

La comptabilité par activité (méthode ABC) : Quels apports et critiques pour le management hospitalier marocain ?

Activity-based costing (ABC method): What contributions and criticisms for Moroccan hospital management ?.

Auteur 1 : Hassan LOUAZIZ.

Auteur 2 : Mouhsine ERRABAI.

Hassan LOUAZIZ

Doctorant en science de vie et de la santé

Formation doctorale : Epidémiologie clinique et sciences médicochirurgicales

Structure de recherche : Equipe De Recherche En Santé Et Nutrition Du Couple Mère Enfant (ERSN)

Université Mohamed V, Faculté de Médecine et de Pharmacie de Rabat

Mouhsine ERRABAI

Docteur en Sciences économiques et Gestion, chercheur en évaluation médico-économique

Laboratoire de recherche : Régulations Economiques et Intelligence Stratégique (REIS).

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : LOUAZIZ .H & ERRABAI .M (2024). « La comptabilité par activité (méthode ABC) : Quels apports et critiques pour le management hospitalier marocain ? », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 27 » pp: 0952 – 0978.

Date de soumission : Novembre 2024

Date de publication : Décembre 2024



DOI : 10.5281/zenodo.14599872

Copyright © 2024 – ASJ



Résumé

Cet article explore les apports et les limites de la méthode de comptabilité par activité (Activity-Based Costing, ABC) dans le management hospitalier, en se concentrant sur son implémentation dans le contexte marocain. S'appuyant sur une méthodologie mixte combinant les approches inductive, déductive et abductive, il articule l'analyse autour de trois axes principaux. Premièrement, une analyse théorique examine les fondements conceptuels de l'ABC et son rôle dans la rationalisation des coûts hospitaliers. Deuxièmement, une synthèse comparative de 12 études de cas, couvrant divers secteurs hospitaliers à l'échelle internationale et nationale, identifie les bénéfices pratiques et les obstacles rencontrés lors de son adoption. Enfin, une étude de faisabilité contextuelle intègre les observations empiriques et théoriques pour évaluer l'adaptabilité de l'ABC dans les établissements marocains.

Les résultats soulignent que l'ABC permet une allocation précise des ressources, une réduction des coûts indirects, et une optimisation des processus hospitaliers. Toutefois, des freins importants, notamment l'absence de systèmes d'information médico-économiques performants et de comptabilité analytique, limitent son efficacité. En réponse, l'article recommande de développer des systèmes d'information intégrés, de promouvoir la comptabilité analytique, et d'adopter des solutions innovantes telles que le Time-Driven ABC (TDABC).

Cette étude enrichit la littérature sur l'ABC en milieu hospitalier et offre des pistes concrètes pour améliorer la gestion des coûts et renforcer l'efficacité des hôpitaux marocains, tout en ouvrant des perspectives pour des réformes plus larges des systèmes de santé.

Mots clé : Comptabilité par activité, coûts hospitaliers, gestion hospitalière, système d'information hospitalier.

Abstract

This article explores the contributions and limitations of Activity-Based Costing (ABC) in hospital management, focusing on its implementation in the Moroccan context. Based on a mixed methodology combining inductive, deductive and abductive approaches, the analysis is structured around three main axes. Firstly, a theoretical analysis examines the conceptual foundations of ABC and its role in rationalizing hospital costs. Secondly, a comparative synthesis of 12 case studies, covering various international and national hospital sectors, identifies the practical benefits and obstacles encountered when adopting ABC. Finally, a contextual feasibility study integrates empirical and theoretical observations to assess the adaptability of ABC in Moroccan facilities.

The results show that ABC enables precise resource allocation, reduces indirect costs and optimizes hospital processes. However, major obstacles, notably the lack of effective medico-economic information systems and cost accounting, limit its effectiveness. In response, the article recommends developing integrated information systems, promoting cost accounting, and adopting innovative solutions such as Time-Driven ABC (TDABC).

This study enriches the literature on ABC in hospitals, and offers concrete avenues for improving cost management and boosting efficiency in Moroccan hospitals, while opening up prospects for broader healthcare system reforms.

Key words: Activity-based costing, hospital costs, hospital management, hospital information system.

I. Introduction

Si la santé est inestimable, les services de santé, quant à eux, engendrent des coûts significatifs. Dans un contexte de ressources limitées et de crises financières récurrentes, les systèmes de santé, notamment les hôpitaux, sont confrontés à une augmentation constante des dépenses. Cette inflation est principalement attribuable à plusieurs facteurs interdépendants :

1. **Transition démographique et épidémiologique** : Le vieillissement de la population et la prévalence accrue des maladies chroniques exercent une pression croissante sur les systèmes de santé. Cette évolution démographique entraîne une demande accrue de soins de longue durée et de services médicaux spécialisés, augmentant ainsi les coûts globaux de santé¹.
2. **Avancées technologiques et traitements innovants** : L'introduction rapide de technologies médicales de pointe et de traitements innovants, bien que bénéfique pour la qualité des soins, s'accompagne souvent de coûts élevés. Ces innovations nécessitent des investissements substantiels en équipements et en formation du personnel, contribuant ainsi à l'augmentation des dépenses de santé².
3. **Attentes accrues des patients** : Les patients d'aujourd'hui sont mieux informés et plus exigeants en matière de qualité, de sécurité et de rapidité des soins. Cette évolution des attentes nécessite des adaptations organisationnelles et technologiques de la part des établissements de santé, impliquant souvent des coûts supplémentaires.

Face à ces défis, les gestionnaires hospitaliers doivent optimiser l'utilisation des ressources disponibles. Il devient impératif de fonder les choix budgétaires et organisationnels sur des données probantes et des analyses rigoureuses. La mise en œuvre de méthodes avancées d'analyse des coûts s'inscrit dans cette démarche, en réponse aux réformes récentes du secteur de la santé qui encouragent l'adoption d'outils de gestion éprouvés dans d'autres secteurs.

Parmi ces méthodes, l'Activity-Based Costing (ABC), ou comptabilité par activités, se distingue par sa capacité à fournir une évaluation précise des coûts associés aux actes médicaux complexes. Contrairement aux approches traditionnelles, souvent limitées par des répartitions arbitraires des charges indirectes, l'ABC permet de décomposer les coûts en fonction des activités réellement effectuées, offrant ainsi une vision plus fidèle des dépenses engagées³.

¹ Tenand, M. (2014) . Vieillesse démographique : la hausse des dépenses de santé est-elle inexorable ? Informations sociales, n° 183(3), 74-82. <https://doi.org/10.3917/inso.183.0074>.

² Fédération belge de l'industrie des technologies médicales, la technologie médicale comme moteur d'un système de santé basé sur la valeur, BEMEDTECH MÉMORANDUM, 2019-2024.

³ Eloïse, F. (2015), La méthode ABC dans les établissements de santé, Finances Hospitalières N° 94.

2.1 Approche Méthodologique

La méthodologie s'articule autour de trois étapes principales, chacune mobilisant des éléments des approches inductive, déductive et abductive :

- Analyse Théorique de la Méthode ABC (Approche Déductive)

Cette étape repose sur l'application de cadres théoriques reconnus, comme le modèle des inducteurs de coûts⁶ et les principes d'optimisation des ressources hospitalières définis par Kaplan et Anderson⁷. Ces cadres servent de base pour :

- Identifier les fondements conceptuels et méthodologiques de l'ABC.
- Décrire les mécanismes par lesquels cette méthode permet une meilleure imputation des coûts indirects dans un contexte hospitalier.
- Structurer les critères d'analyse appliqués aux études de cas. Cette approche déductive garantit que l'analyse repose sur des bases théoriques solides, facilitant l'évaluation des résultats empiriques.

- Synthèse des Études Empiriques (Approche Inductive)

Une analyse comparative de 12 études de cas, sélectionnées selon des critères rigoureux, permet de dégager des tendances générales et des enseignements spécifiques sur l'application de l'ABC dans différents contextes. Les dimensions analysées incluent :

- Les objectifs des études.
- Les méthodologies employées.
- Les défis et obstacles rencontrés.
- Les impacts pratiques sur la gestion hospitalière.

