



Outils de contrôle de gestion et performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin

INONABI Jérôme,

Doctorant en Sciences de gestion à l'Université d'Abomey-Calavi (UAC), Bénin; Laboratoire de Recherche et d'Analyse Stratégique des Organisations (LARSO)

NADJOMBE Pemdikpa,

Doctorant en Sciences de gestion à l'Université d'Abomey-Calavi (UAC), Bénin; Laboratoire d'Economie Publique (LEP)

Résumé: Le contrôle de gestion constitue une opportunité pour mettre en œuvre les outils et les méthodes permettant de rendre plus efficace la gestion des hôpitaux publics. Cette recherche vise à analyser l'influence des outils du contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics béninois. Pour y arriver, un échantillon de trente-six (36) agents et responsables est constitué dans trois centres hospitaliers publics au Bénin. Dix-huit (18) questionnaires ont été distribués à la première visite avant de réaliser des entretiens semi-directifs avec tous les trente-six à notre deuxième passage dans ces hôpitaux. Nous avons spécifiquement apprécié l'influence de la comptabilité analytique, du système budgétaire et du tableau de bord sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics béninois. Il ressort de nos résultats que la comptabilité analytique, le système budgétaire et le tableau de bord ont une influence positive sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin. Par contre la mise en œuvre de la comptabilité analytique n'est pas encore effective dans tous les centres.

Mots clés: Outils, contrôle de gestion, hôpital public, performance organisationnelle.

Abstract: Management control presents an opportunity to implement tools and methods to improve the efficiency of public hospital management. This research aims to analyze the influence of management control tools on the organizational performance of Beninese public hospitals. To this end, a sample of thirty-six (36) staff and managers was selected from three public hospitals in Benin. Eighteen (18) questionnaires were distributed during the first visit before semi-structured interviews were conducted with all thirty-six during our second visit to these hospitals. We specifically assessed the influence of cost accounting, the budgeting system, and the dashboard on the organizational performance of Beninese public hospitals. Our results show that cost accounting, the budgeting system, and the dashboard have a positive influence on the organizational performance of public hospitals in Benin. However, the implementation of cost accounting is not yet effective in all centers.

Keywords: Tools, management control, public hospital, organizational performance.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.20397960>

1 Introduction

L'hôpital est une organisation complexe (Wade, 2003). Il a pour principal objectif de dispenser des soins de qualité, une mission de nature humanitaire. Pour l'atteinte de cet objectif, plusieurs fonctions de spécialité et de diverses compétences spécifiques doivent être regroupées mais leur cohabitation n'est pas aussi toujours aisée. Ceci conduit à une évolution du management dans les hôpitaux. L'hôpital public constitue un cadre favorable à un renouvellement de la réflexion sur les systèmes de contrôle, qui « procède largement du contexte des entreprises employant des acteurs à forte identité professionnelle, associant des champs de compétence reconnus et variés et développant des gestions en réseau; ce qui implique coordinations, synergies et démarches stratégiques communes » (Cauvin, 1999). Aussi, face aux réformes majeures (Stratégie Sectorielle de Santé, Plan National de Développement Sanitaire) depuis quelques années dans le champ hospitalier, les hôpitaux publics béninois sont aujourd'hui confrontés à un besoin impératif de maîtriser leurs performances organisationnelles¹. Les pouvoirs publics se sont engagés à mettre en œuvre des techniques des réformes visant le management hospitalier et écartant la gestion traditionnelle des petits centres de soins pour adopter les méthodes de gestion des grandes entreprises industrielles ou commerciales. Toutefois, par sa nature de service public, un hôpital public ne peut jamais être réduit à une unité commerciale. Ainsi, des problèmes vont toujours se poser en vue de concilier les exigences d'une gestion moderne avec les impératifs d'un authentique service public. Le contrôle de gestion constitue alors une opportunité pour la mise en œuvre des outils et des méthodes permettant de réaliser cet objectif. La relation entre les outils du contrôle de gestion et la performance organisationnelle a été mise en avant dans la littérature. Plusieurs chercheurs ont tenté de mettre en évidence la relation entre l'utilisation du tableau de bord et la performance de l'organisation (Kollberg et Elg, 2011; Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002; Walker et Dunn, 2006; etc.), spécifiquement le tableau de bord stratégique ou le Balanced Scorecard, en observant son impact sur la performance organisationnelle. L'étude de Nobre (2001) tend à montrer que le tableau de bord prospectif possède des caractéristiques constituant une bonne base de départ permettant de favoriser un pilotage effectif dans les hôpitaux. Pour cet auteur, certaines adaptations sont nécessaires pour tenir compte du secteur de la santé, aussi bien au niveau des indicateurs à utiliser que des objectifs généraux de la mise en œuvre de l'outil. Dans la conclusion, les auteurs Grigoroudis, Orfanoudaki et Zopounidis (2012), résument les changements avec une faible ou nulle amélioration avec l'axe des finances et des clients. Selon Masse (1996), le milieu hospitalier est caractérisé par des asymétries d'informations. Cette asymétrie d'information se traduit aussi bien entre la tutelle et l'hôpital, qu'entre l'administration et les unités de soins (Alvarez, 2000). Les travaux de Avelé et Bikourane (2016) présentent le contrôle de gestion comme un moyen pour mettre en œuvre les outils et des méthodes permettant de piloter la performance hospitalière. Notre étude va ainsi compléter les études existantes en étudiant la relation entre les outils du contrôle de gestion (comptabilité analytique, pratique budgétaire et tableau de bord) et la performance organisationnelle dans les hôpitaux publics dans le contexte béninois. Ainsi, la question principale de notre étude est formulée comme suit: Quelle est l'influence des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin?

Le développement de notre travail se fera en trois parties. La première partie sera consacrée à la revue de littérature, la deuxième à la méthodologie de recherche et la troisième à la présentation, à l'analyse et à l'implication des résultats.

¹ Rapport d'évaluation – Projet d'appui au développement du système de santé (PADS) au Bénin, Mars 2005

2 Revue de littérature

Dans cette revue de littérature, nous abordons dans un premier temps, un bref historique du contrôle de gestion, le rôle du contrôle de gestion dans le processus de performance dans un deuxième temps et finir par les théories explicatives du contrôle de gestion et la performance organisationnelle.

