

Contrôle de gestion et transformation de la gouvernance hospitalière au Maroc : pratiques empiriques, pilotage de la performance et perspectives d'institutionnalisation dans les Groupements Sanitaires Territoriaux

Management Control and the Transformation of Hospital Governance in Morocco: Empirical Practices, Performance Steering and Institutionalization Perspectives within Territorial Health Groups.

Auteur 1 : Jamal Eddine ABDELBAKI,

Auteur 2 : Faissal EDDAOUDI,

Jamal Eddine ABDELBAKI

Docteur en Sciences de Gestion

Laboratoire Sciences de Gestion des Organisations

École Nationale de Commerce et de Gestion de Kénitra (ENCG Kénitra)

Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc

Faissal EDDAOUDI

Professeur enseignant-chercheur

Laboratoire Sciences de Gestion des Organisations

École Nationale de Commerce et de Gestion de Kénitra (ENCG Kénitra)

Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc

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 : ABDELBAKI .J E & EDDAOUDI .F (2026) « Contrôle de gestion et transformation de la gouvernance hospitalière au Maroc : pratiques empiriques, pilotage de la performance et perspectives d'institutionnalisation dans les Groupements Sanitaires Territoriaux », African Scientific Journal « Volume 03, Num 37 » pp: 001 – 027.



DOI : 10.5281/zenodo.22253508

Copyright © 2026 – ASJ



Résumé

La transformation actuelle du système de santé marocain renforce la nécessité de disposer d'outils de pilotage capables d'articuler ressources, activité et performance. Cet article analyse la place du contrôle de gestion dans les établissements hospitaliers publics et examine les conditions de son intégration dans la nouvelle gouvernance territoriale portée par les Groupements Sanitaires Territoriaux (GST). L'étude s'appuie sur la phase qualitative d'une recherche doctorale menée dans la région Béni Mellal-Khénifra auprès de dix responsables hospitaliers. Une analyse thématique assistée par NVivo permet d'identifier quatre dimensions structurantes : la gestion budgétaire, les tableaux de bord, le reporting et le système d'information. Les résultats montrent que ces instruments ne produisent pleinement leurs effets que lorsqu'ils sont articulés dans une même boucle de pilotage reliant programmation, mesure, analyse des écarts, dialogue de gestion et actions correctives. La confrontation de ces résultats au décret n° 2-22-580 du 3 mars 2023 met en évidence une convergence entre les pratiques observées et l'architecture institutionnelle du contrôle de gestion public. L'article propose ainsi un modèle de pilotage à deux niveaux, établissement et GST, fondé sur la fiabilité des données, la cohérence des indicateurs et la responsabilisation des acteurs. Il conclut que l'institutionnalisation du contrôle de gestion hospitalier ne doit pas se limiter à la production de tableaux et de rapports, mais doit soutenir une véritable capacité d'arbitrage et d'apprentissage organisationnel.

Mots clés : Contrôle de gestion ; performance hospitalière ; gouvernance hospitalière ; Groupements Sanitaires Territoriaux ; Maroc.

Abstract

The ongoing transformation of the Moroccan health system increases the need for steering mechanisms capable of linking resources, activity and performance. This article examines the role of management control in public hospitals and the conditions for its integration into the new territorial governance framework embodied by Territorial Health Groups (GSTs). The study draws on the qualitative phase of doctoral research conducted in the Béni Mellal-Khénifra region with ten hospital managers and professionals. NVivo-assisted thematic analysis identifies four structuring dimensions: budgeting, dashboards, reporting and information systems. The findings show that these instruments become fully effective when they are integrated into a single steering loop connecting planning, measurement, variance analysis, management dialogue and corrective action. Comparison with Decree No. 2-22-580 of 3 March 2023 reveals substantial convergence between observed practices and the institutional architecture of public-sector management control. The article therefore proposes a two-level steering model linking hospitals and GSTs, based on reliable data, coherent indicators and managerial accountability. It concludes that the institutionalization of hospital management control should not be reduced to the production of dashboards and reports, but should support genuine arbitration, coordination and organizational learning.

Keywords: Management control; hospital performance; hospital governance; Territorial Health Groups; Morocco.

Introduction

Les établissements hospitaliers publics sont soumis à une tension permanente entre mission de service public et contrainte de ressources. Ils doivent assurer la continuité et la qualité des soins, répondre à une demande évolutive, gérer des ressources humaines spécialisées, maîtriser les dépenses et rendre compte de leurs résultats. Cette combinaison fait de l'hôpital une organisation particulièrement complexe à piloter. La performance ne peut y être ramenée à un indicateur unique : elle se situe à l'intersection de l'efficacité, de l'efficience, de la qualité, de l'accessibilité et de la capacité d'adaptation.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion a progressivement évolué d'une fonction essentiellement budgétaire vers une fonction de pilotage. Il organise la traduction des objectifs en indicateurs, budgets, tableaux de bord et reportings ; il permet d'interpréter les écarts et d'éclairer les décisions. Dans les organisations hospitalières, sa valeur dépend cependant de son articulation avec les spécificités professionnelles et cliniques. Un indicateur financier peut être pertinent pour la maîtrise des ressources sans suffire à apprécier la qualité du service rendu.

Au Maroc, cette problématique est renforcée par les transformations de la gestion publique et du système de santé. La régionalisation, la modernisation administrative et la création des Groupements Sanitaires Territoriaux modifient l'échelle de décision et les mécanismes de responsabilité. La thèse à l'origine de cet article souligne que les GST sont appelés à constituer un niveau important de coordination et de gestion territoriale, avec une logique de performance plus affirmée.

Parallèlement, le décret n° 2-22-580 du 3 mars 2023 relatif au dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels institutionnalise une architecture de pilotage public. Il met l'accent sur la cohérence entre stratégie et programmes budgétaires, les systèmes intégrés d'information, la fiabilisation des données, les indicateurs, les tableaux de bord, le dialogue de gestion, le reporting et l'analyse des écarts. Le texte ne doit pas être assimilé à une obligation uniforme imposée directement à chaque hôpital ; il constitue néanmoins un cadre institutionnel pertinent pour réfléchir à la déclinaison sectorielle du contrôle de gestion.

La littérature marocaine récente sur le contrôle de gestion hospitalier confirme l'intérêt de cette problématique, mais montre également que les pratiques restent marquées par des contraintes organisationnelles, institutionnelles, réglementaires, financières et humaines. Il devient donc

nécessaire de dépasser la question de la simple existence des outils pour analyser leur articulation et les conditions de leur appropriation.