Cette étape inductive repose sur l'observation des expériences spécifiques pour générer des généralisations applicables à d'autres contextes, notamment marocain.

Par exemple, les travaux menés au CHU Hassan II de Fès (Bouyahyaoui et al., 2022)³ montrent que l'ABC permet une estimation détaillée des coûts pharmaceutiques, une observation extrapolée pour d'autres hôpitaux marocains.

- Étude de Faisabilité Contextuelle (Approche Abductive)

La dernière étape adopte une approche abductive, combinant les observations issues des études de cas avec les cadres théoriques pour examiner la faisabilité de l'ABC dans les hôpitaux

⁶ Lorino, P. (1991). Le contrôle de gestion stratégique : La gestion par les activités. Paris : Dunod.

⁷ Kaplan R.S., Anderson S.R. (2007), Time-Driven Activity-Based Costing, Harvard Business School Press. Traduction française: TDABC; la méthode ABC pilotée par le temps, Paris, Editions d'Organisation.

marocains. Deux études de cas nationales, celles du Centre Hospitalier Provincial de Tiznit et du CHU Hassan II de Fès, ont été utilisées pour :

- Identifier les conditions nécessaires à l'adoption de l'ABC, notamment en matière de systèmes d'information médico-économiques et de comptabilité analytique.
- Formuler des hypothèses sur les adaptations nécessaires pour maximiser l'efficacité de cette méthode dans le contexte marocain.
- Cette démarche abductive permet de générer des recommandations pratiques tout en testant l'applicabilité des théories existantes.

2.2. Justification de l'Approche Mixte

L'utilisation conjointe des approches inductive, déductive et abductive répond à la complexité de la problématique étudiée.

- **L'approche inductive** permet de partir des observations spécifiques pour dégager des tendances applicables.
- **L'approche déductive** assure que l'analyse est ancrée dans des cadres théoriques solides.
- **L'approche abductive** favorise la construction de solutions adaptées au contexte marocain, tout en enrichissant les cadres théoriques existants.

Cette combinaison garantit une analyse complète et rigoureuse, alignée sur les normes des revues scientifiques indexées dans Scopus.

2.3. Limites Méthodologiques

Bien que robuste, cette méthodologie présente certaines limites :

- **Manque de données primaires détaillées** : L'étude repose principalement sur des analyses secondaires, ce qui peut limiter la spécificité des conclusions pour certains aspects contextuels.
- **Variabilité des études de cas** : Les études analysées présentent des différences significatives en termes de méthodologie et de profondeur, compliquant parfois les comparaisons directes.
- **Approche exploratoire** : L'absence de validation empirique directe des recommandations dans un hôpital marocain limite la portée opérationnelle immédiate des résultats.

Cette méthodologie mixte offre une base rigoureuse pour évaluer la pertinence de l'ABC dans le management hospitalier marocain. En combinant observations empiriques, cadres théoriques, et recommandations pratiques, elle contribue à une compréhension approfondie de la

problématique tout en offrant des pistes concrètes pour la réforme des pratiques de gestion dans les hôpitaux publics.

- III. Revue de la littérature sur l'analyse des coûts par la méthode ABC

La méthode de comptabilité par activités (**Activity-Based Costing**, ABC) s'est imposée comme une approche clé pour l'analyse des coûts dans divers secteurs, y compris le domaine de la santé. Fondée sur une analyse détaillée des processus organisationnels, cette méthode permet de mesurer avec précision les coûts des ressources consommées par les activités, ces dernières étant directement liées aux services ou produits offerts. La pertinence de l'ABC repose sur sa capacité à identifier les inducteurs de coûts spécifiques, offrant ainsi un cadre robuste pour comprendre la structure des coûts dans des environnements complexes comme les hôpitaux. L'approche ABC repose sur une modélisation causale des coûts. Contrairement aux méthodes traditionnelles qui répartissent les charges de manière uniforme, l'ABC relie chaque ressource consommée à une activité spécifique, et chaque activité à un produit ou service final. Cela garantit une répartition plus juste et plus fidèle des coûts, tout en mettant en évidence les principaux inducteurs influençant la consommation des ressources. Ainsi, les résultats issus des études utilisant cette méthode permettent de fournir une base solide pour optimiser la gestion financière et opérationnelle des établissements de santé.

- 3.1. Fondements de la méthode ABC

La méthode ABC repose sur une description détaillée des processus organisationnels et identifie les activités comme principales consommatrices de ressources. LORINO définit une activité comme un ensemble homogène de tâches et d'actions mobilisant des savoir-faire spécifiques et ayant un comportement cohérent du point de vue des coûts et des performances. En d'autres termes, ce sont les activités qui consomment les ressources, tandis que les produits ou services consomment les activités⁸. Cette modélisation par activité offre une lecture précise de la manière dont les coûts sont générés.

Les résultats des études analysées dans cette recherche confirment que l'ABC permet de :

- Décomposer les processus en activités élémentaires.
- Évaluer les coûts associés aux ressources consommées par ces activités.
- Déterminer les inducteurs de coûts spécifiques qui influencent directement la consommation des ressources.

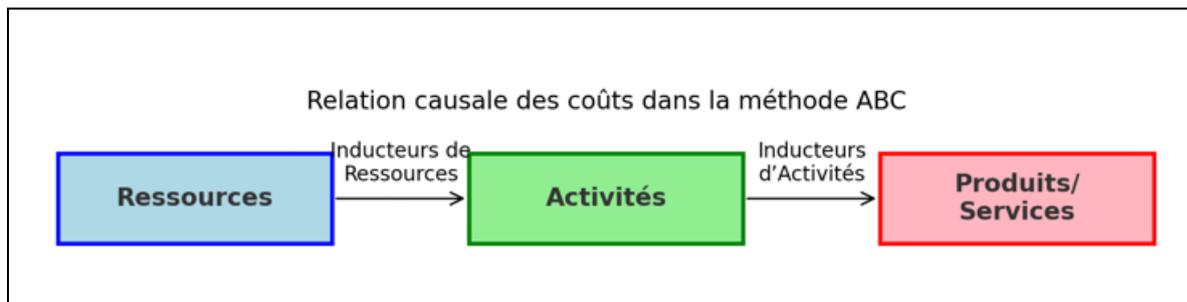
⁸ Lorino, P. (1995). *Méthodes et pratiques de la performance*. Éditions d'Organisation.

3.1.1. Les étapes clés de la méthode ABC dans la recherche

Pour une meilleure compréhension des résultats obtenus, il convient de rappeler les étapes fondamentales de la méthode ABC, telles qu'elles ont été appliquées dans les études sélectionnées :

1. **Identification des activités** : Les activités principales ont été définies en tenant compte des processus spécifiques à chaque établissement ou unité étudiée.
2. **Identification des ressources consommées** : Les intrants (main-d'œuvre, matériel, consommables) mobilisés pour chaque activité ont été répertoriés.
3. **Détermination des inducteurs de ressources** : Ces facteurs ont permis de relier les ressources utilisées aux activités correspondantes.
4. **Allocation des ressources aux activités** : Les coûts ont été ventilés selon les inducteurs de ressources identifiés.
5. **Identification des inducteurs d'activités** : Ces derniers ont établi les liens entre les activités et les services finaux, permettant de calculer le coût unitaire des prestations.

Schéma 1. De la consommation des Ressources aux Produits via les activités



Source : Réalisé par nos soins d'après BARON P., CORFMAT D., HELLEY A., « La mutation du contrôle de gestion », Edition d'Organisation, Paris, 2000, p.119.

3.1.2. Application de la méthode ABC dans la recherche

Les études incluses dans cette analyse, issues de contextes variés, montrent une application robuste de la méthode ABC pour des objectifs divers :

- Dans les services de néonatalogie, l'ABC a permis de calculer les coûts réels des hospitalisations et d'identifier les activités générant des surcoûts, comme l'utilisation excessive de consommables spécifiques⁹.

⁹ Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). *Time-Driven Activity-Based Costing*. Harvard Business Review.

