



**HAL**  
open science

## Le contrôle de gestion hospitalier et innovations managériales

Nabil Bikourane, Sihame Zraoula

► **To cite this version:**

Nabil Bikourane, Sihame Zraoula. Le contrôle de gestion hospitalier et innovations managériales. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900560

**HAL Id: hal-01900560**

**<https://hal.science/hal-01900560>**

Submitted on 25 Oct 2018

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# *Le contrôle de gestion hospitalier et innovations managériales*

Nabil BIKOURANE

Sihame ZRAOULA

## **Résumé**

Les hôpitaux sont soumis à de profondes mutations qui les contraignent à innover et à maîtriser leurs performances. Ces innovations s'effectuent soit sous l'impulsion des tutelles, soit à l'initiative des établissements de santé. Les innovations en matière de comptabilité et de contrôle de gestion font partie des actions « spontanées » que les acteurs internes des hôpitaux mettent en œuvre afin d'améliorer le fonctionnement des établissements et pallier les limites des méthodes officielles.

L'objectif de cette communication est d'examiner le processus d'innovation managériale dans les travaux empiriques existants portant sur l'introduction des techniques de contrôle de gestion à l'hôpital.

L'ensemble des étapes du processus d'innovation managériale ressort des travaux empiriques examinés, ce qui met en avant la dimension processuelle de l'innovation et sa dépendance à l'égard de chaque contexte.

**Mots clés :** contrôle de gestion, hôpital, innovation managériale, performance

## **Abstract**

Hospitals are subjected to profound transformations which force them to innovate and to control their performances. These innovations are made either at the instigation of the supervisory authorities, or on the initiative of the hospital. The accounting and the management control innovations are a part of "spontaneous" actions which the internal actors of hospitals implement to improve the functioning and mitigate the limits of the official methods.

The aim of this communication is to examine the process of managerial innovation in the existing empirical works concerning the introduction of management control techniques at the hospital.

All the stages of the managerial innovation process stand out from empirical works. This puts forward the processual approach of the innovation and its dependence towards each context.

**Keywords :** management control, hospital, managerial innovation, performance

## Introduction

Les hôpitaux sont soumis à de profondes mutations qui les contraignent à innover et à maîtriser leurs performances. Ces innovations ne concernent pas que le volet médical, elles concernent également les Innovations Managériales (IM) qui permettent aux acteurs de l'hôpital de repenser le management et les pratiques courantes afin de mieux répondre aux nouvelles contraintes de l'environnement. L'IM a été analysée sous différentes perspectives au sein de la littérature foisonnante sur l'innovation. Elle désigne le processus d'adoption par les organisations (Lynch, 2007), le processus de diffusion de l'innovation (Sturdy, 2004), ou encore les conditions socio-économiques de son émergence (Abrahamson, 1996). Dans la présente communication, nous retiendrons la définition de Birkenshaw et al. (2008). Ils désignent par IM « *ce qui modifie substantiellement la façon dont les tâches de management sont effectuées et/ou les structures traditionnelles de l'organisation lui permettant ainsi de mieux atteindre ses objectifs* »<sup>1</sup>. Deux conceptions de l'IM sont mises en avant dans cette définition : d'une part, l'IM qui renvoie vers de nouvelles pratiques managériales, et d'autre part, celle qui porte sur l'adoption d'une forme organisationnelle innovante. L'autre conception est celle de Le Roy et al. (2012). Ils distinguent l'IM faisant référence à « l'invention » d'une pratique complètement nouvelle de l'IM désignant « le transfert » dans un contexte nouveau d'une innovation déjà expérimentée ailleurs (Nobre, 2013). S'inscrivant souvent dans cette seconde logique de « transfert », les innovations en matière de comptabilité et de contrôle de gestion renvoient à l'introduction de techniques permettant de mieux affiner le calcul des coûts et de piloter la performance des entreprises.

Plusieurs recherches illustrent ces innovations. Bescos et al. (2002) présentent des résultats d'une recherche comparative entre la France et le Canada sur la diffusion de la comptabilité par activités (méthode ABC). Il ressort de l'enquête que « *le taux d'adoption est relativement identique dans les deux pays et se situe autour de 20% des entreprises interrogées* »<sup>2</sup>.

Dans le contexte hospitalier, Nobre (2001) analyse l'apport du Balanced Scorecard (BSC) au management de l'hôpital. Selon cet auteur, les nouvelles lois (HPST en 2009, nouvelle gouvernance hospitalière en 2005, etc.) ont transformé le système de pilotage stratégique des hôpitaux, leur organisation interne et leur financement. Ainsi, il est nécessaire de s'intéresser aux innovations managériales pour comprendre et faciliter la rénovation du management et continuer à assumer les missions traditionnelles des établissements hospitaliers. L'hôpital

---

<sup>1</sup> Cité par Nobre (2013), page 116.