2.1. Bref historique du contrôle de gestion

Afin de mieux comprendre les fondements du contrôle de gestion, il semble nécessaire de remonter aux origines de ce contrôle. Celui-ci s'est d'abord développé dans le monde des entreprises privées industrielles, ce qui pose d'emblée la question de sa capacité à être transposée au secteur public dans un premier temps et plus particulièrement dans le domaine de la santé.

Pour faire un bref historique de la notion, on peut dire que les premières formes de contrôle de gestion sont apparues dès le milieu du 19^{ème} siècle dans un contexte d'essor industriel. A cette période, des méthodes de comptabilité industrielle permettant de mieux connaître la formation des coûts de revient commencent à être élaborées. Ces outils sont améliorés avec l'élaboration de la méthode dite des « sections homogènes » dans les années 1920. Cette méthode est reprise par le Plan comptable général de 1947 qui consacre la méthode des coûts complets.

Parallèlement, la complexification des entreprises induites par la multiplication des tâches incite les dirigeants (notamment dans les entreprises Du Pont de Nemours et General Motors) à décentraliser la gestion de l'exploitation à des unités autonomes. Cette déconcentration du pouvoir renforce la nécessité d'exercer un contrôle de l'organisation permettant de s'assurer de la réalisation des objectifs. Des procédures de remontée des résultats sont mises en place. On assiste ainsi au découplage entre le niveau opérationnel qui bénéficie d'une délégation croissante des actions d'exploitation et le niveau stratégique. C'est la naissance de ce que l'on appellera les « centres de responsabilité ».

Dans les années 1930, la fonction de contrôle de gestion est institutionnalisée avec la création aux Etats-Unis du « Controller's Institute of America ». Il faudra attendre les années 60 pour que la notion soit réellement conceptualisée. En 1965, l'auteur américain Anthony définit le contrôle de gestion comme « **le processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés** ». On pourra retenir cette phrase comme une première définition du contrôle de gestion, centrée sur une vision très technique.

En France, le contrôle de gestion se développe vraiment à partir des années 1960. Ainsi, le contrôle de gestion naît dans l'univers des industries privées et ne s'applique donc pas directement aux entreprises de services ce qui amène d'emblée certaines interrogations : le modèle de calcul des coûts de revient, principalement orienté sur des coûts complets, peut-il s'appliquer à une organisation qui produit des services et intègre donc davantage de coûts indirects ? Ce modèle est-il pertinent pour le secteur public ? Enfin, cette première analyse historique permet de dégager le double socle sur lequel s'appuie le contrôle de gestion :

- l'élaboration d'une comptabilité analytique.
- la distanciation entre le pouvoir de décision stratégique et des divisions dotées d'une délégation de gestion.

2.2. Rôle du contrôle de gestion dans le processus de performance

Les remarquables changements constatés dans les organisations publiques sont accompagnés de la mise en œuvre d'outils de gestion. Selon Martineau (2009), les réformes dans les organisations publiques sont portées par une grande diversité d'instruments lesquels remettent en cause les savoirs et habitudes des praticiens. Pour une gestion efficiente des organisations hospitalières en particulier, la loi prévoit toujours les outils adéquats pour y parvenir. Les bouleversements intervenus dans les hôpitaux français par exemple ont leur origine dans la mise en place des outils de gestion tels le Programme de

Médicalisation des Systèmes d'Information (PMSI), la Tarification à l'Activité (T2A), la loi Hôpital, territoire, patients santé, etc. Ces mouvements sont tous, à un moment ou à un autre, portés par des outils de gestion (Martineau, 2009). La performance est conditionnée par la qualité de la prise en charge des patients. Elle dépend de plusieurs éléments dont essentiellement: l'accueil du patient. Pour Pagès (2006), il faut bien connaître la personne, particulièrement sur le plan social. Une organisation et une continuité des soins, une coordination entre les différents intervenants, y compris les services sociaux et les autres services (imagerie médicale, laboratoire, les consultations externes, etc.) sont primordiales. Enfin, il faut la satisfaction du patient. Influencés par les courants de pensée en théories des organisations, de nombreux outils de gestion proposent de définir, gérer et mesurer la performance organisationnelle. Ils permettent de mettre en lumière les principales dimensions de la performance qui doivent retenir l'attention. En ce sens, les auteurs Neely et Kenerley (2002) soulignent « frameworks have been used by organizations to define the measures that they should use to assess their performance » (Neely et Kennerley, 2002). Certains se sont basés sur des modèles pour décrire la détermination de la performance des hôpitaux. C'est le cas du Groupe de recherche interdisciplinaire en santé (Champagne et al., 2005), qui a choisi de classer la gestion de la performance selon neuf modèles conceptuels et méthodologiques. Considérant que chaque modèle est inspiré des diverses théories des organisations ; chacun a sa propre définition de la performance et évalue donc des dimensions différentes. Le tableau ci-dessous présente la classification de la performance selon GRIS.

Tableau n°1 : Classification de la performance selon GRIS (2005)

Modèles Conceptuels	Vision de la performance
Le modèle de l'atteinte des buts	Pour être performante, une organisation doit atteindre ses objectifs.
Le modèle des processus internes	Pour être performante, une organisation doit être efficace au niveau de ses processus internes de production (« Qualité Totale, Amélioration Continue de la Qualité, Réingénierie des processus » (Sicotte et al., 1999 : 36)
Le modèle de l'acquisition des ressources	Pour être performante, une organisation doit s'adapter à son Environnement, acquérir des ressources (humaines, technologiques, matérielles, etc.) et croître.
Le modèle des relations humaines	Pour être performante, une organisation doit maintenir un climat de travail sain entre ses membres.
Modèles Conceptuels	Vision de la performance
Le modèle Politique	Pour être performante, une organisation doit être capable de faire un juste arbitrage entre les différents intérêts de ses parties prenantes.
Le modèle de la légitimité sociale	Pour être performante, et ainsi survivre, une organisation doit arrimer son fonctionnement interne en tenant compte des valeurs, normes et politiques sociales qui régissent dans son environnement externe.
Modèles méthodologiques	Vision de la performance
Le modèle zéro Défaut	Pour être performante, une organisation ne doit pas faire d'erreur et ne doit pas avoir de traces d'inefficacité (Champagne et al., 2005 : 17).
Le modèle comparatif de	Pour être performante, une organisation se compare aux autres organisations similaires quant à leurs différentes dimensions.

performance	
Le modèle normatif du système d'action rationnelle	Pour être performante, une organisation doit assurer un équilibre entre résultats, processus et structure.