- Dans les unités de maternité, la méthode a révélé les disparités de coûts entre accouchements par voie basse et césariennes, mettant en lumière les implications financières des choix cliniques¹⁰.
- En oncologie, l'ABC a fourni une évaluation détaillée des coûts des traitements du cancer du sein, facilitant ainsi la planification budgétaire et l'allocation des ressources¹¹.

L'analyse des résultats montre que la méthode ABC constitue un outil puissant pour une gestion économique éclairée dans les établissements de santé. En permettant une ventilation précise des coûts, cette approche améliore la transparence financière, soutient les décisions stratégiques et contribue à l'efficacité des processus hospitaliers.

3.2. L'ABC dans le secteur des soins : Présentation des travaux retenus

Après avoir démontré son efficacité dans le monde de l'entreprise, la méthode de comptabilité par activités (Activity-Based Costing, ABC) a progressivement été adoptée par les organisations du secteur de la santé. En tant qu'outil d'analyse des coûts, l'ABC permet aux établissements de santé d'optimiser l'utilisation de leurs ressources tout en fournissant une vision claire des processus nécessaires à la production de services pour les patients. Cette capacité à allier précision et pertinence explique l'intérêt croissant porté par les chercheurs à son application dans le contexte hospitalier.

Plutôt que de revenir sur les caractéristiques fondamentales de l'ABC, notre analyse se concentre sur ses applications pratiques dans le milieu hospitalier. En s'appuyant sur une synthèse rigoureuse des études disponibles, nous cherchons à évaluer la pertinence et l'adéquation de cette méthode aux besoins spécifiques des établissements de santé, notamment dans un environnement caractérisé par des ressources limitées et des attentes croissantes en matière de qualité et d'efficacité.

Les travaux scientifiques retenus proviennent de sources variées, incluant des articles académiques et des ouvrages spécialisés. Ils reflètent une grande diversité en termes de méthodologie, de contexte d'application et d'objectifs poursuivis. Cette variété témoigne non seulement de la richesse des contributions, mais aussi de l'adaptabilité de la méthode ABC à des réalités hospitalières distinctes. Les études sélectionnées diffèrent également par leur origine géographique et institutionnelle, soulignant l'intérêt universel pour cette méthode de gestion.

¹⁰ Baron, P., Corfmat, D., & Helley, A. (2000). *La mutation du contrôle de gestion*. Édition d'Organisation

¹¹ Drummond, M., Sculpher, M. J., Torrance, G. W., O'Brien, B. J., & Stoddart, G. L. (2005). *Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes*. Oxford University Press.

Afin d'explorer les dimensions clés de ces travaux, nous avons structuré leur présentation autour de cinq axes d'analyse, qui permettent de mieux appréhender leur contenu et leurs apports :

1. **Objectifs de l'étude** : Les raisons motivant l'adoption de l'ABC dans chaque cas spécifique.
2. **Type et méthodologie adoptés** : Les approches utilisées pour mettre en œuvre la méthode ABC et analyser ses résultats.
3. **Limites et problèmes rencontrés** : Les défis ou obstacles identifiés lors de l'application pratique.
4. **Valeurs ajoutées pour l'institution** : Les bénéfices tangibles apportés par l'ABC en termes d'efficacité et de performance.
5. **Enseignements tirés et conclusions de l'étude** : Les leçons clés et les implications pour la gestion des établissements de santé.

Cette organisation analytique permet non seulement de valoriser la diversité des travaux retenus, mais aussi d'en extraire des enseignements pratiques et théoriques utiles pour les décideurs hospitaliers et les chercheurs en économie de la santé. En clarifiant les apports et les limites de l'ABC, cette synthèse contribue à enrichir la réflexion sur son rôle dans l'amélioration de la performance des systèmes de santé.

Tableau 1. Synthèse des études retenues

Ce tableau présente une analyse détaillée et exhaustive des principales études portant sur l'application de la méthode de comptabilité par activités (ABC) dans les établissements de santé.

| Auteur(s) | Titre de l'étude | Objectif | Type et Méthode Adoptée | Problèmes et Limites | Valeur ajoutée | Enseignements tirés |
|--|--|--|--|----------------------|--|---|
| Thierry Nobre, Noëlle Biron (2011) ¹² | Application de la méthode ABC au calcul des coûts par pathologie | Calculer le coût réel des soins pour des pathologies spécifiques en chirurgie infantile. | Étude descriptive dans un CHU, méthode ABC appliquée à 3 pathologies | Aucune mention. | Compréhension des ressources consommées par patient. | Passage d'un coût standard à un coût réel, meilleure répartition des charges. |

¹² Nobre, T., & Biron, N. (2001). Application de la méthode ABC au calcul des coûts par pathologie : Le cas de la chirurgie infantile. *22ème Congrès de l'AFC*.

| | | | | | | |
|---|---|--|--|--|---|---|
| Kadiatou Traoré (2018) ¹³ | Analyse des coûts de la malnutrition aiguë sévère (MAS) au Mali | Identifier le coût réel de la prise en charge de la MAS. | Étude rétrospective descriptive sur 69 cas, méthode ABC. | Aucune mention. | Connaissance précise des coûts et de leur variation. | Permet des décisions managériales pour améliorer les processus. |
| Toyi T., Agbeko DK, Abago B. (2018) ¹⁴ | Performance financière du service de néonatalogie à Dakar | Calculer le coût d'hospitalisation en néonatalogie. | Étude prospective analytique avec méthode ABC. | Aucune mention. | Évaluation de la performance économique du service. | Identification des inducteurs de coûts et optimisation des processus. |
| Dr. Brahim Ouakhzan (2019) ¹⁵ | Comptabilité par activités en maternité au Maroc | Analyser les coûts des prestations de maternité dans un CHP. | Étude quantitative rétrospective, méthode ABC appliquée. | Absence de comptabilité analytique, recours aux clés de répartition. | Premières données marocaines sur l'efficacité hospitalière. | Justification de la faisabilité de la méthode pour les responsables. |
| Bouyahyaoui et al. (2022) ¹⁶ | Coûts pharmaceutiques liés au cancer du sein au CHU Hassan II | Estimation détaillée des coûts directs du traitement. | Étude descriptive rétrospective et prospective, méthode ABC. | Absence d'un système de gestion fiable, collecte difficile. | Discussion économique sur les coûts hospitaliers. | Nécessité d'un système d'information pour une meilleure gestion. |
| Haldi M., Messai M. A. (2023) ¹⁷ | Coûts hospitaliers en obstétrique à Tlemcen | Proposer une méthode pour calculer les coûts hospitaliers. | Étude quantitative, méthode ABC appliquée à la maternité. | Absence d'un système médico-économique fiable. | Estimation des coûts réels, prise en compte des charges indirectes. | Utilité pour des études économiques précises. |

¹³ Traoré, K. (2018). Analyse des coûts de la prise en charge de la malnutrition aiguë sévère (MAS) chez les enfants de 6 à 59 mois par la méthode ABC. Mali.

¹⁴ Toyi, T., Agbeko, D. K., & Abago, B. (2018),

¹⁵ Ouakhzan, B. (2019). Application de la méthode de comptabilité par activités (ABC) au sein d'un service clinique : Cas de la maternité du centre hospitalier provincial de Tiznit, Maroc. *Médecine et Santé Tropicales*, 29(3).

¹⁶ Bouyahyaoui, B., Naji, B., & Hafidi, S. (2022). Coût de la consommation des produits pharmaceutiques liés à la prise en charge du cancer du sein au CHU Hassan II de Fès - Maroc : Un essai avec la méthode ABC. *African Scientific Journal*, 3(15), 560–574.

