

# **Les effets différenciés du contrôle de gestion sur la performance hospitalière : amélioration financière et transformation clinique limitée**

## **Differentiated Effects of Management Control Systems on Hospital Performance: Financial Gains with Limited Clinical Transformation**

**Dr Mouhsine ERRABAI**

Docteur en Sciences économiques et Gestion  
Chercheur en évaluation des politiques publiques, management et économie de la santé

**Hicham SEDRA**

Doctorant  
Université Ibn Tofail, ENCG, Kenitra,  
Laboratoire de recherche en Sciences de gestion des organisations

**Date de soumission** : 29/01/2026

**Date d'acceptation** : 07/03/2026

**Pour citer cet article** :

ERRABAI. M. & SEDRA. H. (2026) « Les effets différenciés du contrôle de gestion sur la performance hospitalière : amélioration financière et transformation clinique limitée », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 7 : Numéro 3 » pp : 179- 200.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



## Résumé

Cette étude examine l'impact différencié du système de contrôle de gestion (SCG) sur les différentes dimensions de la performance hospitalière dans un centre hospitalier universitaire marocain. À partir d'une méthodologie mixte combinant une enquête quantitative (n=150) et des entretiens semi-directifs (n=13), nous analysons pourquoi le SCG exerce une influence plus forte sur la performance financière ( $R^2=0,385$ ) que sur l'efficacité opérationnelle ( $R^2=0,262$ ) et la qualité des soins ( $R^2=0,152$ ). Les analyses de régression multiple et d'équations structurelles révèlent que l'effet différencié résulte d'une combinaison de facteurs organisationnels, professionnels et culturels. La triangulation des données met en évidence un paradoxe d'institutionnalisation cérémonielle, où le contrôle de gestion est formellement établi mais inégalement approprié selon les dimensions de performance. Les résultats suggèrent que l'amélioration de la collaboration inter-services, la formation des professionnels de santé et l'adaptation des outils aux spécificités cliniques pourraient réduire cet écart d'impact. Cette recherche contribue à la littérature sur le contrôle de gestion hospitalier en expliquant les mécanismes sous-jacents à son efficacité variable dans les différentes sphères de performance.

**Mots-clés :** Contrôle de gestion ; performance hospitalière ; qualité des soins ; efficacité ; Maroc.

## Abstract

This study examines the differentiated impact of the management control system (MCS) on the various dimensions of hospital performance in a Moroccan university hospital. Based on a mixed-methods approach combining a quantitative survey (n=150) and semi-structured interviews (n=13), we analyze why MCS exerts a stronger influence on financial performance ( $R^2=0.385$ ) than on operational efficiency ( $R^2=0.262$ ) and quality of care ( $R^2=0.152$ ). Multiple regression and structural equation modeling (SEM) analyses reveal that this differentiated effect results from a combination of organizational, professional, and cultural factors. Data triangulation highlights a paradox of ceremonial institutionalization, where management control is formally established but unevenly appropriated across performance dimensions. The results suggest that improving inter-departmental collaboration, training healthcare professionals, and adapting tools to clinical specificities could reduce this impact gap. This research contributes to the hospital management control literature by explaining the mechanisms underlying its variable effectiveness across different performance spheres.

**Keywords:** Management control ; hospital performance ; quality of care ; efficiency ; Morocco.

## Introduction

Le contrôle de gestion hospitalier s'est considérablement développé dans les établissements publics de santé sous l'effet des réformes inspirées du New Public Management, visant à renforcer l'efficacité et la transparence (Malmrose, 2019). Initialement conçus pour le secteur privé, ces dispositifs ont été progressivement adaptés aux spécificités organisationnelles et professionnelles des hôpitaux (Nobre & Haouet, 2011). Dans les pays émergents comme le Maroc, leur déploiement constitue un levier central de modernisation de la gouvernance hospitalière, dans un contexte marqué par des contraintes budgétaires accrues et des exigences croissantes en matière de qualité des soins (Ministère de la Santé Maroc, 2020).

Malgré cette diffusion rapide, l'efficacité du contrôle de gestion en milieu hospitalier demeure débattue. Si plusieurs travaux mettent en évidence ses effets positifs sur l'efficacité économique (Maiga & Jacobs, 2019), d'autres soulignent des impacts plus limités sur la qualité des soins et les résultats cliniques (Kruis et al., 2016). Ces constats suggèrent que l'influence du contrôle de gestion pourrait varier selon les dimensions de la performance considérées (Demartini & Mella, 2014).

Dans cette perspective, cette recherche examine l'impact différencié du système de contrôle de gestion (SCG) sur trois dimensions majeures de la performance hospitalière : financière, opérationnelle et clinique. Elle cherche à comprendre pourquoi et par quels mécanismes le SCG produit des effets inégaux dans le contexte d'un centre hospitalier universitaire public marocain. L'enjeu est double. Sur le plan théorique, l'étude contribue à préciser les conditions dans lesquelles les dispositifs de contrôle influencent la performance organisationnelle dans les organisations de santé, en dialogue avec les travaux de Chenhall (2003) et Otley (2016). Sur le plan managérial, elle éclaire les choix de conception de systèmes capables d'articuler pilotage économique et amélioration de la qualité des soins.

L'article s'organise de la manière suivante : présentation du cadre théorique et des hypothèses, description du design méthodologique mixte, exposition des résultats quantitatifs et qualitatifs, puis discussion des apports, limites et perspectives.

### 1. Cadre théorique et hypothèses

#### 1.1. Le contrôle de gestion hospitalier : définition et spécificités

Le contrôle de gestion est défini comme "le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation" (Anthony & Govindarajan, 2007, p. 5). Dans le contexte hospitalier,

ce processus présente des spécificités liées à la complexité organisationnelle, à la diversité des parties prenantes et à la nature particulière du "produit" hospitalier (Nobre, 2001).

Selon Abernethy et Stoelwinder (2018), le système de contrôle de gestion (SCG) hospitalier comprend trois composantes principales : les outils de planification et de budgétisation, les systèmes de mesure et d'évaluation de la performance, et les mécanismes d'incitation et de responsabilisation. La mise en œuvre efficace de ces composantes dépend de leur adaptation aux réalités organisationnelles et professionnelles de l'hôpital (Jacobs et al., 2018).

Les établissements hospitaliers universitaires constituent un contexte particulièrement complexe pour le contrôle de gestion en raison de leur triple mission : soins, enseignement et recherche (Kasiri et al., 2017). Cette complexité est renforcée dans les pays émergents comme le Maroc, où les systèmes d'information sont souvent fragmentés et les ressources limitées (Ministère de la Santé Maroc, 2018).