Les travaux les plus récents prolongent ce constat : Cherkaoui Dekkaki et Elhamma (2024) soulignent la contribution du contrôle de gestion à la performance des hôpitaux publics marocains, tandis que Koukou, Belakouiri et Sahraoui-Bentaleb (2025) mettent en évidence la structuration progressive des pratiques de contrôle de gestion. Ces apports récents renforcent la nécessité d'analyser non seulement la présence des instruments, mais aussi leur articulation avec les nouvelles formes de gouvernance territoriale.

Le présent article fusionne deux angles complémentaires : l'étude empirique des pratiques de contrôle de gestion dans les hôpitaux et l'analyse de leur institutionnalisation dans la nouvelle gouvernance territoriale. L'objectif n'est pas de juxtaposer une analyse qualitative et une lecture réglementaire, mais de construire une chaîne explicative : quelles pratiques existent ou sont reconnues par les acteurs ? quelles fonctions leur sont attribuées ? dans quelle mesure le nouveau cadre public converge-t-il avec ces fonctions ? et comment ces éléments peuvent-ils être organisés dans un modèle de pilotage établissement-territoire ?

La question de recherche est formulée ainsi : comment les pratiques de contrôle de gestion observées dans les établissements hospitaliers publics marocains peuvent-elles être articulées avec le nouveau cadre réglementaire et la territorialisation du système de santé afin de soutenir un pilotage multidimensionnel de la performance ?

L'article apporte trois contributions. Premièrement, il restitue les pratiques de contrôle de gestion à partir d'un matériau qualitatif hospitalier et identifie quatre dimensions centrales. Deuxièmement, il confronte ces pratiques aux mécanismes du décret n° 2-22-580. Troisièmement, il propose un modèle conceptuel de contrôle de gestion à deux niveaux — établissement et GST — permettant d'articuler autonomie locale, consolidation territoriale et responsabilité.

Ainsi, le sujet de cette recherche porte sur l'articulation entre les pratiques de contrôle de gestion hospitalier, le pilotage multidimensionnel de la performance et leur institutionnalisation dans le cadre des GST. Son objectif est d'identifier les pratiques effectivement mobilisées par les acteurs hospitaliers, d'en apprécier la cohérence avec le cadre institutionnel récent et de proposer une architecture de pilotage adaptée à la territorialisation du système de santé. L'article est structuré en quatre parties : la première présente le cadre conceptuel et institutionnel ; la deuxième expose le

positionnement et la méthodologie de recherche ; la troisième analyse et discute les résultats empiriques ainsi que leur confrontation au décret n° 2-22-580 ; enfin, la quatrième synthétise les contributions, les implications managériales, les limites et les perspectives de recherche.

1. Cadre conceptuel et institutionnel du contrôle de gestion hospitalier

1.1. Du contrôle budgétaire au pilotage de la performance

Dans l'approche classique, le contrôle de gestion organise le processus par lequel les responsables s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs. Cette définition a progressivement été enrichie par une conception stratégique : le contrôle de gestion devient un système de traduction, de coordination et d'apprentissage.

Cette évolution est particulièrement importante dans le secteur public. L'absence d'un indicateur de résultat équivalent au profit oblige à construire des systèmes de performance multidimensionnels. Les objectifs doivent être explicités, les ressources reliées aux activités et les résultats interprétés au regard de la mission de service public.

Le contrôle de gestion ne doit donc pas être confondu avec le contrôle de conformité. Il s'intéresse à la cohérence entre objectifs, moyens et résultats, tandis que d'autres mécanismes de contrôle visent davantage la régularité, la maîtrise des risques ou l'assurance. Dans l'hôpital, cette distinction est essentielle pour éviter que le contrôle de gestion ne soit perçu comme un mécanisme d'inspection.

1.2. Les spécificités du contrôle de gestion à l'hôpital

L'hôpital est une organisation professionnelle dans laquelle la décision est distribuée entre directions, fonctions administratives, médecins, cadres de santé et autres professionnels. Les objectifs peuvent être partiellement divergents : maîtrise des ressources, qualité clinique, continuité, sécurité, accessibilité ou conditions de travail. Le système de contrôle doit rendre ces dimensions comparables sans nier leurs différences.

Cette complexité explique pourquoi l'implantation du contrôle de gestion peut rester formelle. Des outils peuvent exister sans être réellement appropriés. Un tableau de bord peut être produit sans provoquer de décision ; un budget peut être exécuté sans analyse des causes d'écarts ; un reporting peut répondre à une obligation hiérarchique sans soutenir un dialogue de gestion.

La question centrale devient donc celle de l'usage. Le contrôle de gestion est performant lorsqu'il permet aux acteurs de comprendre les relations entre ressources, activité et résultats et lorsqu'il crée des espaces de discussion autour des écarts.

1.3. La gestion budgétaire comme instrument d'allocation et d'efficience

La gestion budgétaire traduit les orientations en ressources et constitue un mécanisme de programmation, d'allocation et de responsabilisation. Dans un établissement hospitalier, elle doit intégrer l'incertitude de l'activité et les contraintes liées aux ressources humaines, aux médicaments, aux équipements et à la logistique.

Une approche strictement comptable du budget limite la fonction de pilotage. Le contrôle de gestion doit plutôt expliquer les écarts : variation de l'activité, changement de prix, dysfonctionnement d'un processus, mauvaise estimation initiale ou événement exceptionnel. Cette capacité d'explication est ce qui transforme le suivi budgétaire en instrument de décision.

1.4. Tableaux de bord, indicateurs et mesure de la performance

Le tableau de bord constitue une représentation synthétique de la performance. Il doit sélectionner des indicateurs liés aux objectifs, signaler les écarts significatifs et permettre une lecture régulière de la situation. Dans le secteur hospitalier, il doit combiner dimensions financières et non financières.

La qualité d'un tableau de bord dépend de plusieurs propriétés : pertinence des indicateurs, stabilité des définitions, disponibilité des données, fréquence de mise à jour et capacité des responsables à interpréter les résultats. La multiplication des indicateurs peut produire l'effet inverse de celui recherché en rendant la performance illisible.

1.5. Reporting et dialogue de gestion

Le reporting transforme les mesures en communication managériale. Il permet de rapprocher prévisions et réalisations, de documenter les écarts et de faire circuler l'information entre niveaux de responsabilité. Sa fonction n'est donc pas seulement descendante ou ascendante ; elle peut soutenir un dialogue transversal.