¹⁷ Haldi, M., & Messai, M. A. (2023). Estimation du coût de prise en charge hospitalière en obstétrique médical et chirurgical : Service de la maternité (CHU-EHS) Tlemcen. *Journal of Economics, Finance and Business*, 8(1), 1087–1104.

| | | | | | | |
|---|--|---|---|--|--|--|
| Arwa Ben Salah et al. (2019) ¹⁸ | Coût des pathologies invasives à pneumocoque en Tunisie | Estimer les coûts des hospitalisations dues à la pneumococcie invasive. | Étude prospective multicentrique, méthode ABC appliquée. | Aucune mention. | Données fiables pour orienter les décideurs. | Amélioration de l'efficacité et de la performance. |
| Mamadou A. Diallo (2018) ¹⁹ | Analyse du coût du cancer du sein au Sénégal | Identifier et calculer les coûts des traitements du cancer. | Méthode ABC, analyse des activités et calcul des coûts. | Absence de comptabilité analytique pour les besoins spécifiques. | Démonstration de l'efficacité de l'ABC en gestion hospitalière. | Importance d'introduire l'ABC dans les structures de santé. |
| Gilberto J. Miranda et al. (2008) ²⁰ | Utilisation d'ABC dans les hôpitaux universitaires au Brésil | Vérifier l'utilisation de l'ABC et comparer aux grandes entreprises. | Étude descriptive quantitative, méthode ABC appliquée. | Complexité et inadéquation du système d'information. | Alternative prometteuse pour mieux gérer les coûts hospitaliers. | Limites liées à la généralisation de l'ABC en raison de sa complexité. |
| Dominique Doup et al. (2022) ²¹ | Coûts des paramètres biochimiques au Sénégal | Tester l'applicabilité de l'ABC et évaluer les coûts réels. | Étude rétrospective basée sur observation et entretiens. | Tarifs appliqués ne couvrant pas les coûts réels. | Imputation précise des ressources consommées. | Favorise l'accessibilité financière aux services de santé. |
| Frédéric Bonvoisin et al. (2023) ²² | Implémentation rapide de l'ABC dans les laboratoires cliniques | Développer un modèle simplifié pour les coûts en laboratoires. | Méthode ABC simplifiée, focus sur les ressources coûteuses. | Données comptables insuffisantes et découpage inadéquat. | Optimisation des coûts et choix stratégiques basés sur l'ABC. | Difficultés liées à la généralisation et aux changements organisationnels. |

Source : établi par nos soins.

¹⁸ Ben Salah, A., El Mhamdi, S., Ben Fredj, M., Ben Meriem, C., Bouguila, J., Ben Helel, K., et al. (2019). Coût hospitalier des pathologies invasives à pneumocoque chez les enfants âgés de moins de 15 ans en Tunisie. *EMHJ*, 25(12).

¹⁹ Diallo, M. A. (2018).

²⁰ Miranda, G. J., Carvalho, C. E., Martins, V. F., & Faria, A. F. (2008). Calcul des coûts ABC en milieu hospitalier : Une étude dans les hôpitaux universitaires brésiliens

²¹ Doup, D., Faye, D., Makalo, D., Lo, S., Diallo, F., Yade, P., et al. (2022). Évaluation des coûts des paramètres biochimiques par la méthode ABC : Exemple du laboratoire de biochimie du Centre Hospitalier Régional de Saint-Louis (Sénégal).

²² Bonvoisin, F., Martinez, M., & Mikolajczak, B. (2023). Implémentation d'un modèle Activity-Based Costing en mode 'fast track': Quel intérêt et quelles conséquences. *CIGI Qualita MOSIM*.

3.3. Étude et analyse de l'utilisation de l'ABC en milieu des soins

L'examen de l'utilisation de la méthode **Activity-Based Costing (ABC)** en milieu hospitalier, à partir des travaux collectés, exige une attention particulière à la diversité des approches et des contextes adoptés par les différents auteurs. En effet, les études sélectionnées couvrent une large gamme de méthodologies et de secteurs d'application, permettant ainsi d'appréhender de manière nuancée la portée de cette méthode dans le domaine des soins de santé. Les travaux présentés dans cette section s'articulent autour de six grandes catégories, qu'il est essentiel de comprendre et de contextualiser pour mieux saisir les spécificités de chaque application de l'ABC dans le secteur hospitalier. Le tableau ci-dessous récapitule ces catégories et les informations associées.

Tableau 2 : Les différentes catégories de travaux

| Type de Travaux | Établissements de soins | Domaine d'étude | Pays | Auteur(s) |
|----------------------------------|-------------------------|--------------------------|---------|--|
| Calcul de coût par pathologie | Hôpital | Service de chirurgie | France | Thierry Nobre, Noëlle Biron |
| Calcul de coût par pathologie | Hôpital | Service de médecine | Sénégal | Mamadou Aliou DIALLO |
| Étude de cas | Centre de santé | Activité ambulatoire | Mali | Kadiatou TRAORE |
| Étude de cas | Hôpital | Service de médecine | Tunisie | Arwa Ben Salah, Sana El Mhamdi, Manel Ben Fredj, Chebil Ben Meriem, Jihen Bouguila, Khaled Ben Helel, Lamia Sfaihi, Rafiaa Mustapha, Mohamed Sfar, Mohamed Soltani |
| Calcul de coût d'hospitalisation | Hôpital | Service de médecine | Sénégal | Toyi T., Agbeko DK, Abago B. |
| Calcul de coût des prestations | Hôpital | Maternité | Maroc | Dr. Brahim OUA KHZAN |
| Calcul de coût des prestations | Hôpital | Maternité | Algérie | HALDI Mustapha, MESSAI Mohammed Abdelmalek |
| Calcul de coût des prestations | Hôpital | Laboratoire de biochimie | Sénégal | Dominique DOUPA1, Daba Faye, Demba MAKALOU, Seynabou LO, |

| | | | | |
|---|---------|--|----------|---|
| | | | | Folly DIALLO, Penda YADE, Mamadou DIOP, Fanta SEYDI, Oumou Khairy MBAYE, Rokhaya KAMARA, Ibrahima DIAGNE |
| Calcul de coût des prestations | Hôpital | Laboratoire | Belgique | Frederic Bonvoisin, Ph.D., Maïté Martinez, Benoit Mikolajczak |
| Étude de coût d'un produit | Hôpital | Pharmacie | Maroc | BOUYAHYAOUI, B. NAJI, S. HAFIDI, Y |
| Utilisation de l'ABC par les hôpitaux | Hôpital | Groupement des hôpitaux universitaires | Brésil | Gilberto José Miranda, Cleverton Euclen de Carvalho, Vidigal Fernandes Martins, Adolar Ferreira de Faria |
| Utilisation de l'ABC par les hôpitaux | Hôpital | Processus de stérilisation | France | Julien HUSSON, Michel DUBOIS, Véronique FAUJOUR |

Source : établi par nos soins.

3.3.1. Contexte des études

L'analyse des travaux réalisés montre une répartition géographique variée, avec une majorité des études menées dans des pays développés économiquement (France, Belgique) et des pays en développement ou à revenus moyens (Mali, Sénégal, Algérie, Maroc, Tunisie). Les travaux analysent la mise en œuvre de l'ABC dans différents types d'établissements, tels que des hôpitaux, des centres de santé, et même des groupements d'hôpitaux universitaires au Brésil. Cette diversité géographique et institutionnelle permet de mettre en évidence l'adaptabilité de la méthode ABC dans des contextes variés, tout en prenant en compte les spécificités locales en termes de ressources et de gestion hospitalière.

3.3.2. Secteur d'activité et de soins ciblés

Les travaux collectés couvrent une gamme étendue de secteurs d'activités de soins. Les études portent sur des services cliniques tels que la chirurgie, la médecine, et la maternité, mais aussi sur des activités supports essentielles comme les pharmacies, les laboratoires de biochimie et

les processus de stérilisation. Cette diversité reflète l'applicabilité universelle de la méthode ABC à différents types de soins et services au sein des établissements hospitaliers.

3.3.3. Type de travaux

Les études sont caractérisées par une diversité de formats et de types de travaux, qui permettent d'aborder l'analyse des coûts sous plusieurs angles :

- Le **calcul de coûts par pathologie** se concentre sur l'évaluation des coûts associés à des maladies spécifiques.
- L'**étude de cas** permet une analyse plus ciblée sur des situations concrètes d'application de l'ABC.
- Le **calcul de coût d'hospitalisation** et le **calcul des prestations** s'intéressent aux coûts globaux d'admissions ou de traitements dans un service spécifique.
- L'**étude de coût d'un produit** analyse spécifiquement les coûts liés à des produits ou médicaments utilisés dans les soins.