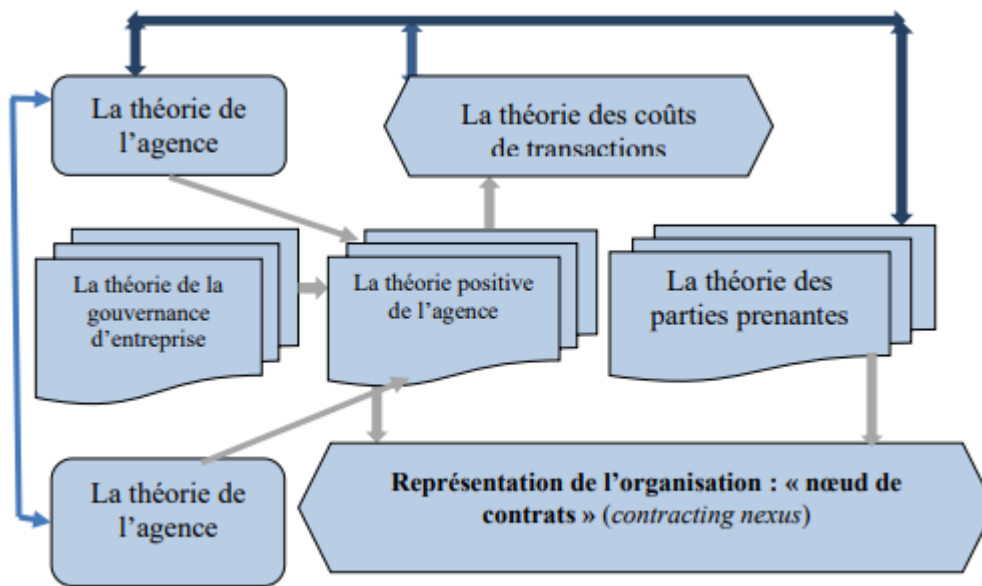
Source: GRIS (2005).

On peut dire donc que la performance hospitalière est fonction de l'efficacité et de l'efficacité de son organisation.

2.3. Assises théoriques

Les théories les plus utilisées, à notre connaissance, pour expliquer la relation entre le contrôle de gestion et la performance en secteur hospitalier sont, entre autres: la théorie comportementale, la théorie de l'agence, la théorie de contingence. La théorie comportementaliste met en relief les comportements des acteurs au sein des établissements et leurs comportements envers les outils mis en place pour le pilotage des organisations. La théorie de la gouvernance trouve ses sources dans la réflexion de Berle et Means (1932). En effet, les dirigeants des entreprises n'ayant pas d'actions dans les entreprises qu'ils dirigent, ne cherchent pas à maximiser la richesse des actionnaires. Il convient donc de chercher des mécanismes qui permettent d'aligner les intérêts des dirigeants sur ceux des actionnaires et, par conséquent, de « sécuriser » les investissements de ces derniers. Pour Charreaux (2004), la théorie de la gouvernance a pour objectif d'étudier la façon dont les dirigeants sont gouvernés. La théorie des droits de propriétés et la théorie de l'agence représentent les fondements théoriques de la théorie de la gouvernance d'entreprise. Il faut noter que les actionnaires n'ont pas les compétences nécessaires pour assurer le management de l'entreprise; lequel est assuré par les dirigeants pour créer les dividendes aux actionnaires. Développée par l' cole néoclassique, la théorie de l'agence constitue la perspective théorique la plus dominante en matière d'analyse microéconomique de l'entreprise (Jensen et Meckling, 1970) et se base sur l'étude de la relation d'agence définie comme étant un contrat de délégation de nature décisionnelle par lequel une personne a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche précise (Jensen et Meckling, 1976). Ladite théorie vise, essentiellement, à expliquer la pratique et les types des contrats régissant la relation entre l'agent (  qui l'on délègue) et le principal (celui qui délègue). L'application de la théorie de l'agence dans le domaine de la santé date du milieu des années 1980. Elle est introduite par Mougeot (1986, 1994) et Rochaix (1997). Cette approche entend pallier les limites du modèle standard qui ne prend pas en compte l'existence de comportements opportunistes chez les agents. Dans cette perspective, le contrat serait le seul moyen de coordonner les actions des agents. Quant à la théorie de la contingence, elle reconnaît que toutes les organisations sont différentes et qu'il n'y a pas de structures formelles qui soient idéales. Cependant, elles postulent qu'il y a des éléments de contexte qui influencent de manière déterminante les structures et les processus internes de l'organisation. La performance des entreprises dépend donc de leur capacité à faire en sorte qu'il y ait adéquation entre ces éléments. Cette théorie s'adapte parfaitement aux établissements hospitaliers car ceux-ci évoluent dans un environnement changeant et fortement influencé par les facteurs externes. La figure ci-dessous résume les théories qui guident les recherches en contrôle de gestion.

Figure N°1: Relation entre les théories qui guident les recherches en contrôle de gestion



Source: Adapté de Charreaux (2004)

Les hypothèses formulées à la suite de cette revue de littérature sont les suivantes:

H1: La comptabilité analytique a un effet positif sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin.

H2: Il existe une corrélation positive entre la pratique budgétaire et la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin.

H3: Le tableau de bord influence positivement la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin.

3. Méthodologie de recherche

3.1. Modèle de recherche

Dans le cadre de cette recherche, nous disposons d'une variable dépendante: la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin (PER-ORG) et de trois variables indépendantes: la comptabilité analytique (CA); le système budgétaire (SB) et le tableau de bord (TB). Compte tenu des objectifs de notre étude, nous allons présenter un modèle de rapport entre la performance organisationnelle et l'utilisation des outils de contrôle de gestion.