<sup>2</sup> Cité par Alcouffe (2004), page 5.

semble donc soumis à un processus dual de diffusion de l'IM : soit sous l'impulsion des tutelles, soit à l'initiative des acteurs internes des établissements hospitaliers.

De manière générale, l'IM est analysée par beaucoup d'auteurs comme un processus (Birkinshaw, Hamel, et Mol 2008 ; Alcouffe, 2004 ; Canet, 2013), à la différence de certains auteurs qui considèrent l'innovation managériale comme un produit ou un programme (Kimberly, 1981). Pour les premiers auteurs, l'IM est un processus récursif composé de quatre phases : les phases de motivation, d'invention/conception, de mise en œuvre/implémentation et de diffusion/théorisation. Une partie de la littérature sur l'innovation managériale, y compris en contrôle de gestion, se concentre davantage sur l'innovation managériale elle-même, son adoption et sa mise œuvre. **L'objectif de cette communication est d'examiner le processus d'IM managériale dans les travaux empiriques existants portant sur l'introduction des techniques de contrôle de gestion à l'hôpital. Quelle est l'importance de chacune des quatre phases précitées du processus d'IM ?**

Dans un premier temps, et après avoir rappelé le processus d'IM, nous passerons en revue quelques innovations introduites dans les établissements hospitaliers, d'une part, sous l'impulsion des tutelles, et d'autre part, suite à des initiatives « spontanées » conduites par les acteurs internes des établissements. Dans un second temps, nous nous pencherons sur quelques innovations en matière de contrôle de gestion hospitalier et l'importance accordée à chacune des étapes du processus d'IM lors de l'introduction de ces innovations au sein des hôpitaux étudiées dans les travaux empiriques cités.

## **1. L'innovation managériale à l'hôpital : un processus porté par l'action des tutelles et des acteurs internes des établissements**

Dans cette première partie, nous aborderons la double modalité d'introduction des IM à l'hôpital : institutionnelle, c'est-à-dire reposant sur l'action des autorités de tutelles, et spontanée, à l'initiative des établissements de santé eux-mêmes. Avant cela, nous nous arrêterons dans un premier temps sur le processus d'IM.

### **1.1. L'innovation managériale en tant que processus**

En proposant une conception opérationnelle de l'IM, Birkinshaw et al. (2008) la définissent comme « *l'invention et la mise en œuvre d'une pratique, d'un processus, d'une structure ou d'une technique managériale, qui est nouvelle par rapport à l'état de l'art et qui vise à*

*prolonger les objectifs de l'organisation* »<sup>3</sup>. Ces auteurs mettent clairement en avant la dimension processuel de l'IM. Dans le même sens, Canet (2013) décrit l'IM comme un processus récursif composé de quatre phases : motivation, invention, implémentation et théorisation.

La phase de **motivation**, c'est-à-dire, les raisons qui motivent et justifient l'intérêt pour une IM. En effet, les agents peuvent être confrontés à un problème, pour lequel il n'existe pas de solution satisfaisante. Cette situation constitue donc une motivation à expérimenter une IM. Ainsi, une innovation managériale apparaît lorsque le marché échoue à fournir une solution adaptée au problème rencontré (Abrahamson, 1996).

Une fois le problème identifié à la phase de motivation, la phase d'**invention** (ou de conception) permet de créer une pratique pour répondre à ce problème. Il s'agit donc soit d'adopter une pratique ou une méthode de management complètement nouvelle par rapport aux pratiques existantes, soit de transférer des pratiques déjà expérimentées dans d'autres contextes (Le Roy et al., 2012 ; Nobre, 2013).

Quant à la phase de **mise en œuvre** (ou d'implémentation), elle correspond à la réalisation technique de l'innovation. Les agents testent une nouvelle pratique et la développent par rapport à l'idée originale par un processus d'essai-erreur. Ils s'assurent ainsi de sa validité conceptuelle et essayent alors de la faire appliquer dans le contexte organisationnel où les acteurs peuvent faciliter ou freiner sa mise en œuvre (Canet, 2013).

Enfin, la **théorisation** permet de diffuser une nouvelle pratique. Elle correspond à une forme d'étiquetage facilitant l'acceptation de l'innovation par des adopteurs potentiels. Canet (2013) décrit la manière dont les agents cherchent à construire la légitimité de l'innovation. Cette légitimité, découlant soit d'un processus de diffusion interne de l'innovation (dans l'organisation) ou externe (à d'autres organisations), doit prendre en compte ces différents contextes organisationnels et faire apparaître la valeur de l'innovation au regard du contexte et des normes en vigueur. L'innovation est ainsi interprétée au regard de l'expérience des agents internes « *reflective experimenting* » et en interagissant avec les agents externes « *theory linking* ».