3.3.4. Lieu d'étude

Les travaux retenus couvrent une large variété de contextes géographiques. Les études réalisées dans des pays développés tels que la France, la Belgique et le Brésil se concentrent sur des systèmes de santé plus structurés et financièrement stables. En revanche, celles menées en Afrique et dans les pays du Maghreb (Mali, Sénégal, Algérie, Maroc, Tunisie) offrent des perspectives sur l'adaptation de l'ABC dans des contextes à ressources plus limitées, où l'optimisation des coûts est d'autant plus cruciale.

3.3.5. Objectifs des études

Les objectifs des études analysées varient, mais ils partagent un même souci d'amélioration de la gestion des coûts hospitaliers. Les objectifs principaux incluent :

- L'expérimentation de l'application de l'ABC dans divers contextes hospitaliers.
- L'analyse du coût réel supporté par les établissements de santé pour certaines pathologies ou traitements.
- La proposition de procédures de calcul des coûts de séjour ou d'hospitalisation.
- L'évaluation de la faisabilité de l'ABC en tant qu'outil d'analyse des coûts directs.
- La mise en œuvre de modèles de simulation des coûts de revient, afin d'optimiser l'allocation des ressources.

L'implémentation de la méthode ABC dans les hôpitaux, comme le suggèrent ces travaux, présente des retombées positives notables pour la gestion des établissements de santé. L'ABC permet une répartition plus juste des coûts, identifie les principales sources de consommation de ressources et facilite ainsi la prise de décision stratégique en matière de gestion des coûts.

Les études montrent que l'adoption de l'ABC contribue à une meilleure visibilité des coûts, ce qui permet aux gestionnaires de prioriser les activités génératrices de valeur tout en éliminant les inefficacités. Par ailleurs, cette méthode offre un cadre pour l'optimisation des processus cliniques et supports, contribuant ainsi à l'amélioration de la performance organisationnelle des hôpitaux.

3.4. Retombées pratiques, limites et obstacles de l'ABC dans le secteur hospitalier

3.4.1 Retombés pratiques

Les retombées pratiques de la méthode **Activity-Based Costing (ABC)** dans le domaine des soins hospitaliers, telles qu'identifiées dans les travaux analysés, soulignent son utilité et son efficacité dans l'optimisation des coûts et la rationalisation des ressources. Ces études montrent que l'ABC est particulièrement adapté aux spécificités des structures hospitalières, offrant une méthode précise pour comprendre et allouer les coûts associés aux activités de soins.

Tableau 3 : Retombées pratiques positives sur la structure étudiée et le secteur d'activité ciblé

| Auteur(s) | Retombées pratiques positives |
|--|---|
| Thierry Nobre, Noëlle Biron (2011) | Inversion de la logique traditionnelle du calcul des coûts, permettant une répartition plus précise des charges au sein du circuit patient. |
| Kadiatou Traoré (2018) | Identification des coûts réels et compréhension de leurs variations, offrant une meilleure transparence pour les gestionnaires hospitaliers. |
| Toyi T., Agbeko DK, Abago B. (2018) | Évaluation détaillée de la performance hospitalière, amélioration des processus et optimisation de l'utilisation des ressources allouées. |
| Brahim Ouakhzan (2019) | Fourniture d'informations probantes pour rationaliser les choix budgétaires et améliorer l'allocation des ressources humaines et financières. |
| Bouyahyaoui, B. Naji, S. Hafidi, Y. (2022) | Initiation à une réflexion économique sur les coûts des activités de soins, facilitant la prise de décisions stratégiques en matière de gestion hospitalière. |
| Haldi Mustapha, Messai Mohammed | Proposition d'une approche intégrée pour calculer le coût réel de la prise en charge hospitalière, en prenant en compte les interventions chirurgicales et médicales. |

| | |
|--|--|
| Abdelmalek (2023) | |
| Arwa Ben Salah et al. (2019) | Fourniture de données locales fiables sur les coûts médicaux directs, permettant d'orienter les décisions stratégiques des autorités de santé. |
| Mamadou Aliou Diallo (2018) | Introduction d'une nouvelle méthode de comptabilité analytique, démontrant l'efficacité de l'ABC comme outil de gestion et d'aide à la décision. |
| Gilberto José Miranda et al. (2008) | Bien que peu généralisée, l'ABC est reconnue pour sa pertinence dans le milieu hospitalier et son potentiel à améliorer la gestion des coûts. |
| Dominique Doupa et al. (2022) | Mise en évidence des insuffisances tarifaires, soulignant la nécessité d'ajuster les coûts pour assurer une couverture adéquate des prestations hospitalières. |
| Julien Husson, Michel Dubois, Véronique Faujour (2007) | Valorisation de l'ABC comme outil de pilotage stratégique, permettant une optimisation des processus de gestion des coûts hospitaliers. |
| Frédéric Bonvoisin, Maïté Martinez, Benoit Mikolajczak (2023) | Évaluation des impacts de la réorganisation et développement d'une politique d'optimisation des coûts basée sur l'ABC. |

Source : établi par nos soins.

3.4.2 Limites et obstacles à l'implémentation de l'ABC dans le secteur hospitalier

Malgré ses avantages, l'adoption de l'ABC dans les établissements de soins n'est pas sans difficultés. Les études analysées ont révélé plusieurs obstacles liés à l'implémentation de cette méthode, en particulier dans les environnements hospitaliers où les systèmes d'information médico-économiques et les capacités de comptabilité analytique sont souvent limités.

Tableau 4 : Freins et obstacles sur la structure étudiée et le secteur d'activité ciblé

| Auteur(s) | Limites et problèmes rencontrés |
|---|---|
| Thierry Nobre, Noëlle Biron (2011) | Aucune mention des problèmes rencontrés. |
| Kadiatou Traoré (2018) | Aucune mention des problèmes rencontrés. |
| Toyí T., Agbeko DK, Abago B. (2018) | Aucune mention des problèmes rencontrés. |
| Brahim Ouakhzan (2019) | Absence de comptabilité analytique, rendant difficile une gestion précise des coûts. |
| Bouyahyaoui, B. Naji, S. Hafidi, Y. (2022) | Difficultés d'accès aux informations sur le terrain et absence d'un système de comptabilité analytique. |
| Haldi Mustapha, Messai Mohammed Abdelmalek (2023) | Nécessité d'un logiciel spécialisé pour traiter les données cliniques et d'un système médico-économique fiable. |
| Arwa Ben Salah et al. (2019) | Aucune mention des problèmes rencontrés. |
| Mamadou Aliou Diallo (2018) | Manque de systèmes d'information adaptés, nécessité d'introduire la comptabilité par activité et de développer une base de données d'archivage. |
| Gilberto José Miranda et al. (2008) | Systèmes d'information non adaptés aux besoins organisationnels et complexité perçue de la méthode ABC. |
| Dominique Doupa et al. (2022) | Aucune mention des problèmes rencontrés. |
| Julien Husson, Michel Dubois, Véronique Faujour (2007) | Données comptables disponibles limitées et considérées comme peu fiables. |
| Frédéric Bonvoisin, Maïté Martinez, Benoit Mikolajczak (2023) | Données financières insuffisantes et découpage comptable inadéquat pour répondre aux exigences de l'ABC. |

Source : établi par nos soins.

Parmi les études examinées, 42 % (5 cas sur 12) ne mentionnent aucun problème lors de l'implémentation de l'ABC. Cependant, cette absence d'information pourrait refléter une sous-

estimation des défis rencontrés. Les 58 % restants (7 cas sur 12) mettent en évidence des problématiques récurrentes :

- **Systèmes d'information médico-économiques** : Absence, complexité ou inadéquation des outils actuels pour traiter les données nécessaires à l'ABC.
- **Comptabilité analytique** : Insuffisance ou absence de comptabilité analytique, rendant difficile l'allocation précise des coûts.
- **Complexité de l'ABC** : Perception d'une mise en œuvre complexe, nécessitant une adaptation importante des pratiques organisationnelles.