Ainsi, nous avons:

$$\text{PER-ORG} = \beta_0 + \sum \beta_i X_i + \eta \text{ avec}$$

PER-ORG = la performance organisationnelle; c'est la variable dépendante;

β_0 = constant; β_i = coefficient de régression; η = terme d'erreur

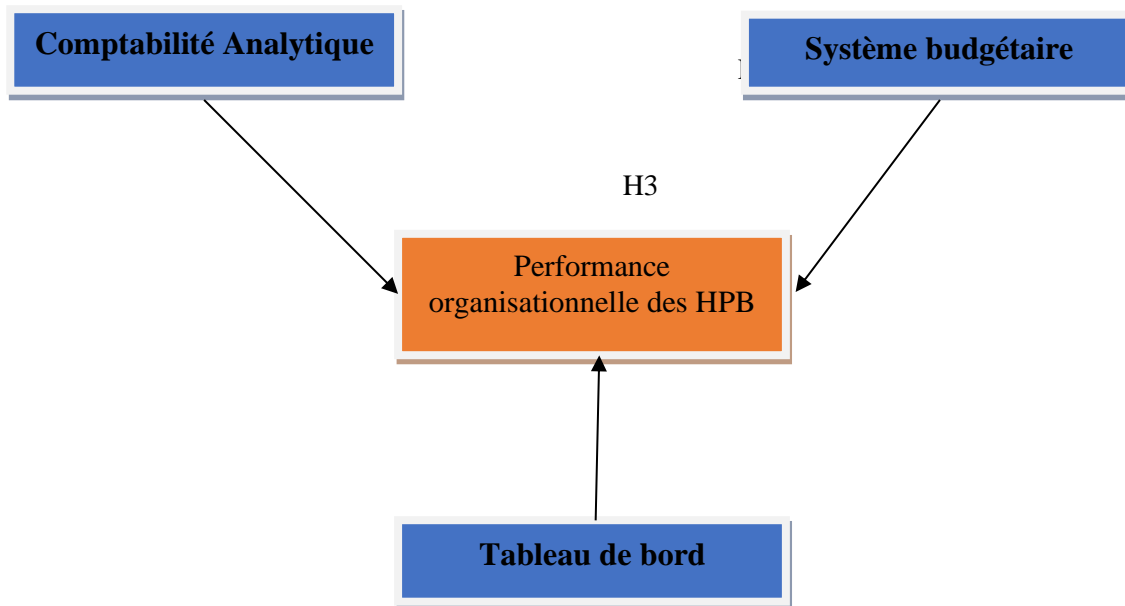
La forme empirique simplifiée du modèle se présente comme suit:

$$\text{PER-ORG} = \beta_0 + \beta_1.CA + \beta_2.SB + \beta_3.TB + \eta$$

Avec les variables indépendantes CA = Comptabilité analytique; SB = Système budgétaire et TB = Tableau de bord

Cette forme empirique nous permet de représenter le modèle conceptuel de la recherche ainsi qu'il suit:

Figure N°2: Modèle conceptuel de la recherche



Source : Nous-mêmes

3.2. Collecte de données

Dans le cadre de notre recherche, nous avons fait recours à l'usage d'un questionnaire pour la collecte des données suivi d'un entretien au moment du retrait des questionnaires. Il a été procédé d'abord à une pré-enquête. " La pré-enquête: souvent courte dans le temps et portant sur un petit nombre de personnes rencontrées (trois à cinq environ), elle se situe en début d'enquête qualitative ou quantitative et permet de préciser la problématique, de comprendre les enjeux de l'enquête. Cette pré-enquête a porté sur un seul centre hospitalier (CNHU) et a permis d'adapter le questionnaire aux réalités propres à la population cible. Nous avons jugé bon de retenir le questionnaire (auto administré) pour pouvoir recueillir les informations pertinentes. Avec un questionnaire auto administré, les questions sont posées aux répondants strictement de la même façon, sans qu'une interférence n'intervienne dans le processus de renseignement. L'entrevue semi-dirigée fût ensuite menée pour comprendre certaines motivations réelles des responsables, collecter certains renseignements informels et déceler l'appréhension des interlocuteurs, de certains concepts ou méthodes du questionnaire.

Les hôpitaux ou établissements sanitaires publics du Bénin constituent la population de la présente étude. Notre échantillon est composé des trois centres suivants, compte tenu de nos moyens financiers limités pour aller au centre du pays et dans la partie septentrionale de notre pays: Centre National Hospitalier Universitaire (CNHU) de Cotonou, Centre Hospitalier Départemental (CHD) de Porto-Novo, Centre Hospitalier Départemental (CHD) de GOHO (Abomey). Parmi ces trois centres se trouve le CNHU de Cotonou qui constitue le meilleur centre au Bénin dernière le Centre Hospitalier International de Calavi (CHIC). Les deux autres, à savoir le CHD Porto-Novo et le CHD GOHO (Abomey) font également partie des meilleurs CHD du pays. Ils représentent ainsi les centres hospitaliers les mieux structurés et disposant d'un service de CDG ou d'un service administratif et financier. Eu égard à la présentation du système de santé au Bénin, le CNHU est du niveau central

de référence et les CHD sont du niveau intermédiaire². Ils correspondent à un cadre où la constante entre le monde professionnel médical et le monde professionnel administratif est toujours présente. En effet, ces centres hospitaliers, de par leur taille et leurs ressources peuvent se permettre d'innover et ainsi d'être des fers de lance en termes d'implantation de nouvelles méthodes et approches managériales. Au total 36 entretiens ont été réalisés et 18 questionnaires ont été distribués aux cadres administratifs et financiers de ces centres hospitaliers publics du Bénin.

3.3. Traitement et analyse des données

Le traitement des données consiste, en effet, à mettre sous forme exploitable les données recueillies au cours de l'enquête afin de faciliter l'analyse des résultats et de répondre aux questions posées.

Plusieurs étapes ont été nécessaires pour aboutir aux données exploitables:

- Après avoir recueilli les 18 questionnaires régulièrement remplis, nous avons procédé à un contrôle systématique des informations collectées et à la numérotation des questionnaires.

Cette étape nous a permis d'éliminer les questionnaires incohérents. Un questionnaire est considéré comme incohérent lorsque l'ancienneté du répondant est inférieure à un an. Dans cette perspective, deux questionnaires ont été éliminés ce niveau soit un taux d'élimination de 11%. Finalement 16 questionnaires sont retenus pour l'analyse.

- Les données de ces 16 questionnaires retenus sont saisies sur micro-ordinateur à partir du logiciel SPSS (Statistical Package For Social Sciences). Ce logiciel a retenu notre attention car il constitue un outil statistique performant et reste l'un des plus connus et des plus disponibles dans les milieux des chercheurs.