### **1.2. Les dimensions de la performance hospitalière**

La performance hospitalière est un concept multidimensionnel qui ne peut être réduit à des indicateurs purement financiers (Sicotte et al., 2018). Suivant le modèle développé par Parsons (1977) et adapté au contexte hospitalier par Sicotte et al. (1998), nous distinguons trois dimensions principales de la performance hospitalière :

1. **Performance financière** : concerne l'efficacité économique, la maîtrise des coûts et l'équilibre budgétaire de l'établissement (Kruis et al., 2016).
2. **Performance opérationnelle** : englobe l'organisation des processus, l'utilisation des ressources et la productivité des services (Demartini & Mella, 2014).
3. **Performance clinique** : se rapporte à la qualité des soins, la sécurité des patients et les résultats de santé (Arah et al., 2006).

Ces trois dimensions sont interdépendantes mais distinctes, et peuvent être influencées différemment par les systèmes de gestion (Kaplan & Norton, 1996).

### **1.3. Impact différencié du contrôle de gestion : mécanismes explicatifs**

Plusieurs cadres théoriques permettent d'expliquer pourquoi l'impact du SCG peut varier selon les dimensions de la performance hospitalière.

La théorie de la contingence suggère que l'efficacité d'un système de contrôle dépend de son adéquation avec l'environnement organisationnel, la technologie et la structure (Chenhall, 2003). Dans le contexte hospitalier, l'hétérogénéité des activités peut conduire à des niveaux variables d'adéquation du SCG selon les domaines considérés (Abernethy & Stoelwinder, 2018).

La théorie néo-institutionnelle propose une explication complémentaire, en introduisant le concept d'institutionnalisation cérémonielle (Meyer & Rowan, 1977). Selon cette perspective, les organisations peuvent adopter formellement des pratiques de gestion pour légitimité externe, sans les intégrer réellement dans leurs opérations quotidiennes (Modell, 2001). Cette adoption cérémonielle peut expliquer pourquoi le SCG influence davantage les dimensions visibles et facilement mesurables de la performance (comme les finances) que les dimensions plus complexes et intangibles (comme la qualité des soins).

Enfin, l'approche sociologique des professions souligne que les professionnels de santé et les gestionnaires peuvent avoir des logiques institutionnelles différentes, voire contradictoires (Thornton et al., 2012). Les professionnels de santé valorisent l'autonomie clinique et l'excellence médicale, tandis que les gestionnaires privilégient l'efficacité et la standardisation (Kurunmäki, 2004). Ces logiques concurrentes peuvent expliquer une réceptivité différenciée au contrôle de gestion selon les groupes professionnels et les domaines d'activité (Abernethy & Stoelwinder, 2018).

Sur la base de ces cadres théoriques et des résultats empiriques antérieurs, nous formulons les hypothèses suivantes :

**H1** : Le système de contrôle de gestion a un impact positif sur la performance hospitalière.

**H1a** : L'impact du système de contrôle de gestion est plus fort sur la performance financière que sur la performance opérationnelle.

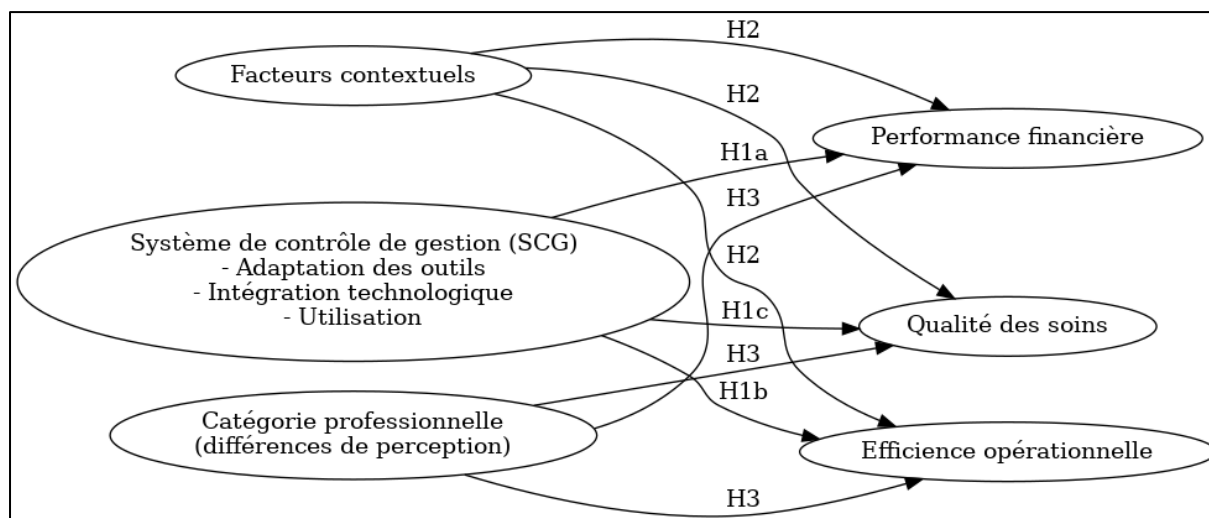
**H1b** : L'impact du système de contrôle de gestion est plus fort sur la performance opérationnelle que sur la performance clinique.

**H2** : Les facteurs contextuels (collaboration inter-services, formation, qualité des données, résistance au changement) modèrent la relation entre le SCG et les différentes dimensions de la performance.

**H3** : La perception de l'impact du SCG sur la performance varie significativement selon les catégories professionnelles, avec une perception plus positive chez les administratifs que chez les cliniciens.

La Figure 1 présente le modèle conceptuel et les hypothèses associées. Nous postulons un effet du système de contrôle de gestion sur chacune des dimensions de la performance hospitalière (H1a–H1c). Nous examinons également le rôle modérateur des facteurs contextuels (H2) ainsi que les différences de perception selon les catégories professionnelles à travers une approche multi-groupes (H3). Cette représentation synthétique explicite la logique causale guidant l'analyse empirique.

**Figure n° 1 : Modèle conceptuel de la recherche et hypothèses testées**



Source : élaboré par les auteurs

## 2. Méthodologie

### 2.1. Contexte de l'étude

Cette recherche a été menée au Centre Hospitalier Universitaire Ibn Sina de Rabat, le plus grand complexe hospitalier universitaire du Maroc. Cet établissement public de santé comprend 10 hôpitaux spécialisés, totalisant plus de 2 400 lits, et emploie environ 3 800 professionnels. Il assure une triple mission de soins, d'enseignement et de recherche, ce qui en fait un cas pertinent pour notre étude.