Le dialogue de gestion constitue le prolongement naturel du reporting. Il permet de discuter les causes, les contraintes et les actions correctives. Dans un système territorial, il peut également devenir le mécanisme qui articule l'autonomie des établissements avec la responsabilité du niveau territorial.

1.6. Système d'information et qualité de la donnée

Les systèmes d'information constituent l'infrastructure technique du contrôle de gestion. La disponibilité d'une information fiable conditionne la crédibilité des indicateurs et la rapidité des décisions. Dans les hôpitaux, la fragmentation des applications et des bases peut empêcher le rapprochement entre données administratives, financières, logistiques et d'activité.

La gouvernance des données doit donc être considérée comme une composante du contrôle de gestion : définition des indicateurs, responsabilités de saisie, règles de validation, fréquence de production, traçabilité et accès. Un système d'information intégré ne garantit pas à lui seul la qualité du pilotage, mais son absence fragilise l'ensemble du dispositif.

1.7. Contrôle de gestion, Nouveau Management Public et gouvernance

Le développement du contrôle de gestion public s'inscrit dans les transformations associées au Nouveau Management Public : responsabilisation, objectifs, mesure des résultats, contractualisation et évaluation. Dans la thèse, cette évolution est mobilisée pour expliquer la diffusion d'outils de gestion dans les organisations publiques marocaines.

Cette perspective doit néanmoins être nuancée. Le transfert d'outils du secteur privé vers l'hôpital ne peut être mécanique. La valeur publique, la qualité des soins et l'équité imposent une adaptation des instruments et une lecture multidimensionnelle de la performance.

Le défi institutionnel consiste donc à combiner formalisation et adaptation. Les règles communes facilitent la comparabilité et la responsabilité ; l'adaptation locale préserve la pertinence des indicateurs et la capacité de répondre aux caractéristiques des établissements.

1.8. Réforme du système de santé marocain et émergence des GST

La thèse situe la recherche dans un contexte de réforme profonde du système de santé marocain. La régionalisation avancée et la transformation de la gouvernance hospitalière conduisent à reconsidérer les mécanismes de coordination, de financement et de contrôle.

Les GST sont présentés comme une nouvelle structure territoriale appelée à gérer et coordonner les établissements et ressources de santé dans leur périmètre. Cette logique accroît la nécessité de disposer d'indicateurs comparables, de systèmes d'information interopérables et de mécanismes de reporting permettant une lecture consolidée de la performance.

L'autonomie accrue suppose simultanément une responsabilité accrue. Un niveau territorial disposant de marges d'arbitrage doit pouvoir expliquer l'allocation des ressources, suivre les

résultats et documenter les écarts. Le contrôle de gestion apparaît alors comme un mécanisme de gouvernance reliant décentralisation et reddition des comptes.

La thèse souligne cependant que les structures présentent des degrés de maturité différents et que l'intégration numérique demeure insuffisante. Ces écarts de capacité constituent un risque pour une réforme fondée sur la donnée : un même indicateur peut perdre sa comparabilité si les définitions, les systèmes ou les pratiques de saisie diffèrent.

Le déploiement territorial du contrôle de gestion doit donc être progressif. Il doit commencer par la clarification des responsabilités, la normalisation des définitions et la fiabilisation des données avant de viser des comparaisons sophistiquées entre établissements.

1.9. Le décret n° 2-22-580 comme cadre d'institutionnalisation

Le décret du 3 mars 2023 formalise le contrôle de gestion comme un dispositif d'appui au pilotage. Il vise à améliorer la gestion publique et à optimiser le rapport entre ressources engagées et activités réalisées. Il relie explicitement le contrôle de gestion à la cohérence entre plans stratégiques et objectifs des programmes budgétaires.

Cette définition est compatible avec le pilotage hospitalier parce qu'elle met en relation objectifs, ressources et résultats. Elle évite de réduire le contrôle de gestion à un contrôle de conformité et lui attribue une fonction permanente d'analyse de la performance.

Le décret accorde une place structurante aux systèmes intégrés d'information et à la fiabilisation des données. Dans le secteur hospitalier, cette exigence rejoint directement les difficultés identifiées par la thèse concernant l'intégration des plateformes et la disponibilité de données homogènes.

Le texte prévoit également des indicateurs chiffrés, des cibles, des tableaux de bord, des analyses de coûts, l'analyse des écarts, le reporting périodique et le dialogue de gestion. Ces instruments correspondent largement aux quatre dimensions issues des entretiens.

Il convient toutefois de maintenir une distinction juridique. Le décret vise directement les départements ministériels. Le présent article ne prétend pas qu'il crée automatiquement les mêmes obligations organisationnelles dans chaque établissement ou GST. Il est utilisé comme référentiel de gouvernance publique permettant de réfléchir à une déclinaison sectorielle adaptée.

Dimension	Pratiques issues de la thèse	Mécanisme du décret	Implication hospitalière
Stratégie	Pilotage stratégique, planification	Cohérence plans stratégiques / programmes	Traduire les priorités de santé en objectifs mesurables
Budget	Répartition, optimisation, contrôle des dépenses, prévision	Ressources rapportées aux objectifs et résultats	Relier budget, besoins et activité
Tableau de bord	Suivi des indicateurs, tableaux synthétiques	Indicateurs chiffrés, cibles, tableaux de bord	Construire un noyau d'indicateurs multidimensionnels
Reporting	Analyse des écarts, transparence, aide à la décision	Reporting périodique et dialogue de gestion	Organiser des revues de performance
Système d'information	Gestion des données, informatisation, coordination	Systèmes intégrés et fiabilisation des données	Créer un référentiel de données partagé
Correction	Mesures correctives guidées par les résultats	Analyse des écarts et actions correctives	Associer chaque écart majeur à un plan d'action

Tableau N°1 : Correspondance entre pratiques hospitalières observées et architecture du décret.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

2. Méthodologie de recherche

2.1. Positionnement et design de la recherche

Le présent article repose sur une exploitation ciblée de la phase qualitative de la recherche doctorale. Le choix est intentionnel : l'objectif n'est pas de retester le modèle quantitatif de la thèse, mais d'approfondir les significations et les usages associés au contrôle de gestion puis de les confronter au cadre institutionnel récent.