Ces analyses confirment que l'ABC, bien qu'efficace pour améliorer la gestion hospitalière, nécessite un écosystème organisationnel et technique favorable pour être pleinement opérationnelle. Les limites identifiées soulignent l'importance d'investir dans des systèmes d'information et des outils de comptabilité adaptés pour maximiser les bénéfices de cette méthode.

III. Discussion :

Préalables de la mise en place de l'ABC dans le contexte marocain

La mise en œuvre de la méthode Activity-Based Costing (ABC) dans le système de santé marocain représente une opportunité stratégique pour améliorer la gestion des coûts et renforcer l'efficacité des établissements hospitaliers. Cependant, cette transition exige des ajustements organisationnels et technologiques, adaptés aux spécificités locales.

Cette section explore les prérequis essentiels à l'introduction de l'ABC dans le contexte marocain. Elle met en lumière les conditions organisationnelles, technologiques et culturelles nécessaires pour assurer le succès de cette méthode dans un environnement caractérisé par des ressources limitées, une hétérogénéité structurelle et des attentes croissantes en matière de performance. En particulier, le rôle central du Système d'Information Hospitalier (SIH) sera analysé comme un levier incontournable pour l'intégration efficace de l'ABC.

4.1. ABC et le Système d'information Hospitalier : Quel(s) lien(s) ?

4.1.1. Notion du système d'information hospitalier (SIH)

L'analyse de l'interaction entre la méthode **Activity-Based Costing (ABC)** et le **système d'information hospitalier (SIH)** requiert d'abord une compréhension précise de ce dernier. Selon Degoulet (2013), le SIH est défini comme un système informatique spécifiquement conçu pour les acteurs hospitaliers afin de gérer efficacement les informations administratives et médicales des établissements de soins. Il constitue une infrastructure essentielle pour collecter, stocker, traiter et diffuser des données critiques, tant administratives que cliniques. Ces fonctionnalités permettent d'assurer une traçabilité accrue et une disponibilité élargie

d'informations fiables et actualisées, essentielles pour les décideurs et les contrôleurs de gestion.

Le SIH couvre plusieurs dimensions opérationnelles d'un établissement hospitalier, notamment:

- La gestion des ressources humaines (paie, planification),
- La facturation et le suivi budgétaire,
- Le relevé et l'analyse des activités médicales,
- La communication interne et externe,
- La comptabilité analytique et générale.

Ces fonctions, centralisées dans le SIH, en font un outil stratégique pour la maîtrise des coûts et l'amélioration de la qualité des soins, qui sont les deux objectifs principaux identifiés par Degoulet (2013). Ainsi, le SIH représente bien plus qu'un simple outil de gestion : il devient un levier d'efficience pour l'ensemble du système hospitalier.

4.1.2. Une approche téléologique du SIH : les parties prenantes et leurs besoins

Burke et Menachemi (2004)²³ proposent une approche téléologique pour définir les objectifs du SIH, en mettant en lumière les besoins qu'il est censé satisfaire pour ses utilisateurs. Ces auteurs identifient deux grandes catégories de parties prenantes :

1. **Les parties prenantes internes** : comprenant les personnels administratifs, soignants, et les équipes de direction hospitalière.
2. **Les parties prenantes externes** : telles que les organismes financeurs, les autorités de santé, et les partenaires institutionnels.

Pour les parties prenantes internes, les besoins en information se divisent en deux groupes majeurs :

- **Besoins spécifiques** : adressés à des groupes précis, comme les médecins ou les gestionnaires. Ces besoins incluent des données sur les diagnostics, les traitements, la planification des soins, ou encore les coûts des activités.
- **Besoins transversaux** : relatifs au fonctionnement global de l'hôpital, tels que la coordination interservices, le suivi des indicateurs de performance, et la traçabilité des processus médicaux et administratifs.

Les auteurs mettent également en avant quatre types de besoins fondamentaux :

²³ Burke, D., & Menachemi, N. (2004).

1. **Besoins des personnels administratifs** : gestion des budgets, facturation, reporting financier.
2. **Besoins des soignants** : accès aux dossiers médicaux, prescriptions électroniques, protocoles de soins.
3. **Besoins stratégiques** : alignement des ressources avec les priorités institutionnelles et suivi des objectifs stratégiques.
4. **Besoins d'information partagée** : collaboration interdisciplinaire et coordination des soins pour garantir une continuité optimale.

4.1.3. Lien entre ABC et SIH : Une interdépendance stratégique

Le SIH joue un rôle crucial dans l'implémentation et l'efficacité de la méthode ABC dans les hôpitaux. En effet, l'ABC repose sur une identification fine des inducteurs de coûts et sur la traçabilité des ressources consommées par les activités. Ces informations, souvent complexes à collecter manuellement, peuvent être systématiquement extraites et analysées grâce aux outils intégrés dans un SIH performant. Par conséquent, la synergie entre ABC et SIH permet :

1. **L'amélioration de la précision des données** : Le SIH fournit des informations exactes et actualisées sur les coûts, les activités, et les ressources hospitalières.
2. **L'optimisation des processus d'allocation des ressources** : En automatisant la collecte et l'analyse des données, le SIH réduit les approximations et améliore la transparence financière.
3. **Une prise de décision éclairée** : Les gestionnaires hospitaliers peuvent s'appuyer sur des données fiables pour établir des priorités budgétaires et stratégiques, en alignant les activités avec les objectifs institutionnels.

La méthode ABC et le SIH ne sont pas seulement complémentaires : ils sont interdépendants. Leur interaction constitue un levier puissant pour transformer les données hospitalières en connaissances stratégiques, contribuant ainsi à l'efficacité globale des établissements de santé.

4.2. Implémentation de la méthode ABC dans les établissements de soins : Quelles mesures pour résoudre les problèmes du système d'information hospitalier ?

La méthode **Activity-Based Costing (ABC)**, bien qu'efficace pour déterminer avec précision les coûts réels des activités hospitalières, exige une infrastructure informationnelle robuste pour garantir son succès. Dans le contexte des établissements hospitaliers, le **système d'information hospitalier (SIH)** joue un rôle clé en facilitant la collecte, l'analyse, et l'intégration des données médico-économiques nécessaires. Cependant, les défis liés au SIH, identifiés dans diverses études, soulignent la nécessité d'adopter des mesures spécifiques pour résoudre les insuffisances et garantir une mise en œuvre optimale de l'ABC.

4.2.1 Développer les systèmes d'information hospitaliers : Les fondations d'une transformation

Dans les contextes où les systèmes d'information hospitaliers sont encore embryonnaires ou en cours de développement, plusieurs limitations freinent l'implémentation efficace de la méthode ABC. Les analyses des études collectées révèlent des problèmes récurrents, notamment :

1. **Insuffisance des données** : Les informations sur les prestations hospitalières sont souvent fragmentées ou inexistantes, ce qui limite la capacité à analyser les coûts de manière exhaustive.
2. **Accessibilité réduite** : Les données sont difficiles d'accès, mal centralisées, ou non interopérables entre les différents départements hospitaliers.
3. **Manque de complétude clinique** : Les informations par patient sont incomplètes, empêchant une traçabilité précise des coûts et des activités.
4. **Problèmes d'archivage** : L'absence de bases de données numériques fiables rend difficile le stockage, l'exploitation et le partage des données essentielles.
5. **Absence de comptabilité analytique** : Cette lacune conduit les hôpitaux à recourir à des clés de répartition approximatives ou à des méthodes budgétaires simplistes.

Pour surmonter ces défis, il est impératif de développer des systèmes d'information capables de répondre aux besoins médico-économiques des établissements de soins. Cela implique :

- **L'intégration de modules de comptabilité analytique** : Ces modules permettent d'abandonner les pratiques basées sur des estimations approximatives et de passer à une analyse détaillée des coûts réels.
- **La numérisation des processus administratifs et cliniques** : L'automatisation des tâches liées à la gestion des données médicales et financières réduit les erreurs et améliore la précision des analyses.