Le CHU Ibn Sina a initié depuis 2005 un programme de modernisation de sa gestion, incluant le déploiement progressif d'outils de contrôle de gestion comme, les tableaux de bord et la budgétisation par orientée activité et l'analyse de coût. Ce contexte offre un terrain propice pour examiner l'impact différencié du SCG sur les dimensions de la performance hospitalière.

### 2.2. Design de recherche mixte

Pour répondre à nos questions de recherche, nous avons adopté une approche méthodologique mixte de type séquentiel explicatif (QUAN → qual), selon la typologie de Creswell et Plano Clark (2018). Cette approche combine une phase quantitative dominante, suivie d'une phase qualitative visant à approfondir et expliquer les résultats quantitatifs.

Ce design méthodologique est particulièrement adapté pour explorer des phénomènes complexes comme l'impact différencié du contrôle de gestion, car il permet de trianguler les données et d'obtenir une compréhension plus nuancée du phénomène étudié (Tashakkori & Teddlie, 2010).

## 2.3. Phase quantitative

### 2.3.1. Échantillonnage et collecte des données

Un questionnaire auto-administré a été distribué à 200 professionnels du CHU Ibn Sina entre janvier et mars 2025. Afin de garantir la validité interne de l'étude, notre stratégie d'échantillonnage a privilégié la pertinence fonctionnelle sur la représentativité démographique pure. Nous avons ciblé exclusivement les « utilisateurs actifs » des systèmes de contrôle, c'est-à-dire les acteurs disposant d'une responsabilité managériale ou budgétaire (chefs de service, surveillants généraux, cadres administratifs). Une reproduction mécanique de la pyramide des effectifs hospitaliers aurait conduit à interroger une majorité d'opérationnels n'ayant pas d'interaction directe avec les outils de pilotage, générant ainsi un biais de méconnaissance. La structure de notre échantillon reflète donc un choix délibéré de cibler les décideurs et gestionnaires.

Au total, 150 questionnaires valides ont été collectés, représentant un taux de réponse de 75%. La répartition des répondants selon leur profil professionnel est présentée dans le Tableau 1.

**Tableau 1. Distribution des répondants selon le profil professionnel**

<i>Profil professionnel</i>	<i>Effectif</i>	<i>Pourcentage</i>	<i>Pourcentage cumulé</i>
<i>Cadre administratif</i>	74	49,33%	49,33%
<i>Contrôleur de gestion</i>	8	5,33%	54,67%
<i>Personnel médical</i>	22	14,67%	69,33%
<i>Personnel paramédical</i>	27	18,00%	87,33%
<i>Cadre technique</i>	16	10,67%	98,00%
<i>Gestionnaire budgétaire</i>	3	2,00%	100,00%
<i>Total</i>	150	100,00%	
<b><i>Profil professionnel</i></b>	<b><i>Effectif</i></b>	<b><i>Pourcentage</i></b>	<b><i>Pourcentage cumulé</i></b>

### 2.3.2. Mesures

Les variables du modèle ont été mesurées à l'aide d'échelles multi-items adaptées de la littérature et validées dans des études antérieures.

**Système de contrôle de gestion (SCG) :** Mesuré à travers trois dimensions : adaptation des outils (4 items), intégration technologique (4 items) et utilisation des outils (4 items). Ces échelles sont adaptées des travaux de Bisbe et Otley (2004) et Henri (2006).

**Performance hospitalière (PH) :** Mesurée à travers trois dimensions : performance financière (4 items), efficacité opérationnelle (4 items) et qualité des soins (4 items). Ces échelles sont adaptées des travaux de Sicotte et al. (1998) et Demartini et Mella (2014).

**Facteurs contextuels (FC) :** Cinq facteurs contextuels ont été mesurés : collaboration inter-services (4 items), formation (4 items), qualité des données (4 items), autonomie (4 items) et

résistance au changement (4 items). Ces échelles sont adaptées des travaux de Chenhall (2003) et Abernethy et Vagnoni (2004).

Toutes les échelles utilisent une échelle de Likert à 5 points (de 1 = "Pas du tout d'accord" à 5 = "Tout à fait d'accord").

### 2.3.3. Analyse des données

Les données quantitatives ont été analysées en plusieurs étapes :

1. **Analyse factorielle exploratoire (AFE)** : Pour vérifier la structure factorielle des construits et leur validité convergente et discriminante.
2. **Analyse factorielle confirmatoire (AFC)** : Pour confirmer la structure factorielle et évaluer la qualité psychométrique des mesures.
3. **Analyses de régression multiple** : Pour tester les hypothèses concernant l'impact différencié du SCG sur les dimensions de la performance.
4. **Modélisation par équations structurelles (SEM)** : Pour tester simultanément l'ensemble des relations du modèle et évaluer les effets directs, indirects et modérateurs.
5. **Analyses multi-groupes** : Pour examiner les différences de perception entre catégories professionnelles.

Les analyses ont été réalisées à l'aide des logiciels SPSS 26 et AMOS 26.

## 2.4. Phase qualitative

### 2.4.1. Sélection des participants et collecte des données

Sur la base des résultats de la phase quantitative, 13 entretiens semi-directifs ont été menés avec des informateurs clés sélectionnés pour leur expertise et leur position dans l'organisation. L'échantillon qualitatif comprend des directeurs (n=2), des chefs de service administratifs (n=3), des chefs de service cliniques (n=4), des contrôleurs de gestion (n=2) et des médecins (n=2).

Un guide d'entretien a été élaboré pour explorer en profondeur les mécanismes explicatifs des résultats quantitatifs, en particulier l'impact différencié du SCG sur les dimensions de la performance. Les entretiens, d'une durée moyenne de 60 minutes, ont été enregistrés avec le consentement des participants, puis intégralement transcrits.

### 2.4.2. Analyse des données

Les données qualitatives ont été analysées selon la méthode de l'analyse thématique systématique proposée par Braun et Clarke (2006). Cette méthode comprend six étapes : familiarisation avec les données, génération des codes initiaux, recherche des thèmes, révision des thèmes, définition et nomination des thèmes, et production du rapport.

Le logiciel NVivo 12 a été utilisé pour faciliter le codage et l'organisation des données. Pour assurer la fiabilité de l'analyse, un double codage a été effectué sur un échantillon de trois entretiens, avec un taux d'accord inter-codeurs de 87%.