La démarche combine ainsi une analyse qualitative empirique et une analyse institutionnelle. La première produit les catégories à partir du terrain ; la seconde examine leur convergence avec le décret et leur pertinence pour la gouvernance territoriale.

Sur le plan épistémologique, la recherche s'inscrit dans un positivisme aménagé, compatible avec l'étude de phénomènes organisationnels complexes dont l'observation exige une confrontation

progressive entre cadres théoriques, données empiriques et contexte institutionnel. Le raisonnement adopté est principalement abductif : l'analyse ne procède ni d'une déduction stricte d'hypothèses préétablies ni d'une induction pure, mais d'allers-retours entre les catégories issues des entretiens, les concepts du contrôle de gestion et le cadre réglementaire. Ce choix se justifie par l'objectif de compréhension et de structuration des pratiques observées, tout en maintenant une exigence de traçabilité analytique et de confrontation des interprétations au matériau empirique.

2.2. Terrain d'étude et participants

Dix professionnels hospitaliers de la région Béni Mellal-Khénifra ont participé à la phase qualitative. Les profils incluent des responsables budgétaires, responsables des ressources humaines, directeurs et responsables médicaux. Leur expérience professionnelle se situe entre sept et vingt-cinq ans, ce qui permet de recueillir des perceptions fondées sur une connaissance prolongée du fonctionnement hospitalier.

Participant	Fonction / profil synthétique	Expérience
R1	Responsabilité hospitalière / gestion	7–25 ans selon le profil
R2	Responsabilité hospitalière / gestion	7–25 ans
R3	Responsabilité budgétaire / administrative	7–25 ans
R4	Responsabilité hospitalière	7–25 ans
R5	Responsabilité hospitalière	7–25 ans
R6	Responsabilité hospitalière	7–25 ans
R7	Responsabilité hospitalière	7–25 ans
R8	Responsabilité hospitalière	7–25 ans
R9	Responsabilité hospitalière	7–25 ans
R10	Responsabilité hospitalière	7–25 ans

Tableau N°2 : Profil synthétique du corpus qualitatif. Les fonctions détaillées restent agrégées afin de préserver l'anonymat.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

2.3. Collecte des données

Les entretiens semi-directifs portaient sur les mécanismes de contrôle, les outils utilisés, leur contribution à la performance et les difficultés rencontrées. Pour cet article, seuls les segments relatifs au contrôle de gestion et à ses instruments sont mobilisés.

Le guide abordait explicitement le système d'information, la gestion budgétaire, le tableau de bord et le reporting. Cette structure offre une cohérence entre la question de recherche et le matériau analysé.

2.4. Traitement et analyse des données

L'analyse a mobilisé NVivo pour organiser le corpus, effectuer des requêtes textuelles et construire des regroupements thématiques. La thèse présente notamment des nuages de mots, des requêtes textuelles, des schémas et une matrice condensée des thèmes liés au contrôle de gestion.

L'analyse retenue dans cet article suit une logique thématique : identification des fonctions attribuées à chaque outil, comparaison entre entretiens, puis construction d'une interprétation intégrée. Les fréquences lexicales sont utilisées comme indices de saillance et non comme mesures statistiques de causalité.

2.5. Mise en perspective institutionnelle

La seconde étape consiste à rapprocher les thèmes empiriques des mécanismes du décret n° 2-22-580. Cette confrontation ne cherche pas à prouver une causalité entre le décret et les pratiques observées. La collecte qualitative étant antérieure à une mise en œuvre stabilisée du nouveau dispositif, le décret est utilisé comme cadre de comparaison et de projection institutionnelle.

2.6. Rigueur de l'analyse

La triangulation entre matrice thématique, requêtes textuelles et interprétation des fonctions attribuées aux outils renforce la cohérence interne de l'analyse. L'article conserve les catégories produites dans la thèse et évite d'inventer des verbatims absents du matériau disponible.

La principale limite tient au caractère régional et exploratoire du corpus. Les résultats décrivent des pratiques et perceptions situées ; ils ne peuvent être généralisés statistiquement à l'ensemble des hôpitaux marocains.

3. Résultats et discussion

L'analyse fait ressortir quatre dimensions centrales du contrôle de gestion hospitalier : gestion budgétaire, tableau de bord, reporting et système d'information. Elles sont présentées séparément pour l'analyse, mais les entretiens montrent qu'elles fonctionnent comme une chaîne interdépendante.

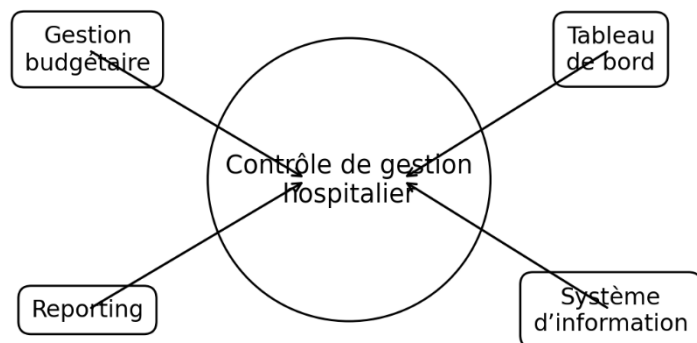


Figure N°1 : Les quatre dimensions empiriques du contrôle de gestion hospitalier.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

3.1. Gestion budgétaire : de l'allocation au pilotage

Dans la matrice condensée, la gestion budgétaire est associée à quatre fonctions : répartition du budget, optimisation des ressources, contrôle des dépenses et prévision budgétaire. Ces thèmes décrivent un cycle complet de gestion plutôt qu'une simple exécution financière.

La répartition du budget renvoie à la capacité d'arbitrer entre besoins concurrents. L'optimisation des ressources introduit une logique d'efficience. Le contrôle des dépenses fournit un mécanisme de suivi, tandis que la prévision budgétaire place le contrôle de gestion en amont de l'action.

Les requêtes textuelles de la thèse soulignent également la nécessité de trouver un équilibre entre restrictions budgétaires et qualité des soins. Cette tension est centrale : le contrôle de gestion n'a de légitimité hospitalière que s'il rend visibles les conséquences des choix budgétaires sur l'activité et le service rendu.

3.2. Tableau de bord : visibilité et suivi des résultats

Le tableau de bord est associé au suivi des indicateurs, au pilotage stratégique, aux indicateurs de performance et aux tableaux synthétiques. Il apparaît ainsi comme le principal instrument de visibilité de la performance.