Ces quatre phases que nous venons de décrire nous permettront ultérieurement d'analyser les études empiriques menées dans le contexte hospitalier et portant sur les innovations en matière de comptabilité et contrôle de gestion. Il s'agit donc d'examiner ces innovations à la

---

<sup>3</sup> Cité par Canet (2013), page 12.

lumière du processus d'IM afin d'appréhender chacune des ses phases lors de l'introduction d'une nouvelle technique comptable à l'hôpital.

## **1.2. Du contrôle externe au pilotage interne des innovations dans les établissements hospitaliers**

Les travaux sur les innovations managériales centrées sur le contrôle de gestion hospitalier mettent en avant deux dynamiques en matière d'introduction des innovations à l'hôpital. La première, institutionnelle, repose sur l'action des tutelles qui incitent au développement d'une ingénierie de gestion définie en central. La seconde, à l'initiative des établissements, se fonde sur l'action des acteurs internes de l'hôpital permettant d'introduire de nouvelles méthodes qui visent à transformer le fonctionnement de l'hôpital (Nobre, 2013).

### *1.2.1. Les innovations institutionnelles impulsées par les tutelles*

Les établissements hospitaliers, comme de nombreuses organisations publiques, en proie à des difficultés de financement et à une succession de budgets déficitaires, ont été sujets à des réformes. En conséquence, les autorités de tutelle ont promulgué des réformes institutionnelles<sup>4</sup> ciblant l'amélioration des structures de gouvernance, la régulation et la réduction des coûts.

- Pourquoi le contrôle externe ?

Les réformes préconisées par les instances de tutelle portent sur le contrôle des moyens mis en œuvre afin de réduire les dérives budgétaires et sur la responsabilisation des acteurs. L'objectif des réformes, conformément aux préceptes du Nouveau Management Public (NMP), est d'atténuer les différences existant entre le secteur privé et public et d'évoluer d'une obligation de moyens à une obligation de résultats (Hood, 1995).

Selon Desmarais et al. (2012), les réformes reprennent les trois composantes principales du NMP et dont le dénominateur commun est la recherche de la performance :

- Meilleure maîtrise des coûts : L'introduction de la T2A s'accompagne d'un renforcement des contraintes budgétaires (Nobre, 2001). Il s'agit de relier les ressources perçues à l'activité déclarée.

---

<sup>4</sup> Lois et ordonnances des réformes hospitalières (1970, 1985, 1991, 1996, 2003, 2005). Réforme de l'assurance-maladie (2004). Plans Hôpital (2007, 2012). Loi HPST (2009).

- Responsabilisation : création de structures autonomes (généralisation dans les organisations publiques des pratiques de management par objectifs et de reporting).
- Contractualisation : l'objectif étant d'inclure l'action publique et le travail public dans des réseaux de parties prenantes.

Les réformes portent principalement sur le contrôle des moyens mis en œuvre ainsi que sur l'évaluation de la responsabilisation des acteurs et de l'ensemble des parties prenantes.

- Qui contrôle ?

Les réformes mises en place par la loi HPST concernent trois axes principaux :

- La création de l'Agence Régionale de Santé
- La refonte dans les hôpitaux des instances de gouvernance
- L'affirmation du principe de contractualisation.

L'ARS est chargée du pilotage, du déploiement et de la régulation de la politique régionale de santé. Désormais, les hôpitaux sont mis sous la tutelle de l'ARS. Cette dernière, établit pour un hôpital, et pour une durée de 5 ans, le contrat pluriannuel d'objectifs et de moyens (CPOM). Le CPOM (ordonnance de 2005) est présenté comme étant un contrat de confiance pour une gestion moderne et efficace des établissements hospitaliers. Il est construit autour de quatre axes majeurs : une meilleure contractualisation entre pouvoirs publics et gestionnaires, un pouvoir renouvelé pour les administrateurs, une modernisation des règles budgétaires dans le sens d'une grande autonomie des directeurs et une intégration des orientations stratégiques des établissements de santé dans le projet régional de santé.

En 2009, la loi HPST recompose également les instances et les acteurs chargés de la gouvernance hospitalière en insistant sur une séparation entre les responsabilités exécutives et les compétences de contrôle selon un modèle de société anonyme à directoire et conseil de surveillance.

- Comment ? Quelles innovations impulsées par les tutelles ?

Trois modes de financement ont marqué l'histoire des établissements hospitaliers. Tout d'abord, le prix de journée d'hospitalisation et d'hébergement, institué en 1946, montrait le caractère trivial des préoccupations budgétaires. C'est la première forme de contrôle externe. La promulgation de la loi de 1983 a mis en place un nouveau système de financement par dotation globale. Cette enveloppe budgétaire ne tient pas compte de l'activité de l'hôpital.