Les réponses aux questions pour lesquelles nous avons utilisé l'échelle de likert ont été recodées pour des analyses statistiques. Cela a consisté aux calculs des scores moyens pour chaque groupe d'items. En effet l'échelle de likert a été utilisée pour la question portant sur la nécessité de disposer de la comptabilité analytique, du système budgétaire et du tableau de bord au sein de l'hôpital. La moyenne arithmétique (\bar{y}) des scores obtenus a été calculée pour chaque service suivant l'opinion du responsable. Cette moyenne (\bar{y}) est à comparer à la valeur de référence « 3 » qui est le centre de l'échelle choisi. Cette valeur de référence signifie l'indifférence du responsable pour un outil donné. Les scores moyens strictement inférieurs à 3 de tout outil, démontre l'inutilité de ce dernier pour le responsable et tout score moyen supérieur à 3 « pour un outil exprime l'intérêt qu'accorde le responsable à cet outil au sein de son hôpital. Toutes ces étapes nous conduisent à générer des résultats utiles pour notre analyse. Comme nous l'avons déjà mentionné, l'ensemble de l'analyse des données de cette étude a été traité à l'aide du logiciel statistique SPSS (Statistical Package for Social Science). D'une part les statistiques descriptives ont été calculées pour faire ressortir les caractéristiques de chacune des variables. Cette étape a consisté essentiellement aux calculs de la moyenne, de l'écart type et de la fréquence. La plupart de nos variables étant évaluées à partir des échelles multiples, nous avons eu recours à une analyse « réponses multiples » pour se prononcer d'une manière plus globale et non item sur ces variables. Cette analyse consiste à déterminer les « vectrices réponses multiples » et à calculer la fréquence des modalités de l'échelle. Les résultats générés et les commentaires qui en découlent sont exposés dans la partie suivante (3).

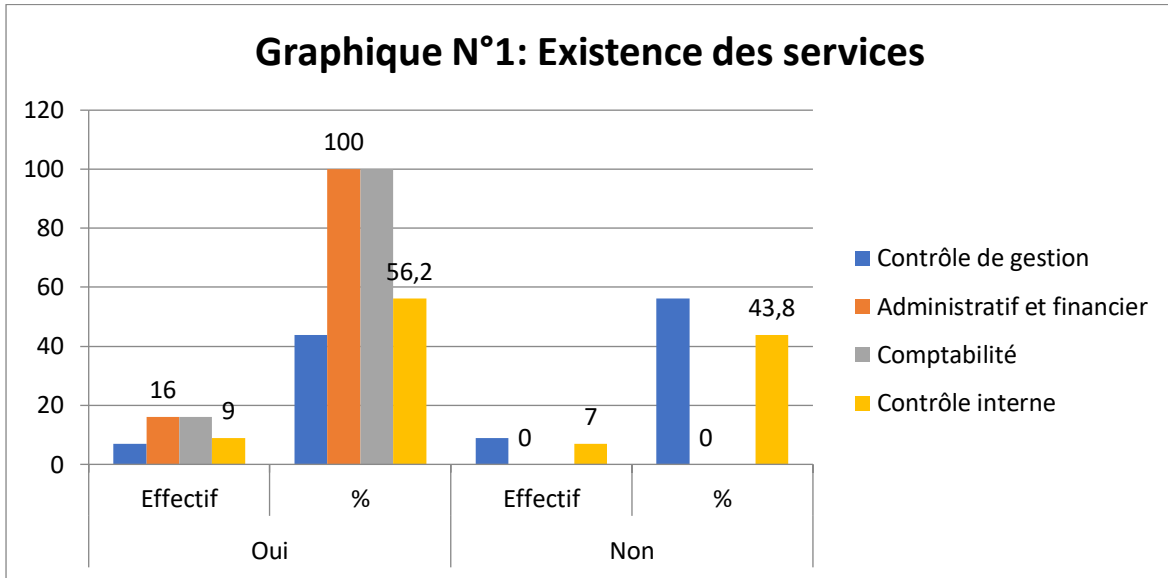
² Voir présentation des établissements publics de santé dans "PLAN NATIONAL DE DEVELOPPEMENT SANITAIRE, Bénin 2018-2022"

4. Présentation, analyse et implication des résultats

4.1. Présentation et analyse des résultats

La présentation des résultats est faite à partir des tableaux et des graphiques. Certains tableaux sont appuyés par des graphiques de diverses formes pour permettre une vision plus claire des résultats facilitant leur interprétation.

Figure N°3 : Existence du service contrôle de gestion



Les résultats du graphique ci-dessus montrent que tous les centres possèdent un service administratif et financier et un service comptabilité, 43,8% des répondants affirment l'existence du service de contrôle de gestion et 56,2% attestent de la présence du service contrôle interne. Nous pouvons dire que le service de contrôle de gestion existe dans un seul centre (au CNHU). Les autres centres ne possèdent pas le service du contrôle de gestion mais ils disposent du service de comptabilité dont les tâches sont coordonnées par le service administratif et financier. Ceci suppose l'usage des outils du contrôle de gestion ou des comportements pouvant aboutir à leur appréciation.

- ✓ Rôle du service de contrôle de gestion

Tableau N°2: Compréhensions du travail du service de contrôle de gestion

		Réponses		Pourcentage d'observation
		N°	Pourcentage	
Compréhensions du travail du service CG	Contenu de CG : Surveillance	3	20,0%	27,3%
	Contenu de CG : conseil	5	33,3%	45,5%
	Contenu de CG : assistance	2	13,3%	18,2%
	Contenu de CG : œil et oreille de la DG	5	33,3%	45,5%
	Total	15	100,0%	136,4%

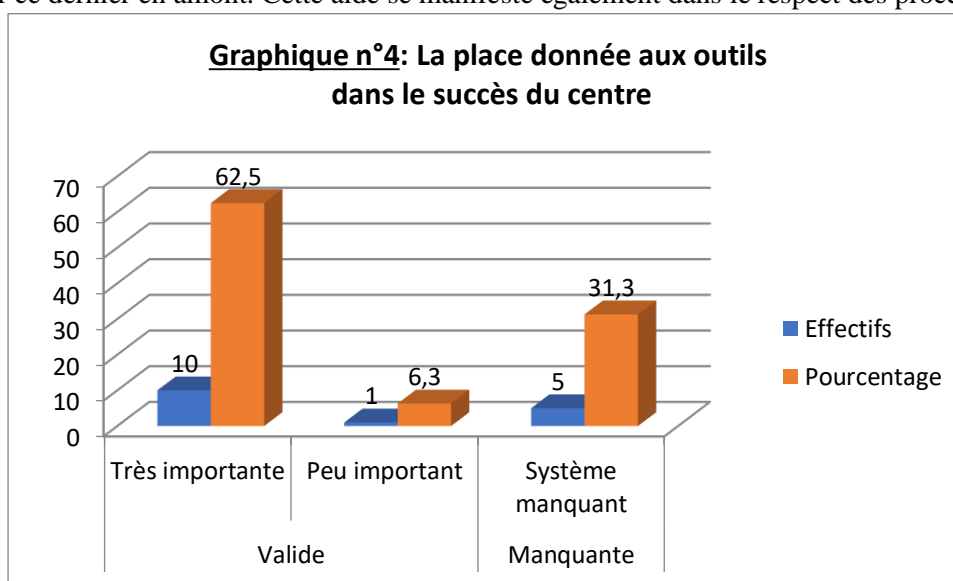
Source: Nous-mêmes

Il ressort du tableau 6 ci-dessus que 45,5% des répondants s'accordent que le service du contrôle de gestion représente l'œil et l'oreille de la direction générale. Pour 27,3% des répondants le service de contrôle de gestion est un service de surveillance des autres services et 12,5% estiment qu'il est plutôt