### 2.5. Intégration des données quantitatives et qualitatives

Conformément à notre design séquentiel explicatif, l'intégration des données a été réalisée principalement au stade de l'interprétation. Les résultats qualitatifs ont été utilisés pour expliquer et approfondir les résultats quantitatifs, particulièrement concernant les mécanismes explicatifs de l'impact différencié du SCG.

Cette intégration a permis une triangulation méthodologique, renforçant ainsi la validité des conclusions de l'étude (Creswell & Plano Clark, 2018).

## 3. Résultats

### 3.1. Résultats de l'analyse quantitative

#### 3.1.1. Statistiques descriptives

Le Tableau 2 présente les statistiques descriptives et les corrélations entre les principales variables du modèle.

**Tableau 2. Statistiques descriptives et corrélations entre les variables**

<i>Variable</i>	<i>Moyenne</i>	<i>Écart-type</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
<i>1. SCG_Adaptation</i>	3.25	1.21	1.00					
<i>2. SCG_Intégration</i>	2.87	1.07	0.45**	1.00				
<i>3. SCG_Utilisation</i>	2.95	1.14	0.42**	0.44**	1.00			
<i>4. PH_Financière</i>	3.45	0.87	0.42**	0.38**	0.45**	1.00		
<i>5. PH_Efficience</i>	3.18	0.94	0.35**	0.32**	0.38**	0.42**	1.00	
<i>6. PH_Qualité</i>	2.81	1.08	0.28**	0.25**	0.32**	0.35**	0.38**	1.00

Note : \*\* p < 0.01

Ces statistiques descriptives révèlent plusieurs tendances intéressantes. Premièrement, les scores moyens des dimensions de la performance hospitalière suivent un ordre décroissant : performance financière (M=3.45), efficacité opérationnelle (M=3.18), qualité des soins (M=2.81). Cette hiérarchie suggère une perception inégale de la performance selon les dimensions considérées.

Deuxièmement, les corrélations entre les dimensions du SCG et les dimensions de la performance hospitalière montrent systématiquement un pattern décroissant : les corrélations sont plus fortes avec la performance financière (entre 0.38 et 0.45), intermédiaires avec l'efficacité (entre 0.32 et 0.38), et plus faibles avec la qualité des soins (entre 0.25 et 0.32). Ce pattern constitue un premier indice de l'impact différencié du SCG.

### 3.1.2. Validation des construits

L'analyse factorielle exploratoire a confirmé la structure tridimensionnelle des construits SCG et PH. Les indices d'adéquation de l'analyse factorielle confirmatoire sont satisfaisants :  $\chi^2/dof = 1.86$ , GFI = 0.92, CFI = 0.96, RMSEA = 0.048, SRMR = 0.042.

La fiabilité des échelles est excellente, avec des alphas de Cronbach supérieurs à 0.84 pour toutes les dimensions. La validité convergente est établie avec des variances moyennes extraites (AVE) supérieures à 0.7 pour tous les construits. La validité discriminante est confirmée par le fait que, pour chaque construit, la racine carrée de l'AVE est supérieure aux corrélations avec les autres construits.

### 3.1.3. Test des hypothèses sur l'impact différencié du SCG

Pour tester les hypothèses H1, H1a et H1b concernant l'impact différencié du SCG sur les dimensions de la performance hospitalière, trois régressions multiples ont été réalisées. Les résultats sont présentés dans le Tableau 3.

**Tableau 3. Régressions multiples de l'impact du SCG sur la performance hospitalière**

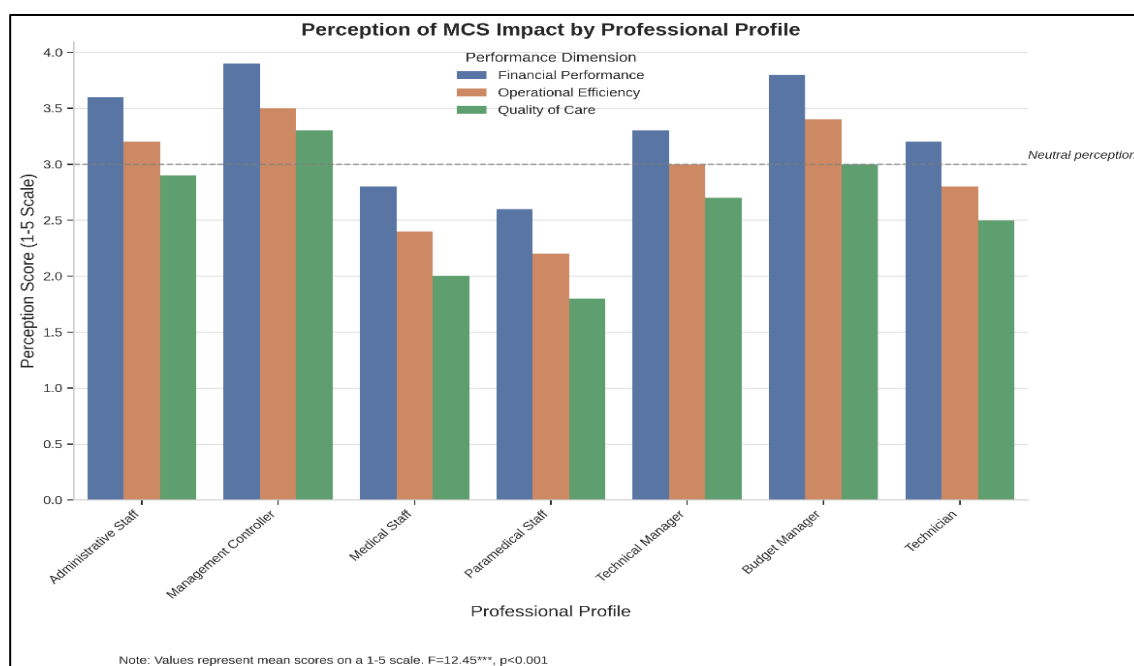
<i>Variable dépendante</i>	<i>Variable indépendante</i>	<i>Coefficient standardisé (<math>\beta</math>)</i>	<i>Erreur standard</i>	<i>t</i>	<i>p</i>
<i>PH_Financière</i>	SCG_Adaptation	0.245	0.058	4.224	< 0.001
	SCG_Intégration	0.184	0.064	2.875	0.005
	SCG_Utilisation	0.292	0.061	4.787	< 0.001
	$R^2 = 0.385$ , $F(3, 143) = 29.842$ , $p < 0.001$				
<i>PH_Efficience</i>	SCG_Adaptation	0.187	0.065	2.877	0.005
	SCG_Intégration	0.155	0.071	2.183	0.031
	SCG_Utilisation	0.242	0.068	3.559	< 0.001
	$R^2 = 0.262$ , $F(3, 143) = 16.911$ , $p < 0.001$				
<i>PH_Qualité</i>	SCG_Adaptation	0.142	0.076	1.868	0.064
	SCG_Intégration	0.112	0.083	1.349	0.179
	SCG_Utilisation	0.232	0.079	2.937	0.004
	$R^2 = 0.152$ , $F(3, 143) = 8.547$ , $p < 0.001$				

Ces résultats confirment l'hypothèse H1, qui postule un impact positif du SCG sur la performance hospitalière. Toutes les dimensions du SCG ont un effet positif significatif sur la performance financière et l'efficacité opérationnelle. Pour la qualité des soins, seule l'utilisation des outils a un effet significatif au seuil conventionnel de 0.05.