Pour rendre cette mesure plus efficace, une série d'autres mesures visait en même temps à rationaliser le fonctionnement des organisations hospitalières de manière à mettre fin aux dérives budgétaires. Les tutelles ont mis en place des instruments de maîtrise qualitative et quantitative des dépenses hospitalières (Bonnici, 1997). Le champ d'action de la maîtrise quantitative était la rationalisation des choix budgétaires par la planification sanitaire, mais également le contrôle des établissements de santé par le biais de Comités et Schémas Régionaux d'Organisation Sanitaire (CROS et SROS). La maîtrise qualitative portait sur l'accréditation (qualité des prestations hospitalières) et l'évaluation. Ce dernier champ d'action s'est concrétisé grâce à la mise en place d'un Programme de Médicalisation du Système d'Information hospitalière (PMSI). L'objectif étant de rassembler un maximum d'informations sur l'activité hospitalière pour procéder, le cas échéant, à une comparaison entre les établissements en vue de la répartition de l'enveloppe budgétaire. Les informations collectées permettaient de constituer des Groupes Homogènes de Malades (GHM), c'est-à-dire, des patients ayant subi des traitements identiques, afin de quantifier les besoins d'une catégorie de patients. Toutefois, l'absence de comptabilité analytique rend l'arsenal d'outils inefficace pour connaître le coût réel des activités de soins.

La Tarification A l'Activité (T2A), mise en œuvre en 2004 dans le cadre du « Plan Hôpital 2007 », institue une nouvelle forme de contrôle de gestion à l'hôpital au moyen d'une refonte progressive du système de financement des établissements de soins. Ce nouveau mode de financement se substitue au système de financement de dotation globale. Ainsi, la T2A, qui fonde l'allocation des ressources sur la nature et le volume de l'activité réalisée, a été introduite grâce notamment au Programme de Médicalisation des Systèmes d'Information (PMSI), au développement de la Comptabilité Analytique Hospitalière et enfin, à la mise en place de l'Etude Nationale des coûts (ENC) qui permet de définir une base nationale des coûts des GHM. Toutes ces actions, que l'on pourrait qualifier d'innovations institutionnelles, traduisent la volonté des tutelles d'améliorer la gestion des établissements hospitaliers afin de maîtriser leurs déficits et de permettre une meilleure allocation des ressources. Ces transformations ont favorisé l'introduction de nouvelles méthodes de gestion, cette fois-ci, à l'initiative des établissements de santé eux-mêmes, afin de compléter ces réformes et d'affiner leur contenu.

### *1.2.2. Les innovations managériales portées par les acteurs internes de l'hôpital*

L'observation des travaux empiriques sur les hôpitaux montre qu'en marge des dispositions et des injonctions des tutelles, d'autres démarches d'innovations à l'initiative des établissements



sont entreprises. Ces innovations que l'on pourrait qualifier de « spontanées » s'articulent autour de deux axes : le premier est de nature structurelle et organisationnelle, le second porte sur les innovations en matière de pratiques managériales.

- Les innovations organisationnelles et structurelles

Suite à un appel à propositions<sup>5</sup> sur le thème de l'innovation managériale au sein des hôpitaux en France, Nobre (2013) dresse une synthèse des différentes modalités d'introduction des IM à l'hôpital. Au niveau organisationnel, plusieurs innovations sont présentées. Elles concernent, d'une part, la création de nouvelles entités améliorant la coordination organisationnelle, et d'autre part, la transformation organisationnelle permettant d'adapter les structures.

Concernant le premier aspect, l'une des propositions émises concerne la création d'une cellule performance dont le but est de faciliter l'émergence de projets innovants, leur formalisation et leur pilotage en impliquant les différents niveaux de la hiérarchie. Dans le même esprit, un autre établissement a créé une direction de la performance médicale afin de faciliter l'articulation entre les unités cliniques et les fonctions de support. Par ailleurs, une proposition à visée pédagogique a été émise par l'un des CHU participant à l'appel national. Elle consistait à regrouper les différents instituts de formation dans une même entité permettant ainsi une mutualisation des ressources et une convergence des projets stratégiques pédagogiques. Enfin, la création d'un Groupement d'Intérêt Economique (GIE) a été également suggérée. Une telle entité autonome permettrait d'améliorer la coordination entre l'hôpital et les entreprises pour développer les essais cliniques et stimuler la coopération. Quant au second aspect, qui concerne la transformation et l'adaptation de la structure existante, l'une des innovations vise à remédier à la sous-utilisation des infrastructures en modifiant la programmation des blocs opératoires. Cette transformation passe par une réelle implication de la direction et par un appui du corps médical. Enfin, la mise en œuvre d'une structure matricielle est la solution adoptée par la direction d'un hôpital multisite souhaitant articuler les directions fonctionnelles et les unités cliniques.