un service d'appui et d'assistance aux autres services. Pour ces répondants, le service de contrôle de gestion représente l'œil et l'oreille de la direction et joue un rôle de surveillance ce qui confirme la vision traditionnelle du contrôle de gestion: la sanction.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

Il a été demandé aux responsables de se prononcer sur l'aide qu'apportent les outils du contrôle de gestion utilisés ou qu'apporteraient certains qui ne sont pas encore utilisés dans l'amélioration des prestations, la place donnée à ces outils dans le succès du centre, la fréquence des contrôles, la convenance de la dépendance hiérarchique du service du CDG et la nécessité de disposer de certains outils. Tous les enquêtés qui ont répondu à la question de savoir si les outils du contrôle de gestion et le CDG les aident à l'amélioration de leurs prestations y ont donné un avis favorable. Les responsables ne demandent pas directement de service au contrôleur de gestion mais disent qu'ils sont conscients du rôle joué par ce dernier en amont. Cette aide se manifeste également dans le respect des procédures.



Source: Nous-mêmes

Parmi les répondants, 91% trouvent que la comptabilité analytique, le système budgétaire et le tableau de bord occupent une place très importante dans le succès du centre contre 9% qui les trouvent peu importants dans le succès du centre.

Tableau N°3 : Scores moyens sur la nécessité de disposer les outils

Jugement du répondant	N°	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Contrôle de gestion	16	4,25	1,065	0,266
Peu important	16	4,38	0,806	0,202
Total	16	4,38	0,500	0,125
Système manquant	16	5,00	0,000	0,000

Source: Nous-mêmes

Ce tableau fait ressortir les résultats liés au jugement des répondants sur la nécessité de disposer des outils de CDG dans leur centre de santé.

L'échelle de Likert a été utilisée pour mesurer la pertinence des réponses. La moyenne a été ainsi calculée pour chaque service suivant le jugement du répondant. Cette moyenne (λ) est comparée à la valeur de référence « 3 » qui est le centre de l'échelle choisi. Cette valeur de référence signifie l'indifférence du répondant pour un service donné. Le score moyen strictement inférieur à 3 de tout service démontre du non utilité de ce dernier pour le répondant et tout score moyen supérieur à 3 pour un service exprime l'intérêt qu'accorde le répondant à ce service au sein de son hôpital. A la lumière des résultats, la moyenne (λ) pour chaque service: 4,25 pour la comptabilité analytique, 4,38 le système budgétaire et 5 pour le tableau de bord, est différente de la valeur « 3 » du test choisi. Ce qui montre que les répondants jugent ces services utiles pour leur centre. Pour confirmer ces résultats, le test de comparaison de Student a été réalisé. Les résultats sont résumés dans le tableau 6 suivant.

Tableau N°4: Résultat du test sur la nécessité de disposer des outils

Test sur échantillon unique

	Valeur du test=3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inferieur	Supérieur
Nécessite d'avoir la comptabilité	4,697	15	0,000	1,250	0,68	1,82
Nécessite d'avoir le système budgétaire	6,822	15	0,000	1,375	0,95	1,80
Nécessite d'avoir le tableau de bord	11,000	15	0,000	1,375	1,11	1,64

Source: Nous-mêmes

En effet, le test montre que les différences entre le score obtenu par chaque item et la valeur théorique du test (3) sont toutes positives. Les valeurs des t sont aussi positives et varient entre 4,697 et 11.

Nous pouvons donc conclure que tous les responsables jugent nécessaire la disposition de comptabilité, du système budgétaire et du tableau de bord.

Certains HPB ne disposent pas du service de contrôle de gestion mais donnent un avis très favorable sur la nécessité d'implanter ce dernier, vu son importance.

Dans le centre où il existe, le service de contrôle de gestion est rattaché à la direction administrative et financière. Les contrôleurs de gestion ont presque, en charge les tâches d'auditeur interne. Leurs attributions actuelles dans le système de contrôle de gestion sont essentiellement l'animation du système budgétaire. Ils effectuent parallèlement à ce travail de tâches quotidiennes de contrôles et d'autorisation des dépenses. Comme le souligne Wade (2003) « les équipes de direction dans leur majorité sont plus préparés au suivi de la gestion quotidienne, à la mise en place d'investissements lourds, plutôt qu'à l'action stratégique, à la conception et à la mise en œuvre de démarches de changements ».

4.2. Analyse et discussion des résultats

Il ressort du traitement des données que tous les hôpitaux usage de la comptabilité. Selon l'article 02 du droit comptable OHADA, toute entreprise soumise à ses dispositions est astreinte à la mise en place d'une comptabilité générale. Cette obligation légale consiste à fournir aux tiers toute information leur permettant de se forger une idée pour la gestion et la situation financière de l'organisation. Parmi les tiers se trouvent l'Etat, principal pourvoyeur en fonds de ces hôpitaux. Il a alors besoin de savoir comment sont gérés les fonds alloués. Il apparaît donc que c'est la raison pour laquelle la comptabilité générale est implantée dans tous les hôpitaux. Mais il est constaté que la comptabilité n'occupe pas une place prépondérante dans les centres comme dans les autres entreprises. Toutefois, presque la totalité des agents ou responsables interrogés avoue que la comptabilité joue un rôle très important et est nécessaire pour la performance de l'hôpital.

Deux tiers des centres déclarent faire usage de la comptabilité analytique. Pour mieux apprécier leur réponse, les responsables sont interrogés sur l'importance du dossier patient qui constitue un dossier qui renseigne sur toute les prestations subies par un patient depuis son entrée jusqu'à sa sortie.