Les hypothèses H1a et H1b concernant l'impact différencié sont également confirmées. Le pouvoir explicatif du modèle ( $R^2$ ) diminue progressivement de la performance financière ( $R^2 = 0.385$ ) à l'efficacité opérationnelle ( $R^2 = 0.262$ ), puis à la qualité des soins ( $R^2 = 0.152$ ). Cette diminution systématique confirme que l'impact du SCG est plus fort sur la dimension financière que sur l'efficacité opérationnelle, et plus fort sur l'efficacité que sur la qualité des soins.

La Figure 2 illustre graphiquement cet impact différencié.

**Figure 2. Impact différencié du SCG sur les dimensions de la performance hospitalière**



Note : Cette figure représente le pouvoir explicatif ( $R^2$ ) des modèles de régression du SCG sur chaque dimension de la performance.

### 3.1.4. Analyse des effets modérateurs

Pour tester l'hypothèse H2 concernant le rôle modérateur des facteurs contextuels, des analyses d'interaction ont été réalisées. Les résultats sont présentés dans le Tableau 4.

**Tableau 4. Analyse des effets modérateurs des facteurs contextuels**

Terme d'interaction	Coefficient standardisé ( $\beta$ )	Erreur standard	t	p	Variation de $R^2$
SCG $\times$ FC_Collaboration	0.142	0.064	2.219	0.028	0.019*
SCG $\times$ FC_Formation	0.112	0.069	1.623	0.107	0.012
SCG $\times$ FC_QualitéDonnées	0.125	0.066	1.894	0.060	0.015+
SCG $\times$ FC_Autonomie	0.085	0.071	1.197	0.233	0.007
SCG $\times$ FC_Résistance	-0.155	0.057	-2.719	0.007	0.024**

Note : \*  $p < 0.05$ , \*\*  $p < 0.01$ , +  $p < 0.10$

Ces résultats montrent que la collaboration inter-services modère positivement la relation entre le SCG et la performance hospitalière ( $\beta = 0.142$ ,  $p = 0.028$ ), tandis que la résistance au changement la modère négativement ( $\beta = -0.155$ ,  $p = 0.007$ ). La qualité des données a un effet modérateur marginalement significatif ( $\beta = 0.125$ ,  $p = 0.060$ ). Ces résultats confirment partiellement l'hypothèse H2.

Des analyses complémentaires révèlent que ces effets modérateurs varient selon les dimensions de la performance. La collaboration inter-services renforce davantage l'impact du SCG sur la

qualité des soins ( $\beta = 0.184$ ,  $p = 0.015$ ) que sur les autres dimensions, suggérant un rôle compensateur de ce facteur contextuel.

### 3.1.5. Analyse des différences entre catégories professionnelles

Pour tester l'hypothèse H3 concernant les différences de perception entre catégories professionnelles, une analyse de variance (ANOVA) a été réalisée. Les résultats sont présentés dans le Tableau 5.

**Tableau 5. Perception de l'impact du SCG selon le profil professionnel**

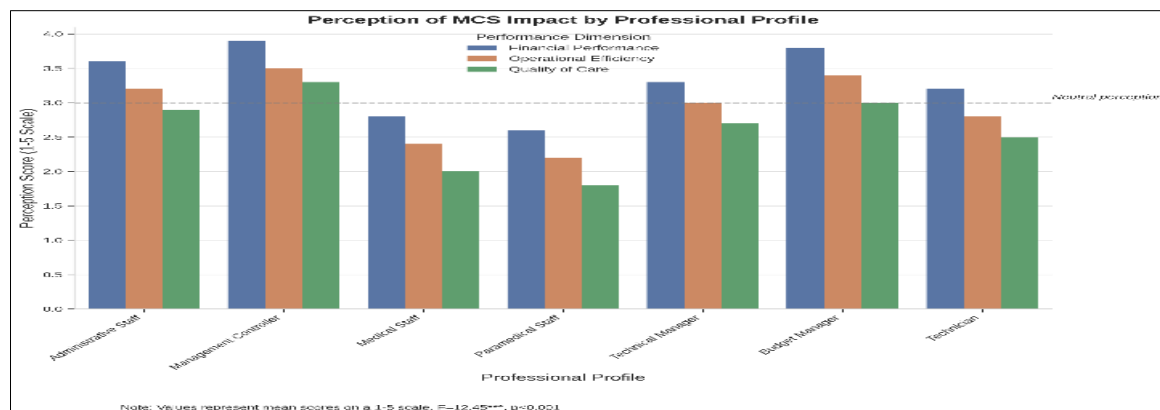
Profil professionnel	Impact sur la performance financière	Impact sur l'efficacité	Impact sur la qualité des soins
Cadre administratif	3.6	3.2	2.9
Contrôleur de gestion	3.9	3.5	3.3
Personnel médical	2.8	2.4	2.0
Personnel paramédical	2.6	2.2	1.8
Cadre technique	3.3	3.0	2.7
Gestionnaire budgétaire	3.8	3.4	3.0
Technicien	3.2	2.8	2.5
F	12.45***	10.82***	14.67***

Note : \*\*\*  $p < 0.001$ . Les valeurs représentent les scores moyens sur une échelle de 1 à 5.

L'ANOVA révèle des différences significatives entre les catégories professionnelles concernant la perception de l'impact du SCG sur les trois dimensions de la performance. Les contrôleurs de gestion et les gestionnaires budgétaires perçoivent l'impact le plus fortement, suivis par les cadres administratifs, tandis que le personnel médical et paramédical perçoit un impact significativement plus faible. Ces différences sont particulièrement marquées pour la perception de l'impact sur la qualité des soins. Ces résultats confirment l'hypothèse H3.