---

<sup>5</sup> L'appel national auprès des établissements de santé a suscité 60 propositions. Le choix des IM s'est effectué grâce à un comité d'experts de 10 personnes composé de directeurs d'établissement, d'enseignants chercheurs et de professionnels de la santé. 30 propositions ont été sélectionnées pour être présentées dans le cadre d'une journée sur « l'innovation managériale à l'hôpital ». Le critère de choix principal réside dans le caractère innovant de l'expérimentation proposée par les établissements. Enfin, une synthèse a été réalisée par Nobre (2013) sur la base de 9 projets, dont l'avancement a été jugé suffisant pour permettre de tirer des enseignements sur la mise en œuvre effective des innovations.

- Les innovations dans les pratiques managériales

Une deuxième forme d'IM développée par les établissements de santé consiste à faire évoluer les pratiques soit en termes de méthodes de gestion, ou en termes de procédures ou encore de processus de prise de décision. De telles innovations peuvent être façonnées par les interprétations subjectives des individus qui les adoptent (Alcouffe, 2004).

Les innovations en contrôle de gestion ont pour but de faire évoluer les pratiques professionnelles en introduisant des outils de pilotage permettant une meilleure lisibilité entre l'activité réalisée et les ressources consommées (Nobre, 2013). En effet, les fortes mutations et le contexte réglementaire de l'hôpital fait émerger des besoins qui appellent de nouvelles expérimentations en termes d'outils de gestion. Selon Nobre (2001), « *La fin de l'immobilisme des pratiques et la remise en cause de la stabilité provoquent un besoin d'évaluation économique. Cela génère concrètement une demande d'outils de gestion au sein des établissements, permettant d'évaluer, de justifier ou de remettre en cause les pratiques médicales ou organisationnelles* »<sup>6</sup>. Ce nouveau contexte paraît donc propice à l'introduction de nouveaux outils de pilotage. Parmi les plus expérimentés dans le contexte hospitalier, la méthode ABC et le *Balanced Scorecard* semblent répondre aux besoins de pilotage de la performance dans les établissements de santé. Nous reviendrons sur ces deux outils de gestion en deuxième partie.

Outre les méthodes et les outils employés, l'innovation dans les pratiques managériales porte également sur les procédures et les processus internes des établissements. Dans la synthèse des appels à propositions dressée par Nobre (2013), certains hôpitaux mettent l'accent sur le développement d'une culture organisationnelle commune décloisonnant les logiques médicales, soignantes et administratives. Ce dispositif repose sur une méthodologie de groupe de travail impliquant l'ensemble des acteurs dans l'élaboration des réponses et des outils adaptés aux défis managériaux, en cohérence avec la démarche stratégique de l'établissement.

## **2. Les innovations en matière de contrôle de gestion hospitalier dans la littérature : analyse du processus d'introduction à l'hôpital**

A l'instar du secteur public en général, le système de santé traverse une crise qui implique de fortes mutations qui sont à l'origine du « nouveau management public ». Cette doctrine vise à

---

<sup>6</sup> Nobre (2001), page 131.

développer une culture gestionnaire dans les entreprises publiques et en particulier dans les hôpitaux. Ces derniers sont en effet soumis à une double évolution : d'une part, un accroissement de la demande en soins, et d'autre part, une pression budgétaire accrue (Nobre, 2013). Ces enjeux poussent ainsi les établissements à trouver en interne des solutions permettant de faire face à l'ensemble de ces défis. Inspirés des techniques de gestion des entreprises privées, les outils de gestion tels que la méthode ABC ou encore le *Balanced Scorecard* ont été expérimentés et adaptés aux besoins des établissements de santé. Nous aborderons à présent ces deux démarches à travers la littérature en examinant le processus de leur introduction en tant qu'IM.

## **2.1. La méthode ABC et le Balanced Scorecard au cœur des innovations en comptabilité et en contrôle de gestion hospitaliers**

Le processus d'IM sera donc appréhendé à la lumière de trois études empiriques qui seront présentées au paragraphe suivant. Ces études portent sur le *Balanced Scorecard*, la méthode ABC et enfin, une évolution de celle-ci, la méthode TDABC.

### ▪ *Le Balanced Scorecard (BSC)*

Appelé aussi *tableau de bord prospectif*, cet outil de pilotage stratégique a été proposé par Kaplan et Norton en 1996. Il vise quatre objectifs :

- traduire les intentions stratégiques en objectifs opérationnels concrets ;
- permettre la communication des objectifs à partir d'indicateurs ;
- planifier et fixer les objectifs en harmonisant les initiatives stratégiques ;
- privilégier la performance globale et renforcer le retour d'expérience et le suivi.