Les participants le perçoivent comme un moyen de surveiller les indicateurs des départements hospitaliers, d'évaluer les résultats et de guider les mesures correctives. Cette fonction dépasse la

présentation descriptive : le tableau de bord devient utile lorsqu'il permet d'identifier les écarts nécessitant une intervention.

La proximité lexicale observée entre tableau de bord, reporting et performance renforce cette interprétation. Elle suggère que les responsables associent la performance moins à un indicateur isolé qu'à un dispositif continu de suivi et de communication.

3.3. Reporting : analyse et communication des écarts

Le reporting est associé à l'analyse des écarts, à la communication des résultats, à la transparence et à l'aide à la décision. Ces quatre fonctions montrent qu'il se situe à l'interface entre mesure et action.

L'analyse des écarts permet de dépasser la constatation. La communication des résultats rend l'information disponible aux responsables. La transparence renforce la responsabilisation. Enfin, l'aide à la décision traduit la finalité du dispositif.

Le reporting peut donc être considéré comme le mécanisme qui transforme le tableau de bord en processus managérial. Sans interprétation et discussion, les indicateurs restent descriptifs.

3.4. Système d'information : infrastructure du pilotage

Le système d'information est associé à la gestion des données, à l'informatisation, à la coordination des services et à la production des informations. Il constitue la dimension la plus transversale.

La coordination des services est particulièrement importante. Le contrôle de gestion hospitalier dépend de données produites par plusieurs unités ; l'absence d'intégration peut provoquer des incohérences, des retards et une faible confiance dans les indicateurs.

Le système d'information doit donc être appréhendé comme une infrastructure de gouvernance de la donnée. Son rôle est de garantir que les informations utilisées dans les budgets, tableaux de bord et reportings reposent sur des définitions et des processus suffisamment stables.

Entretien	Gestion budgétaire	Tableau de bord	Reporting	Système d'information
E1	Répartition du budget	Suivi des indicateurs	Analyse des écarts	Gestion des données
E2	Optimisation des ressources	Pilotage stratégique	Communication des résultats	Informatisation
E3	Contrôle des dépenses	Indicateurs de performance	Transparence	Coordination des services
E4	Prévision budgétaire	Tableaux synthétiques	Aide à la décision	Production des informations

Tableau N°3 : Matrice condensée des thématiques de contrôle de gestion issue de la thèse.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

3.5. Vers une boucle intégrée de pilotage

Pris ensemble, les quatre instruments décrivent une boucle cohérente. La gestion budgétaire traduit les priorités en ressources ; le système d'information alimente les mesures ; le tableau de bord synthétise les indicateurs ; le reporting interprète les écarts ; le dialogue de gestion permet de décider ; les actions correctives réorientent ensuite l'allocation et les pratiques.

Cette lecture constitue le résultat interprétatif central de l'article. Elle permet de dépasser une vision fragmentée des outils et fournit un point de jonction direct avec le cadre institutionnel du décret.

Objectifs stratégiques et performance hospitalière

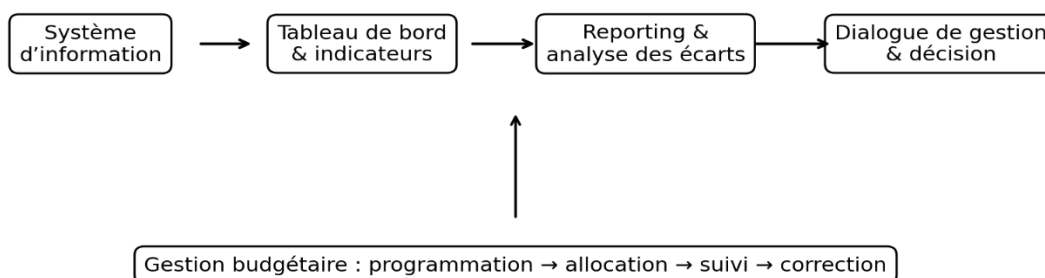


Figure N°2 : Boucle intégrée de contrôle de gestion hospitalier construite à partir des résultats qualitatifs.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

3.6. Confrontation des résultats au décret n° 2-22-580

3.6.1. Convergence sur la logique objectifs–ressources–résultats

La première convergence concerne la logique générale du pilotage. Les entretiens associent le contrôle de gestion à l'optimisation des ressources et au suivi de la performance ; le décret formalise précisément l'appréciation des objectifs au regard des ressources mobilisées.

Cette convergence suggère que l'institutionnalisation ne part pas d'un vide conceptuel. Les acteurs reconnaissent déjà plusieurs fonctions qui correspondent à la logique réglementaire. L'enjeu réside davantage dans la structuration, la systématisation et l'usage de ces pratiques.

3.6.2. Convergence sur les systèmes d'information

La deuxième convergence concerne la donnée. Le système d'information apparaît dans les entretiens comme un outil de gestion des données et de coordination, tandis que le décret fait des systèmes intégrés et de la fiabilisation de l'information une condition du pilotage.

Pour les hôpitaux, cette convergence est décisive. L'institutionnalisation du contrôle de gestion sans chantier de qualité des données risquerait de produire des tableaux de bord formellement conformes mais managérialement fragiles.

3.6.3. Convergence sur les indicateurs, tableaux de bord et reporting

Les résultats qualitatifs placent les indicateurs, les tableaux synthétiques et le reporting au cœur du dispositif. Le décret prévoit les mêmes familles d'outils, auxquelles il ajoute les cibles, les analyses de coûts et le dialogue de gestion.

Cette convergence permet de construire une chaîne institutionnelle complète : définir l'objectif, choisir l'indicateur, fixer la cible, produire la donnée, mesurer l'écart, analyser sa cause, discuter la réponse et suivre l'action corrective.

3.6.4. Le risque d'une institutionnalisation cérémonielle

Une convergence formelle ne garantit pas une transformation réelle des pratiques. Le principal risque est celui d'une institutionnalisation cérémonielle : création de structures, production de tableaux et multiplication des reportings sans modification substantielle des décisions.

Pour éviter ce risque, l'évaluation du dispositif devrait porter non seulement sur l'existence des outils mais sur leur usage : fréquence des revues, décisions prises à partir des analyses, délai de traitement des écarts, taux de réalisation des actions correctives et satisfaction des utilisateurs internes.

3.7. Proposition d'un modèle de contrôle de gestion établissement–GST

La territorialisation du système de santé introduit un niveau intermédiaire entre orientation nationale et gestion des établissements. Cette évolution peut renforcer la cohérence du pilotage à condition de définir clairement les responsabilités de chaque niveau.