La Figure 3 illustre ces différences de perception.

**Figure 3. Perception de l'impact du SCG selon le profil professionnel**



Note : Cette figure représente les scores moyens de perception de l'impact du SCG sur les trois dimensions de la performance, selon le profil professionnel.

### 3.2. Résultats de l'analyse qualitative

L'analyse thématique des 13 entretiens a permis d'identifier cinq thèmes principaux qui expliquent l'impact différencié du SCG sur les dimensions de la performance hospitalière.

#### 3.2.1. Institutionnalisation cérémonielle du contrôle de gestion

Le premier thème concerne la nature cérémonielle de l'adoption du SCG dans l'hôpital étudié. Les entretiens révèlent que si les outils de contrôle de gestion sont formellement présents, leur intégration effective dans les pratiques quotidiennes varie considérablement selon les services et les domaines d'activité.

"Le contrôle de gestion est bien implanté au niveau administratif, mais il reste superficiel dans les services cliniques. Les tableaux de bord existent, mais beaucoup de médecins les considèrent comme une obligation administrative plutôt qu'un outil utile pour améliorer les soins." (Entretien #3, Contrôleur de gestion, 6 ans d'ancienneté)

Cette institutionnalisation cérémonielle est particulièrement marquée pour les aspects liés à la qualité des soins, où les outils de contrôle sont perçus comme déconnectés des réalités cliniques. "On remplit des indicateurs de qualité pour satisfaire la direction, mais ces indicateurs ne capturent pas vraiment ce qui est important pour nous et nos patients. Ils sont trop standardisés, trop simplistes pour refléter la complexité de nos activités cliniques." (Entretien #9, Chef de service de cardiologie, 12 ans d'ancienneté)

#### 3.2.2. Logiques professionnelles divergentes

Le deuxième thème met en évidence l'influence des logiques professionnelles divergentes sur la réception et l'utilisation du SCG. Les entretiens révèlent une tension entre la logique gestionnaire, qui valorise la standardisation et la mesure, et la logique professionnelle médicale, qui privilégie l'autonomie clinique et le jugement professionnel.

« Les gestionnaires et les médecins ne parlent pas le même langage. Pour nous [gestionnaires], les indicateurs sont essentiels pour piloter l'activité. Pour les médecins, ils représentent souvent une intrusion bureaucratique dans leur pratique. » (Entretien #2, Directeur Administratif et Financier, 8 ans d'ancienneté)

Ces logiques divergentes expliquent en partie pourquoi l'impact du SCG est plus limité sur la qualité des soins, domaine où la logique professionnelle médicale est prédominante.

« Je ne dis pas que le contrôle de gestion n'est pas utile pour la qualité des soins, mais son utilité dépend de sa capacité à s'adapter à notre façon de voir la qualité, qui est différente de celle des gestionnaires. » (Entretien #10, Médecin, 5 ans d'ancienneté)

### 3.2.3. Adaptation insuffisante des outils aux spécificités cliniques

Le troisième thème concerne l'inadaptation relative des outils de contrôle de gestion aux spécificités des activités cliniques. Les entretiens révèlent que les outils actuels sont perçus comme mieux adaptés aux dimensions financières et administratives qu'aux dimensions cliniques et qualitatives.

« Les outils de contrôle de gestion sont conçus par et pour les administratifs. Ils ne prennent pas suffisamment en compte la réalité clinique et les spécificités de nos services. Nous avons besoin d'indicateurs qui intègrent la dimension qualitative des soins, pas seulement des ratios financiers. » (Entretien #8, Chef de service de Cardiologie, plus de 10 ans d'ancienneté)

Cette inadaptation relative explique pourquoi l'impact du SCG est plus limité sur la qualité des soins que sur les dimensions financières et opérationnelles.

"Pour que le contrôle de gestion améliore vraiment la qualité des soins, il faudrait développer des indicateurs plus pertinents cliniquement, et les intégrer dans les systèmes d'information que nous utilisons quotidiennement, pas dans des rapports séparés." (Entretien #11, Chef de service de pédiatrie, 15 ans d'ancienneté)

### 3.2.4. Qualité et accessibilité inégales des données

Le quatrième thème concerne la qualité et l'accessibilité inégales des données selon les dimensions considérées. Les entretiens révèlent que les données financières sont généralement plus complètes, plus fiables et plus facilement accessibles que les données relatives à la qualité des soins.

« Notre principal défi est de collecter des données fiables et complètes. Les systèmes d'information sont fragmentés, et certains services continuent à utiliser des méthodes papier. Cela nous oblige à passer un temps considérable à consolider et vérifier les données avant même de pouvoir commencer notre analyse. » (Entretien #4, Contrôleur de gestion, 2 ans d'ancienneté)

Cette inégalité dans la qualité et l'accessibilité des données explique en partie pourquoi le SCG a un impact plus fort sur la dimension financière, où les données sont plus fiables et plus complètes.

« Pour les données financières, nous avons des systèmes relativement robustes comme GID (Gestion Intégrée des Dépenses). Pour les données cliniques et de qualité, c'est beaucoup plus compliqué. Les données sont souvent incomplètes, dispersées entre différents systèmes, et parfois contradictoires. » (Entretien #6, Chef de service administratif, 10 ans d'ancienneté)

### 3.2.5. Collaboration inter-services comme facilitateur

Le cinquième thème met en évidence le rôle crucial de la collaboration inter-services comme facilitateur de l'impact du SCG sur toutes les dimensions de la performance, mais particulièrement sur la qualité des soins.

« Dans les services où la collaboration entre administratifs et cliniciens est bonne, les outils de contrôle de gestion sont mieux acceptés et plus efficaces. Cette collaboration permet d'adapter les outils aux réalités du terrain et de les rendre plus pertinents pour améliorer la qualité des soins. » (Entretien #1, Secrétaire Général, 20 ans d'ancienneté)

Cette observation corrobore les résultats quantitatifs concernant l'effet modérateur positif de la collaboration inter-services, particulièrement pour l'impact du SCG sur la qualité des soins.