Le principe fondamental de l'outil résulte de l'insuffisance des indicateurs financiers à guider et à évaluer le pilotage stratégique des établissements. Ainsi, pour atteindre ses objectifs, quatre axes d'analyse sont définis (financier, processus, client/patient, apprentissage organisationnel), avec une double logique : des indicateurs internes/externes et des indicateurs de performance passée/future.

La confrontation des quatre axes aux évolutions et aux contraintes de l'hôpital permet de déterminer si les indicateurs qui découlent de ces angles d'analyses sont pertinents pour un meilleur pilotage des établissements hospitaliers.

- La méthode ABC

La méthode ABC (*Activity Based Costing*) est une méthode de coûts complets axée sur le calcul et l'analyse des coûts des activités exécutées par un établissement et nécessaires à la réalisation des objets de coût. En s'appuyant sur l'analyse transversale des différents processus, la méthode ABC intègre un niveau de coût supplémentaire : le coût des activités. Ce dernier permet de mieux comprendre l'origine des coûts et d'affiner l'analyse des charges indirectes.

Utilisée dans le contexte hospitalier, cette méthode permet de calculer le coût réel de la prise en charge d'un patient suivant le parcours de celui-ci. Ainsi, les activités directement liées au patient doivent être définies, puis évaluées au regard des ressources consommées. Ces dernières, appelées inducteurs, sont principalement les charges du personnel, les temps passés pour chaque activité, les consommables utilisés, etc. (Nobre et Biron, 2011).

- La méthode TDABC

Devant les critiques de la méthode ABC, Kaplan et Anderson (2004) proposent une évolution de celle-ci à travers une nouvelle méthode : le Time Driven Activity Based Costing (TDABC). Les avantages avancés par les auteurs de cette nouvelle méthode reposent notamment sur la diminution du temps de collecte des données comparées à la méthode ABC, la facilité et la flexibilité de mise en place et de mise à jour des équations (Petit, 2013). Pour ce dernier, ces avantages tiennent du fait que les différentes variables affectant une activité et leurs interactions sont regroupées au sein d'une seule équation de temps. La démarche repose sur l'estimation des charges de chaque groupe de ressource (fonction, service,...) pour une certaine capacité de travail théorique et les temps standards des activités effectuées (Petit, 2013). Kaplan et Anderson (2004) décrivent ainsi la démarche d'implantation de la méthode en six étapes:

- identification des groupes de ressources contribuant à la réalisation des activités ;
- estimation des coûts de chaque groupe de ressources ;
- estimation des capacités normales des groupes de ressources en heures ;
- calcul des coûts unitaires de chaque groupe de ressources en divisant les ressources consommées par leurs capacités normales de travail ;
- détermination du temps consommé par activité sur la base d'inducteurs de temps ;

- multiplication des coûts unitaires des ressources par les temps requis par les activités Petit (2013).

De La Villarmois et al. (2012) considèrent la méthode TDABC plus adaptée aux fonctions supports (ex : logistique) en raison de sa flexibilité.

## **2.2. De la conception à la diffusion des innovations en contrôle de gestion hospitalier**

Après la présentation de ces trois démarches (BSC, ABC et TDABC) au paragraphe précédent, nous examinerons à travers le tableau ci-après le processus d'introduction de ces outils de gestion à l'hôpital dans trois études empiriques (Nobre et Biron, 2011 ; Nobre et Haouet, 2011 ; Petit, 2013). Cette introduction spontanée correspond à une dynamique interne et une volonté de pilotage et de maîtrise des activités (tableau 1).