Au niveau de l'établissement, le contrôle de gestion devrait rester proche de l'activité : production et validation des données, suivi des objectifs opérationnels, analyse des écarts, préparation des plans d'action. Au niveau du GST, la fonction serait davantage orientée vers la consolidation, la comparaison, l'arbitrage et le dialogue territorial.

Le modèle proposé repose donc sur un principe de subsidiarité informationnelle : la donnée est produite au plus près de l'activité, mais les indicateurs communs sont définis de manière suffisamment harmonisée pour permettre une consolidation territoriale.

Le niveau territorial ne devrait pas absorber la fonction locale. Une centralisation excessive réduirait la réactivité et risquerait d'éloigner les analyses des réalités opérationnelles. À l'inverse, une autonomie sans référentiel commun empêcherait toute comparaison et toute responsabilité territoriale.

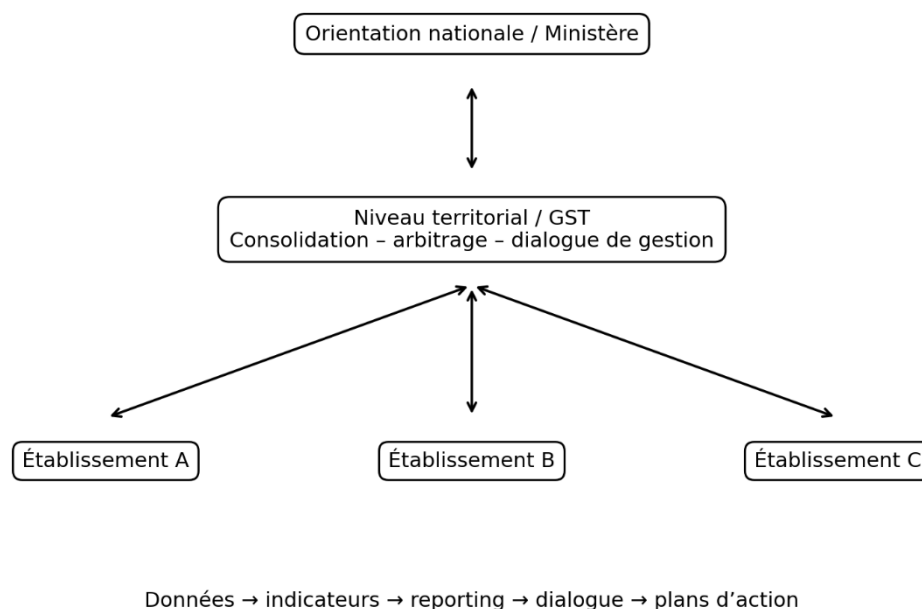


Figure N°3 : Modèle conceptuel de contrôle de gestion hospitalier à deux niveaux.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

Niveau	Responsabilités principales	Produits de gestion
Établissement	Qualité des données, suivi opérationnel, analyse locale, plans d'action	Tableaux de bord locaux, rapports d'écarts, plans correctifs
GST	Consolidation, comparaison, arbitrage, dialogue territorial	Tableau de bord territorial, revues de performance, arbitrages
National / tutelle	Orientations, référentiels, objectifs communs, supervision	Cadre de performance, standards, synthèses nationales

Tableau N°4 : Répartition proposée des responsabilités de contrôle de gestion.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

3.8. Architecture d'un système de performance hospitalier

Un système territorial de contrôle de gestion doit éviter la domination d'une seule dimension de performance. La thèse insiste sur la nécessité de tenir compte des dimensions financière, économique, sociale et médicale. Le décret lui-même associe efficacité, efficience et qualité du service.

Le tableau de bord devrait donc comporter un noyau commun d'indicateurs territoriaux et un ensemble complémentaire propre aux établissements. Le noyau commun facilite la comparaison ; les indicateurs locaux préservent la pertinence opérationnelle.

Les indicateurs doivent être accompagnés de métadonnées : définition, source, responsable, périodicité, formule de calcul, cible et règle d'interprétation. Sans ce dictionnaire, deux établissements peuvent produire des valeurs apparemment comparables à partir de définitions différentes.

Axe	Questions de pilotage	Exemples de familles d'indicateurs
Ressources	Les moyens correspondent-ils aux priorités et à l'activité ?	Budget, dépenses, ressources humaines, équipements
Activité	Quel volume de services est produit et avec quelle capacité ?	Volumes d'activité, occupation, utilisation des capacités
Efficience	Quel rapport entre ressources et activité/résultats ?	Coûts, productivité, écarts budgétaires
Qualité / usager	Le service rendu répond-il aux objectifs de qualité ?	Qualité disponible, satisfaction, sécurité selon données
Processus	Où se situent les délais et dysfonctionnements ?	Délais, ruptures, flux, incidents
Actions correctives	Les écarts donnent-ils lieu à une réponse ?	Plans d'action, échéances, taux de réalisation

Tableau N°5 : Architecture indicative d'un tableau de bord hospitalier multidimensionnel.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

3.9. Conditions de mise en œuvre

3.9.1. Gouvernance des données

La première condition est la gouvernance des données. Chaque indicateur doit avoir un propriétaire, une source, une règle de validation et un calendrier. Les contrôles de cohérence doivent être intégrés au processus de production.

Le passage au niveau territorial nécessite en outre une interopérabilité minimale. Les systèmes n'ont pas besoin d'être identiques, mais les données consolidées doivent reposer sur des définitions communes et des formats compatibles.

3.9.2. Compétences et positionnement du contrôleur de gestion

La deuxième condition concerne les compétences. Le contrôleur de gestion hospitalier doit maîtriser les techniques budgétaires et analytiques, mais également comprendre les processus hospitaliers et être capable d'échanger avec les professionnels de santé.

Son positionnement organisationnel doit garantir l'accès à l'information et la proximité avec la décision. Une fonction trop éloignée des responsables opérationnels risque de produire des analyses peu utilisées ; une fonction insuffisamment indépendante peut perdre sa capacité critique.

3.9.3. Dialogue de gestion

La troisième condition est l'institutionnalisation du dialogue de gestion. Les tableaux de bord doivent être examinés selon un calendrier connu, avec des participants identifiés et une documentation des décisions.