« Quand nous [contrôleurs de gestion] collaborons étroitement avec les équipes médicales, nous comprenons mieux leurs besoins et leurs contraintes, et nous pouvons adapter nos outils en conséquence. C'est dans ces cas que le contrôle de gestion a le plus d'impact sur la qualité des soins. » (Entretien #5, Contrôleur de gestion, 4 ans d'ancienneté)

## 4. Discussion

### 4.1. Synthèse des résultats

Cette étude visait à comprendre pourquoi et comment le système de contrôle de gestion (SCG) influence inégalement les différentes dimensions de la performance hospitalière. Les résultats quantitatifs confirment que l'impact du SCG est significativement plus fort sur la performance financière ( $R^2 = 0.385$ ) que sur l'efficacité opérationnelle ( $R^2 = 0.262$ ), et plus fort sur l'efficacité que sur la qualité des soins ( $R^2 = 0.152$ ).

L'analyse qualitative a permis d'identifier cinq mécanismes explicatifs de cet impact différencié : (1) l'institutionnalisation cérémonielle du contrôle de gestion, particulièrement marquée pour les aspects liés à la qualité des soins ; (2) les logiques professionnelles divergentes entre gestionnaires et cliniciens ; (3) l'adaptation insuffisante des outils aux spécificités cliniques ; (4) la qualité et l'accessibilité inégales des données selon les dimensions considérées ; et (5) le rôle modérateur de la collaboration inter-services.

### 4.2. Implications théoriques

Les résultats enrichissent la littérature sur le contrôle de gestion hospitalier en montrant que l'effet des dispositifs de pilotage varie systématiquement selon les dimensions de la performance. Alors que de nombreux travaux abordent la performance de manière globale ou examinent séparément ses composantes, notre recherche met en évidence une hiérarchie stable

des impacts : forte sur la sphère financière, intermédiaire sur l'efficacité opérationnelle, plus limitée sur la qualité des soins.

Cette contribution précise empiriquement les conditions d'efficacité du contrôle de gestion dans les organisations de santé. Elle prolonge les analyses de Chenhall et de Otley en soulignant que l'alignement entre outils, contextes professionnels et systèmes d'information constitue une variable déterminante de la portée des dispositifs.

Les résultats éclairent également la dynamique d'institutionnalisation décrite par Meyer et Rowan. Le découplage observé n'est pas homogène : il apparaît atténué pour les indicateurs financiers, mais persistant lorsque les instruments cherchent à influencer les pratiques cliniques. Ainsi, la formalisation ne garantit pas l'appropriation.

Enfin, l'étude contribue à la perspective des logiques institutionnelles en montrant comment la coexistence de rationalités gestionnaires et médicales façonne la réception des outils de contrôle. Là où la légitimité professionnelle demeure dominante, l'impact du SCG tend à rester périphérique, ce qui explique les difficultés à produire des transformations cliniques significatives.

Cette configuration d'effets n'est pas isolée. Des observations comparables ont été rapportées dans plusieurs systèmes de santé confrontés à l'introduction d'outils de pilotage issus du management public. Les travaux de Abernethy et de Kurunmäki montrent notamment que les instruments de contrôle tendent à produire des résultats plus tangibles dans la sphère financière que dans la transformation des pratiques cliniques, où la légitimité professionnelle demeure structurante. Ainsi, le cas étudié s'inscrit moins dans une singularité nationale que dans une dynamique observée à l'échelle internationale.

Toutefois, notre recherche va plus loin en identifiant empiriquement les mécanismes organisationnels concrets par lesquels ce différentiel d'impact se construit dans un contexte hospitalier universitaire en transformation. En ce sens, elle précise les conditions opérationnelles de l'appropriation du contrôle de gestion au-delà du simple constat de découplage.

### **4.3. Implications pratiques**

Sur le plan pratique, nos résultats suggèrent plusieurs pistes pour optimiser l'impact du contrôle de gestion sur toutes les dimensions de la performance hospitalière, et particulièrement sur la qualité des soins.

Premièrement, ils soulignent la nécessité d'adapter les outils de contrôle de gestion aux spécificités des activités cliniques. Les systèmes actuels, souvent conçus selon une logique

gestionnaire, gagneraient à intégrer davantage les perspectives et les préoccupations des professionnels de santé. Cette adaptation pourrait inclure le développement d'indicateurs plus pertinents cliniquement, et leur intégration dans les systèmes d'information utilisés quotidiennement par les équipes soignantes.

Deuxièmement, nos résultats mettent en évidence l'importance de renforcer la collaboration entre services administratifs et cliniques. Cette collaboration permet d'adapter les outils aux réalités du terrain et de les rendre plus pertinents pour améliorer la qualité des soins. Des initiatives spécifiques, comme la mise en place d'équipes mixtes (administratifs-cliniciens) pour le développement et le suivi des indicateurs, pourraient faciliter cette collaboration.

Troisièmement, nos résultats soulignent l'importance d'investir dans la formation des professionnels de santé aux principes et outils du contrôle de gestion. Cette formation pourrait contribuer à réduire le clivage entre logiques gestionnaire et médicale, et à favoriser une appropriation plus effective des outils par les équipes cliniques.

Quatrièmement, nos résultats pointent la nécessité d'améliorer la qualité et l'accessibilité des données relatives à la qualité des soins. Des investissements dans les systèmes d'information et dans l'intégration des données pourraient contribuer à réduire l'inégalité actuelle entre données financières et données cliniques.

Cinquièmement, nos résultats interpellent les décideurs publics et les autorités de tutelle quant à l'architecture globale des dispositifs de pilotage hospitalier. À l'échelle du système de santé, plusieurs leviers pourraient favoriser un rééquilibrage de l'impact du contrôle de gestion entre ses dimensions financière et clinique. D'une part, la révision des référentiels nationaux d'évaluation de la performance hospitalière pourrait intégrer davantage d'indicateurs cliniques validés, afin de contrebalancer la prédominance actuelle des critères budgétaires dans les mécanismes de contractualisation et de financement. D'autre part, les politiques publiques gagneraient à accompagner les établissements dans la modernisation de leurs systèmes d'information, condition nécessaire à la production de données cliniques fiables et exploitables. Enfin, le renforcement des programmes de formation continue intégrant les dimensions gestionnaire et clinique, à l'échelle régionale ou nationale, permettrait de diffuser une culture partagée du pilotage de la performance, réduisant ainsi le clivage entre logiques professionnelles. Ces orientations stratégiques, complémentaires aux initiatives internes des établissements, constituent des prérequis pour que le contrôle de gestion devienne un véritable levier d'amélioration de la qualité des soins et non uniquement un instrument de maîtrise budgétaire.