**Tableau 1 : Processus d'innovation managériale dans les travaux sur le contrôle de gestion hospitalier**

Etudes	Contexte	Processus d'innovation managériale su sein de l'hôpital				Résultats de l'étude
		Phase de motivation	Phase de réflexion/invention	Phase de mise en œuvre	Phase de diffusion/théorisation	
Nobre et Biron (2011)	Service de chirurgie infantile au sein d'un CHU en France.	Le système de calcul des coûts proposé par les tutelles en France suscite des réactions qui incitent à compléter les méthodes utilisées actuellement en testant d'autres démarches pour affiner le système actuel. Parmi les critiques adressées à l'ENC, nous citerons notamment la répartition des charges indirectes qui représentent 70% des coûts imputés aux GHM.	La réflexion des acteurs de l'hôpital conduit à l'expérimentation de la méthode ABC sur des GHM associés à des pathologies sélectionnées en concertation avec le chef de service et les médecins du Département d'Information Médicale.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'implantation de la méthode ABC a concerné trois GHM : Ectopie, Hernie et Circoncision.</li> <li>- Pour chaque GHM, un coût réel a été calculé suivant le circuit du patient.</li> <li>- Les ressources (charges du personnel et consommables) sont affectées en fonction des quantités consommées à chaque étape de la prise en charge du patient. Ainsi, des inducteurs de coûts (temps en personnel, nombre de consultation...) ont été définis.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribution à l'analyse des coûts à l'hôpital permettant de passer d'un coût standard définis à partir de l'ENC à un coût réel.</li> <li>- Difficulté de formaliser la démarche en vue de la diffuser dans d'autres hôpitaux.</li> </ul>	Pour chacune des 3 pathologies, les coûts obtenus par la méthode ABC sont inférieurs, d'une part, aux coûts définis au niveau national pour ces trois GHM, et d'autre part, aux coûts de l'établissement calculés par le modèle de l'ENC. Par exemple, pour l'Ectopie, l'écart est d'environ 50% ce qui démontre la sur-estimation du coût de certaines pathologies par l'ENC.
Nobre et Haouet (2011)	CHU multisite en France de 925 lits.	A l'issue d'une période de crise traversée par le CHU, ce dernier a pu se doter d'un plan stratégique dont l'ambition est de tendre à la performance globale. Toutefois, le fonctionnement <i>top-down</i> de ce dernier et l'absence de projets transversaux fédérateurs poussent les acteurs du CHU à réfléchir	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 9 groupes de travail pluri-disciplinaires ont mené une réflexion permettant de définir collectivement des objectifs stratégiques.</li> <li>- Chaque groupe de travail était chargé d'une thématique : développement médical, accueil patient, finances, logistique...</li> <li>- Une vingtaine de projets</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Afin de mettre en œuvre ce plan stratégique, la direction adopte une méthodologie de management par projets instrumentée par le Balanced Scorecard (BSC).</li> <li>- L'analyse est effectuée selon les 4 axes du BSC : finance, patient, processus interne et apprentissage organisationnel.</li> <li>- Trois niveaux d'implémentation sont</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribution à l'instauration d'une culture médico-économique au sein de l'hôpital.</li> <li>- Contribution à la diffusion des pratiques managériales permettant de mieux piloter la performance</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Elaboration d'un BSC à trois niveaux (central, projets et services) et deux temporalités (permanent et temporaire).</li> <li>- Il comporte une vingtaine d'indicateurs pour chacun des trois</li> </ul>

		à des projets stratégiques.	constituant le plan stratégique ont été adoptée avec l'agrément du conseil médical.	retenus : niveau central (pour la direction), niveau projets (lien entre niveaux stratégique et opérationnel) et enfin, niveau services (à destination de chaque service médical ou administratif).	globale : démarche participative, management de projet, prééminence de la performance organisationnelle...).	niveaux précités (taux de satisfaction des patients, marge brute, mortalité...).
Petit (2013)	Service logistique d'hôpitaux en France	Certaines activités ne bénéficient pas d'une attention importante de la part du contrôle de gestion hospitalier. Il s'agit notamment des activités « supports » dites de logistique hospitalière (l'approvisionnement de fournitures, transport des patients, entretien...). Pourtant, la part du budget logistique dans le budget global de l'hôpital s'élève à plus de 30%. Les acteurs de l'hôpital sont donc conscients de l'enjeu d'une meilleure implication du contrôle de gestion dans la logistique hospitalière permettant d'optimiser les pratiques managériales dans ces services.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Réflexion sur l'organisation du transport sanitaire : configuration géographique, ressources disponibles...</li> <li>- Réflexion autour des outils de suivi et de gestion de la performance : Méthodes ABC et BSC.</li> <li>- L'inadaptation de ces deux méthodes aux problèmes de performance logistique en raison notamment de l'absence de dimension temporelle.</li> <li>- Nécessité de modéliser la logistique comme un processus au moyen d'équations de temps intégrant les différentes activités réalisées par les services concernés.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'évolution de la méthode ABC vers la méthode TDABC permet de mieux piloter les activités par le temps.</li> <li>- La démarche TDABC adoptée permet de mettre en œuvre des équations de temps structurant les activités réalisées par le service transport, la consommation et la capacité du service.</li> <li>- 45 variables relatives aux trajets, aux opérations réalisées... ont été conçues pour réaliser les équations.</li> <li>- Modélisation du processus de consommation de ressources au sein du service transport (véhicules, ambulanciers, carburant, entretien...).</li> </ul>	L'élaboration de cette modélisation à l'aide de l'outil TDABC ouvre la voie à d'autres expérimentations dans d'autres contextes et services. En effet, malgré l'apport intéressant de cette démarche, sa mise en œuvre et ses résultats ne peuvent être généralisés et doivent tenir compte des spécificités des établissements et des évolutions des services concernés.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les équations de temps réalisées permettent de prendre des décisions sur l'organisation globale du service, sur l'externalisation ou non des trajets, ou encore sur la mutualisation de certaines activités.</li> <li>- L'expérimentation de la méthode TDABC a permis d'obtenir des coûts précis pouvant servir à des fins comparatives et à la prise de décision.</li> </ul>