Chaque revue devrait distinguer les écarts nécessitant une action locale de ceux qui exigent un arbitrage territorial ou national. Cette distinction permet de préserver l'autonomie tout en organisant l'escalade des problèmes structurels.

3.9.4. Progressivité et maturité

La quatrième condition est la progressivité. Les établissements ne disposent pas nécessairement du même niveau de maturité. Un modèle uniforme appliqué immédiatement peut accentuer les inégalités de capacité.

Une trajectoire de maturité peut être organisée en quatre étapes : fiabilisation des données ; stabilisation des indicateurs ; institutionnalisation du reporting ; utilisation interactive du contrôle de gestion dans les arbitrages.

Niveau de maturité	Caractéristiques	Priorité
1. Données	Sources fragmentées, définitions hétérogènes	Fiabiliser et documenter
2. Mesure	Indicateurs disponibles mais usage irrégulier	Stabiliser tableaux de bord et cibles
3. Reporting	Revue périodiques et analyses d'écarts	Formaliser responsabilités et actions
4. Pilotage interactif	Dialogue, arbitrage et apprentissage	Relier performance, budget et stratégie

Tableau N°6 : Trajectoire proposée de maturité du contrôle de gestion hospitalier.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

4. Discussion générale

4.1. Contribution théorique : le contrôle de gestion comme infrastructure de gouvernance

Le premier apport de l'article est de conceptualiser le contrôle de gestion hospitalier comme une infrastructure de gouvernance. Les quatre outils identifiés ne sont pas seulement des techniques ; ils organisent des flux d'information, des responsabilités et des interactions entre acteurs.

Cette lecture permet de dépasser l'opposition entre contrôle financier et performance clinique. Le contrôle de gestion ne produit pas directement la qualité des soins ; il construit des conditions de visibilité et de coordination qui peuvent soutenir les décisions affectant les ressources et les processus.

4.2. Contribution empirique : une chaîne cohérente issue du terrain

Le deuxième apport réside dans la cohérence des catégories issues des entretiens. Budget, tableau de bord, reporting et système d'information couvrent respectivement programmation, mesure, interprétation et infrastructure informationnelle.

Cette cohérence donne une base empirique au modèle intégré proposé. Elle évite de construire le cadre territorial uniquement à partir du texte réglementaire et l'ancre dans les pratiques et représentations des responsables hospitaliers.

4.3. Contribution institutionnelle : articuler autonomie et responsabilité

Le troisième apport concerne la territorialisation. L'autonomie des GST crée un besoin de coordination verticale et horizontale. Le contrôle de gestion peut fournir cette coordination s'il organise un langage commun de performance sans supprimer la capacité d'adaptation locale.

Le modèle à deux niveaux répond à cette tension : l'établissement conserve la responsabilité du diagnostic opérationnel ; le GST consolide, compare et arbitre ; le niveau national fixe les orientations et référentiels.

4.4. Comparaison avec les travaux récents au Maroc

Les travaux récents sur les hôpitaux marocains mettent eux aussi en évidence la complexité de l'implantation du contrôle de gestion et les obstacles organisationnels, institutionnels, financiers et humains. Cette littérature confirme que la présence d'outils ne suffit pas à garantir leur efficacité. Le présent article se distingue en mettant l'accent sur l'articulation entre outils, réforme réglementaire et gouvernance territoriale. Il ne cherche donc pas seulement à décrire les pratiques,

mais à expliquer comment elles pourraient être organisées dans une architecture de pilotage cohérente.

4.5. Risques de la réforme

Trois risques doivent être surveillés. Le premier est la surcharge de reporting : trop d'indicateurs peuvent détourner les acteurs de l'analyse. Le deuxième est la faible qualité des données : elle peut créer une illusion de précision. Le troisième est la ritualisation des revues de performance : le dialogue devient formel si les participants ne disposent pas de marges de décision.

La réussite du dispositif doit donc être appréciée à partir de son impact sur la décision et non du seul nombre de tableaux produits. Une mesure simple serait de suivre la proportion d'écarts significatifs ayant fait l'objet d'une analyse documentée et d'une action effectivement clôturée.

5. Implications managériales et recommandations

Recommandation	Contenu	Résultat attendu
1. Définir un noyau commun d'indicateurs	Limiter le nombre d'indicateurs territoriaux et documenter chaque définition	Comparabilité et lisibilité
2. Créer un dictionnaire de données	Source, formule, responsable, périodicité, cible	Fiabilité et traçabilité
3. Relier budget et activité	Analyser les écarts en fonction des volumes et besoins	Meilleurs arbitrages
4. Formaliser les revues de performance	Calendrier, participants, décisions, suivi	Dialogue de gestion effectif
5. Organiser les plans d'action	Cause, action, responsable, échéance, statut	Boucle corrective traçable
6. Former les acteurs	Contrôle de gestion, données, interprétation, contexte hospitalier	Appropriation des outils
7. Adapter selon la maturité	Déploiement progressif par établissement	Réduction des écarts de capacité
8. Évaluer l'usage des outils	Mesurer décisions et actions issues des reportings	Éviter l'institutionnalisation formelle

Tableau N°7 : Recommandations pour la déclinaison hospitalière et territoriale du contrôle de gestion.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

Ces recommandations supposent un changement de perspective : le contrôle de gestion doit être évalué par la qualité de la boucle de décision et non par la seule existence des instruments. La performance du dispositif dépend de la vitesse et de la qualité avec lesquelles une information devient un diagnostic puis une action.

Au niveau des directions hospitalières, la priorité est de rapprocher le contrôle de gestion des services et de rendre les indicateurs intelligibles. Au niveau territorial, la priorité est la consolidation et l'arbitrage. Au niveau national, la priorité est la cohérence des référentiels et la supervision.

6. Limites de la recherche

La première limite est la taille du corpus qualitatif, composé de dix participants dans une seule région. La richesse des entretiens permet une exploration approfondie mais ne justifie pas une généralisation statistique.

La deuxième limite concerne la temporalité. La recherche doctorale et les entretiens ne constituent pas une évaluation ex post d'un système de GST pleinement stabilisé. Les propositions territoriales de l'article sont donc des inférences institutionnelles construites à partir du terrain et du cadre réglementaire.

La troisième limite tient aux données disponibles. L'article exploite les matrices et résultats qualitatifs de la thèse, mais ne reconstitue pas des verbatims qui ne sont pas explicitement disponibles. Cette prudence limite la densité illustrative mais renforce la traçabilité.