#### 4.4. Limites et perspectives futures

Cette étude présente plusieurs limites qui ouvrent des perspectives pour de futures recherches. Premièrement, bien que notre approche méthodologique mixte renforce la validité interne de nos résultats, la généralisation de ces derniers (validité externe) peut être limitée par le caractère unique du cas étudié. Des recherches futures pourraient tester nos hypothèses dans d'autres contextes hospitaliers, notamment dans d'autres pays ou dans des établissements de taille et de mission différentes.

Deuxièmement, notre étude est transversale, ce qui limite notre capacité à établir des relations causales définitives. Des études longitudinales pourraient permettre de mieux comprendre comment l'impact du SCG évolue au fil du temps et comment les initiatives d'amélioration influencent cette évolution.

Troisièmement, bien que nous ayons identifié plusieurs mécanismes explicatifs de l'impact différencié du SCG, d'autres facteurs pourraient également jouer un rôle. Des recherches futures pourraient explorer d'autres variables explicatives, comme la culture organisationnelle, le leadership, ou les pressions institutionnelles externes.

Quatrièmement, notre étude s'est concentrée sur les perceptions des acteurs concernant l'impact du SCG. Des recherches futures pourraient compléter cette approche par des mesures objectives de la performance, comme les indicateurs financiers, les durées moyennes de séjour, ou les taux de complications.

#### Conclusion

Cette étude a examiné l'impact différencié du système de contrôle de gestion sur les différentes dimensions de la performance hospitalière dans un centre hospitalier universitaire marocain. Nos résultats confirment que l'impact du SCG est significativement plus fort sur la performance financière que sur l'efficacité opérationnelle, et plus fort sur l'efficacité que sur la qualité des soins.

L'analyse qualitative a permis d'identifier plusieurs mécanismes explicatifs de cet impact différencié, notamment l'institutionnalisation cérémonielle du contrôle de gestion, les logiques professionnelles divergentes, l'adaptation insuffisante des outils aux spécificités cliniques, la qualité et l'accessibilité inégales des données, et le rôle modérateur de la collaboration inter-services.

Ces résultats enrichissent notre compréhension théorique des facteurs qui influencent l'efficacité du contrôle de gestion dans les organisations de santé et suggèrent des pistes concrètes pour optimiser son impact sur toutes les dimensions de la performance hospitalière.

Ils soulignent notamment l'importance d'adapter les outils aux spécificités cliniques, de renforcer la collaboration inter-services, et d'améliorer la qualité des données relatives à la qualité des soins.

Dans un contexte de pressions croissantes sur les systèmes de santé, cette recherche contribue à une meilleure compréhension des leviers permettant d'améliorer simultanément l'efficacité économique et la qualité des soins, au bénéfice des patients, des professionnels de santé et de la société dans son ensemble.

### Références

Abernethy, M. A., & Stoelwinder, J. U. (2018). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 43(1), 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.01.002>

Abernethy, M. A., & Vagnoni, E. (2004). Power, organization design and managerial behaviour. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 207-225. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00049-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00049-7)

Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.

Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.

Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.

Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th ed.). McGraw-Hill.

Arah, O. A., Westert, G. P., Hurst, J., & Klazinga, N. S. (2006). A conceptual framework for the OECD health care quality indicators project. *International Journal for Quality in Health Care*, 18(suppl\_1), 5-13. <https://doi.org/10.1093/intqhc/mzl024>

Bisbe, J., & Otle, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>

Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>

Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).

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. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)

CHU Ibn Sina. (2020). Rapport d'activité et de performance. Rabat: Centre Hospitalier Universitaire Ibn Sina.

Creswell, J. W., & Plano Clark, V. L. (2018). *Designing and conducting mixed methods research* (3rd ed.). Sage Publications.

Demartini, C., & Mella, P. (2014). Beyond feedback control: The interactive use of performance management systems. Implications for process innovation in Italian healthcare organizations. *The International Journal of Health Planning and Management*, 29(1), e1-e30. <https://doi.org/10.1002/hpm.2177>

Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).

Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. *Proceedings on Engineering*, 7(2), 925-938.

Henri, J. F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529-558. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>

Jacobs, K., Marcon, G., & Witt, D. (2018). Conformity and control in healthcare organisations: Policy and practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(6), 1629-1651. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2017-2854>

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.

Kasiri, N., Sharda, R., & Asamoah, D. A. (2017). Evaluating electronic health record systems: A multi-dimensional analytical framework. *Decision Support Systems*, 93, 36-48. <https://doi.org/10.1016/j.dss.2016.09.006>

- Kruis, A. M., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2016). The levers of control framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research*, 32, 27-44. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.12.002>
- Kurunmäki, L. (2004). A hybrid profession—the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 327-347. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00069-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00069-7)
- Maiga, A. S., & Jacobs, F. A. (2019). Assessing JIT performance: An econometric approach. *Journal of Management Accounting Research*, 16(1), 113-138. <https://doi.org/10.2308/jmar.2004.16.1.113>
- Malmlose, M. (2019). Accounting research on the public sector management reforms: A review. *European Accounting Review*, 28(5), 889-922. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1522775>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Ministère de la Santé Maroc. (2018). Plan d'action pour la réforme hospitalière. Rabat: Ministère de la Santé.
- Ministère de la Santé Maroc. (2020). Stratégie nationale pour la modernisation des hôpitaux publics 2020-2025. Rabat: Ministère de la Santé.
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: A study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12(4), 437-464. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0164>
- Nobre, T. (2001). Management hospitalier: Du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 7(2), 125-146. <https://doi.org/10.3917/cca.072.0125>
- Nobre, T., & Haouet, I. (2011). Le cas d'un balanced scorecard en contexte hospitalier : Un modèle de gestion de la performance médicalisé. *Journal de Gestion et d'Économie Médicales*, 29(6), 237-261. <https://doi.org/10.3917/jgem.116.0237>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Parsons, T. (1977). *Social systems and the evolution of action theory*. Free Press.
- Sicotte, C., Champagne, F., Contandriopoulos, A. P., Barnsley, J., Béland, F., Leggat, S. G., Denis, J. L., Bilodeau, H., Langley, A., Brémond, M., & Baker, G. R. (1998). A conceptual

framework for the analysis of health care organizations' performance. *Health Services Management Research*, 11(1), 24-41. <https://doi.org/10.1177/095148489801100106>

Sicotte, C., Champagne, F., & Contandriopoulos, A. P. (2018). La performance organisationnelle des organismes publics de santé. *Ruptures*, 6(1), 34-46.

Tashakkori, A., & Teddlie, C. (2010). *Sage handbook of mixed methods in social & behavioral research* (2nd ed.). Sage Publications.

Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). *The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure, and process*. Oxford University Press.