4.2.2. Renforcer les systèmes d'information existants : Une infrastructure à perfectionner

Dans les contextes où les SIH sont déjà en place, mais nécessitent des ajustements, les défis identifiés incluent :

1. **Difficultés de collecte d'informations** : Les données sont souvent éparpillées entre différentes sources ou systèmes, avec des problèmes d'interfaçage entre les logiciels utilisés.
2. **Inadéquation des outils existants** : Les SIH ne répondent pas toujours aux besoins organisationnels spécifiques liés à l'ABC, en particulier pour les analyses médico-économiques.

3. **Fiabilité des données** : La qualité et la traçabilité des informations saisies restent problématiques, nécessitant des formations pour les acteurs hospitaliers.
4. **Manque de bases de données centralisées** : Cela limite la continuité des analyses et complique l'évaluation des coûts.
5. **Logiciels spécifiques à l'ABC** : L'utilisation de cette méthode nécessite des outils spécialisés pour traiter des données cliniques complexes.

Même dans les pays disposant d'une expérience avancée en matière de SIH et de comptabilité analytique, des insuffisances persistent. Par exemple :

- **Découpage comptable insuffisant** : Les imputations comptables manquent de détails pour répondre aux exigences de l'ABC.
- **Données comptables incomplètes** : Cela limite la capacité à fournir des analyses cohérentes et fiables.

4.2.3. Synthèse des mesures proposées

Les études collectées permettent d'identifier deux axes principaux d'intervention pour améliorer les SIH dans le cadre de l'implémentation de l'ABC :

1. **Améliorer la qualité des données disponibles** :
 - Renforcer la centralisation et l'interopérabilité des systèmes d'information.
 - Assurer une traçabilité complète des actes médicaux et des ressources consommées.
 - Créer des bases de données numériques robustes et sécurisées.
2. **Adapter les outils existants aux besoins de l'ABC** :
 - Intégrer des logiciels spécialisés pour l'analyse des coûts.
 - Former les acteurs hospitaliers à l'utilisation des systèmes médico-économiques.
 - Développer des méthodologies standardisées pour l'imputation des coûts.

Ces mesures visent à établir une infrastructure informationnelle capable de soutenir les exigences de la méthode ABC et de maximiser son impact dans les établissements hospitaliers.

4.3. Étude de la faisabilité de la méthode ABC dans le contexte hospitalier marocain

Les expériences menées au Maroc ont démontré la faisabilité de l'ABC malgré les limitations des systèmes existants. Par exemple :

1. **Maternité du Centre Hospitalier Provincial Hassan I de Tiznit**
L'étude de **Ouakhzan et Boukhalfa (2019)** a montré que l'ABC permet de calculer avec précision les coûts de revient moyens et d'améliorer l'efficacité des ressources utilisées. Les informations générées ont aidé les décideurs à optimiser l'allocation des ressources humaines et financières.

2. Prise en charge du cancer du sein au CHU Hassan II de Fès

L'analyse de **Bouyahyaoui, Naji et Hafidi (2022)** a mis en évidence l'utilité de l'ABC pour estimer les coûts directs des produits pharmaceutiques et promouvoir une gestion rationnelle des ressources.

Ces études confirment que l'ABC est une méthode adaptée aux établissements hospitaliers marocains, à condition d'améliorer les systèmes d'information et de remédier aux insuffisances organisationnelles.

4.4. La méthode ABC : Quelles leçons pour le management hospitalier marocain ?

Pour les hôpitaux marocains, l'ABC représente une opportunité stratégique pour :

- Passer d'un système basé sur des coûts standards à un système fondé sur des coûts réels.
- Optimiser la gestion des ressources et améliorer la qualité des soins.

Recommandations pour les gestionnaires hospitaliers :

1. Renforcer le SIH :

- Développer des outils adaptés aux besoins spécifiques des établissements.
- Assurer une interopérabilité entre les systèmes pour faciliter l'échange des données.

2. Adopter une comptabilité analytique :

- Intégrer des modules permettant une analyse détaillée des coûts.
- Former les décideurs à l'utilisation des informations médico-économiques pour une meilleure prise de décision.

La méthode ABC peut devenir un levier stratégique pour les hôpitaux marocains, à condition d'investir dans des infrastructures robustes et adaptées.

Les études collectées offrent une vision variée de l'application de l'ABC dans les établissements hospitaliers, mais leurs enseignements vont au-delà des applications pratiques. Ces travaux soulèvent des questions fondamentales sur l'évolution des cadres théoriques en gestion hospitalière et économie de la santé, que nous explorons dans la section suivante.

V. Implications Théoriques de la Méthode ABC dans les Établissements de Soins

L'analyse approfondie des études sélectionnées dans cette revue de littérature met en évidence des implications théoriques majeures pour le développement et l'application de la méthode Activity-Based Costing (ABC) dans le domaine hospitalier. Ces implications s'inscrivent dans trois grandes dimensions : l'avancement des concepts de gestion hospitalière, l'évolution des cadres méthodologiques en économie de la santé, et les perspectives interdisciplinaires offertes par l'ABC.

5.1. Redéfinition des concepts de gestion hospitalière

La méthode ABC a contribué à une redéfinition des paradigmes traditionnels de gestion dans les établissements de santé. Contrairement aux approches classiques de calcul des coûts basées sur des tarifs standards, l'ABC propose une méthodologie qui s'ancre dans :

- **La granularité des données** : En identifiant précisément les inducteurs de coûts, l'ABC permet une compréhension fine de la consommation des ressources par activité. Cela redéfinit la notion de coût réel dans le contexte hospitalier, en offrant des bases analytiques robustes pour des décisions stratégiques.
- **La traçabilité des ressources** : L'approche met en lumière les liens entre les processus hospitaliers et les ressources consommées, introduisant une perspective systémique et interconnectée dans la gestion des établissements de soins.
- **L'efficacité économique** : En identifiant les activités à faible valeur ajoutée, l'ABC ouvre la voie à une optimisation ciblée des processus, renforçant ainsi les cadres théoriques de la gestion par la valeur.

Ces éléments enrichissent les théories existantes sur le contrôle de gestion hospitalier en introduisant une dimension d'intégration entre les performances économiques et les objectifs de qualité des soins.

5.2. Évolution des cadres méthodologiques en économie de la santé

La méthode ABC ne se limite pas à une application opérationnelle ; elle invite également à revisiter les cadres méthodologiques en économie de la santé :

- **Développement de nouvelles métriques analytiques** : En mesurant le coût par activité, l'ABC propose une alternative aux indicateurs traditionnels, souvent limités aux coûts moyens ou globaux. Ces métriques favorisent une évaluation plus détaillée et contextualisée des prestations hospitalières.
- **Adaptabilité contextuelle** : Les études comparées démontrent que l'ABC peut être ajustée pour répondre à des contextes variés, notamment dans les pays en développement comme le Maroc. Cela contribue à l'enrichissement des cadres méthodologiques en mettant en lumière la nécessité de combiner rigueur théorique et flexibilité opérationnelle.
- **Application interdisciplinaire** : L'ABC mobilise des concepts issus de plusieurs disciplines, notamment la gestion, l'économie, et les sciences de la santé, ce qui élargit son champ d'application théorique.

En ce sens, l'ABC participe au développement de théories hybrides qui croisent les disciplines pour proposer des solutions innovantes aux défis de la gestion hospitalière.

5.3. Perspectives interdisciplinaires et modèles conceptuels

L'une des contributions majeures de l'ABC réside dans sa capacité à créer des passerelles entre les disciplines :

- **Théories des systèmes complexes** : L'ABC s'intègre dans une vision systémique des organisations hospitalières, en reconnaissant les interdépendances entre les processus cliniques, administratifs, et financiers.
- **Modèles de prise de décision basés sur les données** : L'approche ABC renforce les cadres théoriques axés sur la prise de décision informée en milieu hospitalier, en fournissant des informations précises et actionnables pour les gestionnaires.
- **Gestion stratégique et pilotage des performances** : En s'appuyant sur les résultats de l'ABC, les dirigeants hospitaliers peuvent développer des modèles de pilotage stratégique qui alignent les ressources sur les priorités institutionnelles, tout en tenant compte des contraintes budgétaires.