Il ressort de l'analyse des réponses recueillies que presque la totalité des enquêtés ne maîtrise pas l'utilité du dossier patient ou n'ont pas une idée globale à propos du rôle exact du dossier patient. Ils s'accordent à dire que les coûts des prestations ne sont pas déterminés sur la base de la consommation des intrants mais fixé de manière arbitraire par la tutelle. Selon Gottsman (2002), la plupart des hôpitaux ne disposent pas d'une comptabilité analytique et dresse un tableau pessimiste. Ce constat est dû à la liberté de disposer ou non de la comptabilité analytique selon l'activité de chaque structure.

Tous ces centres disposent par contre d'une cellule de facturation qui est chargée de calculer les coûts des malades hospitalisés à leur sortie. Egalement le comptable et ses collaborateurs calculent le coût de chaque service pour avoir les charges qu'il crée pour le centre. Vu l'importance qu'accordent les répondants par rapport à la comptabilité et leur avis selon lequel elle contribue à la performance. On peut ainsi affirmer que *notre première hypothèse selon laquelle la comptabilité analytique a un effet positif sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin est confirmée.*

Les responsables du centre ont également témoigné de la nécessité du système budgétaire pour contrôler les dépenses dans les centres puisque 87% le déclare comme premier outil leur permettant de rationaliser les dépenses. Ainsi, *notre deuxième hypothèse selon laquelle il existe une corrélation positive entre la pratique budgétaire et la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin est aussi confirmée.*

Un tiers des centres dispose de tableau de bord selon. Les discussions ont montré que 43,8% des responsables ne maîtrisent pas la notion du tableau de bord, puisque presque la totalité des répondants déclarent disposer des indicateurs, des normes et des seuils pour suivre l'évolution des activités. Le tableau de bord de la direction générale est marqué par une forte logique financière et budgétaire, avec un fonctionnement centralisé, c'est-à-dire l'utilisation par une direction générale pour la prise de décision avec en arrière-plan un objectif de justification par rapport aux tutelles. Le tableau de bord de la direction n'est que la consolidation de ceux de tous les responsables y compris les médecins. Cet outil constitue pour eux un excellent outil pour pouvoir atteindre leurs objectifs même s'ils ont une définition biaisée de l'outil. *Notre troisième hypothèse selon laquelle le tableau de bord contribue positivement à la performance organisationnelle des hôpitaux publics au Bénin est également confirmée.*

En somme, nos trois hypothèses formulées dans le cadre de cette recherche sont confirmées. La comptabilité, le système budgétaire et le tableau de bord sont des outils indispensables à la performance des hôpitaux publics au Bénin. Ces résultats rejoignent ceux de Django et al., (2013) dans leur proposition de communication sur « l'appréciation de la performance organisationnelle dans les hôpitaux publics camerounais à travers leur contrôle de gestion »

4.3. Implications managériales des résultats et limites

Les différents résultats nous dévoilent que la planification est l'élément essentiel de pilotage de la performance en contexte hospitalier, elle permet de fixer les objectifs, et d'identifier les moyens pour les atteindre. Les orientations stratégiques sont traduites à court terme à l'aide de plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon inférieur à 3 ans et à chaque année les perspectives de ces plans sont évaluées dans la plupart des formations sanitaires. La planification est également effectuée à court terme par des budgets. Le tableau de bord est l'outil utilisé pour le suivi des activités, mais fort est de constater qu'en majorité, les établissements en font usage mais pas de façon formelle. Ce qui pourrait entraîner un mauvais suivi des activités, même s'il est fait à l'aide des statistiques. La comptabilité analytique de gestion est pratiquée dans les centres visités par les agents qui l'ont en charge comme ils peuvent, alors qu'elle pourrait permettre la valorisation des coûts par activité, et non pas par les moyens. Selon les réponses recueillies, les acteurs de l'hôpital public ont une perception de la performance organisationnelle qui tend à coïncider avec la définition de la performance selon l'OMS. On peut donc conclure qu'ils n'ont pas une perception erronée de la performance. Malgré les résultats trouvés, nous remarquons que la dimension sociale et environnementale n'est assez prise en compte dans certains hôpitaux. Les préoccupations se situent plus à l'équilibre financier et la qualité des soins. Une inexistence d'un service en charge de contrôle de gestion, ne peut permettre à une formation sanitaire d'affirmer être performante. Par contre au travers l'utilisation des outils de contrôle de gestion, on peut déterminer si elle est performante ou pas, à travers par exemple la définition des stratégies par un plan stratégique, ou faire des reporting pour permettre au médecin chef, ou au Directeur Générale de l'hôpital de prendre de bonne décision. Et la prise de bonnes décisions influence le devenir de l'organisation et on peut donc conclure que, les outils du contrôle de gestion influencent la performance des hôpitaux publics béninois mais ne sont utilisés de façon formelle surtout la comptabilité analytique qui n'est pas encore une réalité dans les centres. Cette recherche comporte certaines limites, notamment: la taille de notre échantillon n'est pas vraiment significative, car nous n'avons pas pu visiter beaucoup de centre. Les résultats de cette étude ne peuvent pas être généralisés sur tous les hôpitaux. Il serait sans doute instructif de renouveler ce type de travail en considérant un échantillon représentatif du monde hospitalier béninois (le secteur public, le secteur privé lucratif, le secteur non lucratif relevant d'associations et d'ONG). Aussi, faut-il souligner la non disposition dans ce travail, des indicateurs pouvant permettre d'apprécier efficacement l'influence de chaque outil sur la performance organisationnelle des HPB. Il serait utile d'envisager ce type de travail pour mieux voir l'apport de ces outils dans la performance organisationnelle des hôpitaux.

5. Conclusion:

L'objectif de notre recherche à l'issue duquel nous avons trouvé des éléments de réponse à nos différentes préoccupations est d'étudier l'influence des différents outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des hôpitaux publics béninois. Pour arriver au bout de cette étude, nous avons d'abord conduit une revue de la littérature nous permettant de cerner les principaux concepts liés au contrôle de gestion et la complexité du monde hospitalier. Des données ont été recueillies auprès de trois centres hospitaliers à l'aide d'un questionnaire administré directement aux contrôleurs de gestion et aux responsables de la direction administratif et financier et un entretien mené au moment de la collecte des données. L'analyse de ces données nous a permis d'aboutir aux principales conclusions suivantes: il ressort de l'analyse que tous les centres disposent d'un service comptabilité de gestion et font usage du système budgétaire et pratiquent comme ils peuvent le tableau de bord. Tous les responsables interrogés jugent très importants les outils du CDG dans les centres. Les résultats basés sur la façon d'utiliser les outils dans les hôpitaux, nous ont permis de constater que la comptabilité générale,

le système budgétaire, le tableau de bord et le système de reporting sont utilisés. A la question de savoir si les outils ont une influence positive sur l'atteinte des objectifs et la performance organisationnelle, la réponse est affirmative.