La quatrième limite concerne le décret. Son champ direct est ministériel. Le modèle proposé pour les hôpitaux et GST doit être compris comme une adaptation analytique et managériale, non comme une interprétation juridique définitive.

7. Perspectives de recherche

Une première piste consiste à conduire une étude multi-régionale qualitative afin de comparer les pratiques de contrôle de gestion avant et après la consolidation des GST. Cette approche permettrait d'identifier les effets de contexte et les différences de maturité.

Une deuxième piste serait de développer un modèle quantitatif dans lequel gestion budgétaire, tableau de bord, reporting et système d'information sont traités comme dimensions distinctes. Il serait alors possible d'estimer leur contribution respective à l'efficacité, à la qualité et à la performance globale.

Une troisième piste concerne la maturité numérique. La qualité du système d'information pourrait être testée comme variable modératrice de la relation entre contrôle de gestion et performance.

Une quatrième piste concerne le dialogue de gestion. Des recherches longitudinales pourraient observer les réunions de performance, suivre les décisions et mesurer le taux de réalisation des actions correctives.

Enfin, une comparaison internationale avec d'autres systèmes de santé territorialisés permettrait d'identifier les mécanismes transférables et ceux qui dépendent spécifiquement du cadre institutionnel marocain.

Question future	Méthode suggérée	Contribution attendue
Les pratiques diffèrent-elles entre GST ?	Étude qualitative multi-sites	Comprendre la contingence territoriale
Quel outil influence quelle dimension de performance ?	SEM / PLS sur échantillon élargi	Désagréger l'effet du contrôle de gestion
Le SI renforce-t-il l'effet du contrôle de gestion ?	Modération / analyse multi-groupes	Tester le rôle de la maturité numérique
Le dialogue de gestion change-t-il les décisions ?	Étude longitudinale / observation	Passer de l'existence à l'usage des outils
Quels effets après mise en œuvre des GST ?	Avant-après / panel	Évaluer la réforme dans le temps

Tableau N°8 : Agenda de recherche proposé.

Source : Élaboration des auteurs à partir des données de la thèse.

Conclusion

Cet article a cherché à construire un pont entre les pratiques de contrôle de gestion observées dans les établissements hospitaliers, l'institutionnalisation réglementaire du pilotage public et la nouvelle gouvernance territoriale de la santé au Maroc.

Les résultats qualitatifs mettent en évidence quatre dimensions interdépendantes : gestion budgétaire, tableau de bord, reporting et système d'information. La gestion budgétaire structure l'allocation et le suivi des ressources ; le tableau de bord rend la performance visible ; le reporting interprète les écarts ; le système d'information fournit la base de données nécessaire au dispositif. Le décret n° 2-22-580 formalise une architecture largement convergente autour de la stratégie, des ressources, des systèmes intégrés d'information, des indicateurs, du reporting, du dialogue de gestion et des actions correctives. Cette convergence offre un cadre pertinent pour penser la déclinaison du contrôle de gestion dans le secteur hospitalier.

La territorialisation par les GST ajoute cependant une exigence supplémentaire : organiser le pilotage à plusieurs niveaux. Le modèle proposé distingue la responsabilité opérationnelle des établissements, la consolidation et l'arbitrage territoriaux, et l'orientation nationale. Son principe central est que la performance doit être pilotée à partir d'un langage commun de données et d'indicateurs, sans supprimer l'adaptation locale.

En définitive, la solidité du contrôle de gestion hospitalier ne dépendra pas du nombre d'outils introduits mais de leur articulation. Un dispositif devient réellement managérial lorsque les données sont fiables, les indicateurs compris, les écarts discutés et les décisions suivies. C'est dans cette capacité à transformer l'information en action que se situe la contribution potentielle du contrôle de gestion à la transformation de la gouvernance hospitalière marocaine.

Déclarations

Conflit d'intérêts : L'auteur déclare ne pas avoir de conflit d'intérêts en lien avec ce manuscrit.

Financement : Aucun financement spécifique n'est déclaré pour la préparation de cet article.

Disponibilité des données : Les données qualitatives proviennent de la recherche doctorale de l'auteur. Leur diffusion détaillée reste soumise aux engagements de confidentialité pris auprès des participants.

Éthique et confidentialité : Les résultats sont présentés sous forme agrégée afin de préserver l'anonymat des participants. Les informations nominatives ne sont pas reproduites.

Contribution de l'auteur : Conceptualisation, méthodologie, collecte, analyse, rédaction et révision : Jamaledine ABDELBAKI.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University Press.
- Bardin, L. (2003). L'analyse de contenu et de la forme des communications. *Les Méthodes des Sciences Humaines*, 1(1), 243–269.
- Bazeley, P., & Jackson, K. (2007). *Qualitative Data Analysis with NVivo*. Sage.
- Belakouiri, A. (2013). L'impact des pratiques du contrôle de gestion sur la performance des hôpitaux publics. Thèse de doctorat, Université Cadi Ayyad, Marrakech.
- Benchikha, F. Z., & Chouam, B. (2018). Le contrôle de gestion hospitalier : cas d'hôpital algérien. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 2(2).
- Bouquin, H. (2005). *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Cherkaoui Dekkaki, A., & Elhamma, A. (2024). The contribution and impact of management control on the performance of public hospitals in Morocco: moving beyond the New Public Management. *Revue Internationale du Chercheur*, 5(2).
- Koukou, L., Belakouiri, A., & Sahraoui, D. (2024). Contrôle de gestion dans l'hôpital public marocain : pratiques et perceptions. *Vie & Sciences de l'Entreprise*, 1, 111–136.
- Koukou, L., Belakouiri, A., & Sahraoui-Bentaleb, D. (2025). Structuration des pratiques de contrôle de gestion dans les hôpitaux publics marocains : une approche descriptive. *Revue Management & Innovation*, 2, 7–25.
- Royaume du Maroc. (2015). Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.
- Royaume du Maroc. (2021). Loi n° 54-19 portant Charte des services publics.
- Royaume du Maroc. (2023). Décret n° 2-22-580 du 3 mars 2023 relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels. *Bulletin officiel* n° 7200.
- Sicotte, C., Champagne, F., Contandriopoulos, A.-P., Barnsley, J., Béland, F., Leggat, S. G., Denis, J.-L., Bilodeau, H., Langley, A., & Brémond, M. (1998). A conceptual framework for the analysis of health care organizations' performance. *Health Services Management Research*, 11(1), 24–41.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357–374.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.