Ces perspectives interdisciplinaires renforcent la pertinence théorique de l'ABC en tant qu'outil de gestion stratégique et opérationnelle, capable d'intégrer les objectifs de performance économique et de qualité des soins.

Les implications théoriques de l'ABC dépassent largement son rôle de méthode d'analyse des coûts. Elles invitent à une réflexion approfondie sur la transformation des pratiques de gestion hospitalière, l'évolution des cadres méthodologiques en économie de la santé, et les opportunités offertes par une approche interdisciplinaire. Pour les chercheurs et les praticiens, l'ABC constitue ainsi un levier théorique et pratique pour repenser la gestion des établissements de soins, particulièrement dans des contextes émergents où les défis de financement et d'efficacité sont exacerbés.

L'adoption et l'adaptation de l'ABC dans des contextes variés, comme celui du Maroc, offrent une opportunité unique d'élargir les fondements théoriques de cette méthode tout en enrichissant les pratiques de gestion hospitalière à l'échelle mondiale.

VI. Conclusion

La méthode de comptabilité par activités (Activity-Based Costing, ABC) représente un outil de gestion stratégique et opérationnel qui s'impose progressivement dans le domaine hospitalier. À travers une revue de la littérature exhaustive, cette recherche a mis en lumière les apports et les limites de l'ABC dans divers contextes internationaux, tout en explorant sa pertinence et sa faisabilité dans le cadre spécifique des établissements de soins marocains.

Les résultats des études analysées révèlent que l'ABC permet une évaluation précise des coûts, une identification des inducteurs spécifiques et une allocation optimale des ressources, tout en offrant une meilleure traçabilité des activités hospitalières. Ces atouts en font un levier important pour améliorer la transparence financière, optimiser les processus organisationnels et soutenir les décisions stratégiques des gestionnaires hospitaliers. Toutefois, la mise en œuvre de cette méthode se heurte à des défis structurels, notamment en ce qui concerne la disponibilité et la qualité des systèmes d'information médico-économiques, ainsi que l'insuffisance de comptabilité analytique dans de nombreux établissements.

Dans le contexte marocain, les expériences menées ont démontré la faisabilité de l'ABC, bien que des ajustements soient nécessaires pour pallier les lacunes organisationnelles et technologiques. Les principaux enseignements tirés soulignent l'importance de développer des systèmes d'information hospitaliers robustes, capables de centraliser, structurer et analyser les données nécessaires à une gestion efficace des coûts. Par ailleurs, l'intégration de la comptabilité analytique dans les processus de gestion hospitalière constitue un prérequis essentiel pour maximiser les bénéfices de cette méthode.

Sur le plan théorique, l'ABC offre une opportunité unique de revisiter les paradigmes traditionnels de gestion hospitalière. En mobilisant des concepts issus de disciplines variées, cette méthode ouvre la voie à une approche systémique et interdisciplinaire de la gestion des établissements de soins. Elle enrichit les cadres méthodologiques en économie de la santé, tout en renforçant les capacités des gestionnaires à répondre aux contraintes budgétaires et aux attentes croissantes en matière de qualité des soins.

La méthode ABC constitue une réponse prometteuse aux défis complexes du financement et de la gestion hospitalière, notamment dans des contextes émergents comme celui du Maroc. Son adoption et son adaptation nécessitent toutefois des investissements conséquents en infrastructures informationnelles, en formation du personnel, et en alignement des pratiques organisationnelles sur les exigences de cette méthode. Ces efforts, bien qu'exigeants, sont indispensables pour transformer les données hospitalières en leviers d'efficacité et de qualité, contribuant ainsi à une meilleure performance globale des systèmes de santé.

Références bibliographiques

- Amnatia, R. A. (2024). Current trends of application of the Activity-Based Costing system method in hospitals. *PIJIS*, 2(1).
- Baron, P., Corfmat, D., & Helley, A. (2000). *La mutation du contrôle de gestion*. Édition d'Organisation.
- Ben Salah, A., El Mhamdi, S., Ben Fredj, M., Ben Meriem, C., Bouguila, J., Ben Helel, K., et al. (2019). Coût hospitalier des pathologies invasives à pneumocoque chez les enfants âgés de moins de 15 ans en Tunisie. *Eastern Mediterranean Health Journal (EMHJ)*, 25(12).
- Bonvoisin, F., Martinez, M., & Mikolajczak, B. (2023). Implémentation d'un modèle Activity-Based Costing en mode 'fast track': Quel intérêt et quelles conséquences. *CIGI Qualita MOSIM*.
- Bouyahyaoui, B., Naji, S., & Hafidi, Y. (2022). Coût de la consommation des produits pharmaceutiques liés à la prise en charge du cancer du sein au CHU Hassan II de Fès - Maroc : Un essai avec la méthode ABC. *African Scientific Journal*, 3(15), 560–574.
- Burke, D., & Menachemi, N. (2004). Information technology support for managing costs in hospitals: Evidence from ABC implementation. *Health Care Management Review*, 29(4), 344-350.
- Diallo, M. A. (2018). Analyse des coûts du traitement du cancer du sein par la méthode ABC : Cas de l'Hôpital Aristide Le Dantec (HALD), Sénégal. [Thèse].
- Doup, D., Faye, D., Makalo, D., Lo, S., Diallo, F., Yade, P., et al. (2022). Évaluation des coûts des paramètres biochimiques par la méthode ABC : Exemple du laboratoire de biochimie du Centre Hospitalier Régional de Saint-Louis (Sénégal). *Revue Africaine de Santé Publique*.
- Drummond, M., Sculpher, M. J., Torrance, G. W., O'Brien, B. J., & Stoddart, G. L. (2005). *Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes* (3rd ed.). Oxford University Press.
- Eloïse, F. (2015). La méthode ABC dans les établissements de santé. *Finances Hospitalières*, 94.
- Fédération belge de l'industrie des technologies médicales. (2019). *La technologie médicale comme moteur d'un système de santé basé sur la valeur*. BEMEDTECH Mémoire 2019-2024.

- Haldi, M., & Messai, M. A. (2023). Estimation du coût de prise en charge hospitalière en obstétrique médical et chirurgical : Service de la maternité (CHU-EHS) Tlemcen. *Journal of Economics, Finance and Business*, 8(1), 1087–1104.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing*. Harvard Business School Press. (Traduction française : TDABC, la méthode ABC pilotée par le temps, Paris, Éditions d'Organisation).
- Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique : La gestion par les activités*. Paris : Dunod.
- Lorino, P. (1995). *Méthodes et pratiques de la performance*. Éditions d'Organisation.
- Miranda, G. J., Carvalho, C. E., Martins, V. F., & Faria, A. F. (2008). Calcul des coûts ABC en milieu hospitalier : Une étude dans les hôpitaux universitaires brésiliens. *Revista Brasileira de Gestão Hospitalar*.
- Nobre, T., & Biron, N. (2001). Application de la méthode ABC au calcul des coûts par pathologie : Le cas de la chirurgie infantile. *22ème Congrès de l'AFC*.
- Ouakhzan, B. (2019). Application de la méthode de comptabilité par activités (ABC) au sein d'un service clinique : Cas de la maternité du centre hospitalier provincial de Tiznit, Maroc. *Médecine et Santé Tropicales*, 29(3).
- Tenand, M. (2014). Vieillesse démographique : La hausse des dépenses de santé est-elle inexorable ? *Informations Sociales*, 183(3), 74-82. DOI: [10.3917/inso.183.0074](https://doi.org/10.3917/inso.183.0074).
- Toyi, T., Agbeko, D. K., & Abago, B. (2018). Évaluation de la performance financière du service de néonatalogie au Sénégal : Cas de l'hospitalisation. *Revue Africaine de Gestion Hospitalière*.
- Traoré, K. (2018). Analyse des coûts de la prise en charge de la malnutrition aiguë sévère (MAS) chez les enfants de 6 à 59 mois par la méthode ABC. [Rapport non publié], Mali.