Au regard de la place sociale qu'occupent les hôpitaux publics au Bénin, il paraît utile de contribuer à une meilleure gestion de ces organisations à travers les outils de contrôle de gestion et le pilotage de leur performance. C'est pourquoi ce travail de recherche a pour principal objectif d'analyser comment les outils de contrôle de gestion sont utilisés dans lesdits hôpitaux afin d'évaluer l'utilisation efficace et efficiente de leurs ressources. Les acteurs de l'hôpital ont une perception de la performance desdits hôpitaux, conforme à celle de l'OMS. En fin de compte, nous pensons que le contrôle de gestion, bien que déjà existe dans certains hôpitaux publics de manière intuitive, a une influence sur la performance de ceux-ci. Toutefois, son amélioration engendrerait automatiquement l'accroissement de leur performance, chose qui serait bénéfique pour tout le système hospitalier et aussi ses parties prenantes. Compte tenu de ces limites, nous proposons aux dirigeants des hôpitaux de mettre en place de nouveaux outils spécifiques la comptabilité analytique hospitalière pour suivre l'évolution financière et des activités de chaque pôle clinique, et ainsi mieux dégager les écarts ; mettre en place un manuel de procédures et un organigramme, afin de définir les procédures de l'organisation, et mieux établir les relations entre le personnel ; mettre en place des systèmes d'incitation, telles que les récompenses et les sanctions. Cela permettra de motiver le personnel soignant, de les inciter à administrer les soins de la meilleure façon possible. La mise en place d'une comptabilité analytique hospitalière inexistante dans les hôpitaux pourrait également permettre d'évaluer la contribution de chaque pôle à l'équilibre financier global.

REFERENCES

- [1] **Alazard C, Sépari S.** (2004), « contrôle de gestion, DECF épreuve n°7 », Dunod.
- [2] **Alvarez F.** (1997), « on the logic of bureaucratic conduct: a framework for the analysis of the trust-control » relationship, VIII^{ème} Conférence internationale de l'IAAER, October, Paris.
- [3] **Amegnigou k. A.** (2005), « Contrôle de gestion dans les hôpitaux: quelle modalité pour les hôpitaux béninois ».
- [4] **Antony R.N** (1965), « Planning and control systems: A Frame-Work for Analysis », Harvard Business School, Press, Boston.
- [5] **Ardoin J.L.** (1997) « plan et budget », Encyclopédie de gestion, Tome 2, 2^{ème} édition, édition Economica, Paris, pp.2266-2275.
- [6] **Barthélemy J.** (2006) « la renégociation des contrats d'externalisation: une analyse empirique », Finance Contrôle Stratégie, Juin, Vol. 9, Numéro 2, p.5-29.
- [7] **Berland N.** (1999) « A quoi sert le contrôle budgétaire? », Finance Contrôle Stratégie, Vol.2 n°3, septembre, p.5-24.
- [8] **Boisvert H.** (1995), « Comptabilité de management, coûts, décision, gestion », édition du nouveau pédagogique, Inc. Montréal
- [9] **Bouquin H.** (1998), « les perspectives de recherches en contrôle », cahier de recherche d'IAE de Lille.
- [10] **Cauvin C.** (1999), « Les habits neufs du contrôle de gestion », in Question de contrôle, sous la direction de Lionel Collins, PUF.
- [11] **Cremadez M., Gateau F.** (1997), « le management stratégique hospitalier », 2^{ème} édition, inter édition masson, pp.445.
- [12] **Domin J.-P** (2009), « Les fondements théorique de la politique de maîtrise des dépenses hospitalières et leurs applications pratiques (1983-2003) » CEREAS-OMI-LAME.

- [13] **Fayol H. (1979)** « Administration industrielle et générale », Dunod, Paris.
- [14] **Gilbert P. (2002)**, « La mesure du cout à l'hôpital mythe ou réalité? » Panorama hospitalier international, Revue hospitalière de France, n°486.
- [15] **Halgand N. (1999)**, « Control de gestion et reformes hospitalières: « éléments d'analyse comparée du nouveau cadre comptable », cahier de recherche IAE de Nantes, pp122-148.
- [16] **Hammer M. Champy J. (1993)**, « Reengineering », Dunod, Paris.
- [17] **Kaplan R.S., Norton D.P. (1996)**, «The balanced scorecard», Harvard business school press.
- [18] **Lassegue P. (1996)**, « Gestion de l'entreprise et comptabilité », éditions Dalloz, Paris
- [19] **Levinsky N.G. (1984)**, « The doctor master», New England journal of medicine, n°311, pp.1573-1575
- [20] **Masse M.C. (1996)**, « le contrôle de gestion dans un hôpital public: un modèle de transaction diagonales », comptabilité-contrôle audit, tome2, vol 1, mars; pp21-43
- [21] **Mintzberg H. (1997)** « structure et dynamique des organisations »; Economica, pp. 434.
- [22] **Nobre T. (2004)**, « l'introduction de nouveaux outils de contrôle de gestion à l'hôpital: le cas de l'ABC » journal d'économie médicale, novembre-décembre, Vol 22, n°7-8, pp. 39-47.
- [23] **Otley D. T. (1977)**, « Behavioral aspects of budgeting» Accountant's digest, n° 49, ppl-32.
- [24] **Porter M. (1985)** « competitive advantage», Mc Graw-Hill, New-York.
- [25] **Savall H., Zardet V. (1995)**, Ingénierie stratégique de Roseau Economica Paris.
- [26] **Taylor, F. W. (1911)**, « the principle of Scientific Management », Harper and Brothers.
- [27] **Thurow L. C. (1984)**, «learning to say no» New England journal of medicine, n°311 pp1569-1572.
- [28] **Wade b. (2003)** « contrôle de gestion réforme hospitalière: ces du Sénégal », revue africaine de gestion n) 1.
- [29] Rapport d'évaluation – Projet d'appui au développement du système de santé (PADS) au Bénin, Mars 2005.