En croisant le contenu de ces trois études empiriques (Nobre et Biron, 2011 ; Nobre et Haouet, 2011 ; Petit, 2013) et le processus d'innovation managériale à travers ses quatre phases, nous pouvons émettre les constats suivants :

La phase de **motivation** semble être guidée par la volonté des acteurs internes des établissements hospitaliers (directeurs d'établissements, directeurs administratifs et financiers, contrôleurs de gestion...) de compléter et d'adapter les outils préconisés par les autorités de tutelles. En effet, l'action de ces derniers a incité à la mise en place d'une ingénierie de gestion définie. Celle-ci a suscité au départ beaucoup de réactions de la part des établissements avant que les acteurs ne commencent à prendre conscience des nouveaux enjeux et défis auxquels ils sont confrontés. Une nouvelle culture gestionnaire et médico-économique émerge donc dans les établissements visant à améliorer leur fonctionnement aussi bien au niveau des activités liées directement aux soins que celles qualifiées de support.

Les besoins étant définis, les acteurs de l'hôpital mènent ensuite une **réflexion** afin « d'inventer » la méthode qui permet d'apporter une solution au problème identifié à la phase précédente. Les trois études examinées montrent que l'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital laisse une large place aux acteurs dans les établissements. Le choix d'introduire ou pas des outils, les types d'outils et les modalités d'introduction donnent une marge de liberté aux acteurs expliquant ainsi la diversité des situations rencontrées dans les établissements. Les trois expérimentations décrites dans les travaux listés dans le tableau précédent portaient sur les méthodes ABC, TDABC et BSC. Leur adoption visait ainsi à répondre aux besoins d'affiner le système de calcul des coûts impulsé par l'ENC, à mieux cerner les coûts induits par la logistique hospitalière et enfin à permettre un meilleur pilotage stratégique de la performance en privilégiant la transversalité.

A l'issue de la réflexion sur l'outil de gestion à mettre en place, sa **mise en œuvre** nécessite l'implication de l'ensemble des acteurs internes de l'hôpital leur permettant de mieux s'approprier l'outil. Concernant la mise en œuvre du BSC, Nobre et Haouet rapportent que la direction du CHU avait délibérément choisi de ne pas faire appel à des consultants externes afin de mieux adhérer les acteurs dans le développement de l'outil en tenant compte des spécificités de l'institution. Les auteurs parlent d'une forme « d'autarcie managériale ». Cette adhésion s'est effectuée grâce à la mise en place de neuf groupes de travail dont l'objectif est l'élaboration d'un plan stratégique aboutissant à l'adoption du BSC comme outil de pilotage stratégique.

Enfin, la **diffusion** de l'outil nécessite son acceptation par l'ensemble des adopteurs potentiels. La légitimité de l'innovation dépend de la perception par le personnel de son



apport et sa contribution à améliorer les pratiques quotidiennes. A travers ces études empiriques, nous constatons que l'accent est mis davantage sur la diffusion en interne de l'outil de gestion à travers une forte implication des acteurs, un management participatif ou encore un management de projet. La diffusion de ces IM permet ainsi d'instaurer une culture gestionnaire chez l'ensemble des acteurs portée par la transversalité et la prééminence de la performance organisationnelle. Quant à la diffusion externe, nous ne pouvons pas parlé d'étiquetage de méthodes et de généralisation des démarches à d'autres établissements. En effet, inspirées du monde des entreprises privées, ces trois techniques nécessitent une adaptation de leur contenu au contexte et aux besoins de chaque hôpital, son fonctionnement, son organisation et ses contraintes (exemple : le choix d'un inducteur approprié pour la méthode ABC, le choix d'indicateurs pour le BSC...). Néanmoins, ces expérimentations doivent s'inscrire dans une logique d'amélioration continue des pratiques managériales aussi bien pour les hôpitaux qui les ont adoptées que pour ceux qui souhaiteraient s'en inspirer.

## **Conclusion**

Les IM au sein des hôpitaux s'inscrivent dans une dynamique volontaire de la part des acteurs internes des établissements hospitaliers visant, d'une part, à critiquer, affiner et adapter les innovations institutionnelles impulsées par les tutelles, et d'autre part, à améliorer les pratiques managériales et organisationnelles des établissements.

En tant que doctrine managériale, le nouveau management public incite les établissements de santé à s'inspirer des techniques déployées dans le secteur privé et qui faisait le succès de celui-ci. Le but étant d'adapter ces méthodes au contexte hospitalier afin de tenir compte de ses spécificités pour ainsi lui apporter des solutions en matière de gestion, de coordination et de pilotage de la performance. Parmi ces techniques, certaines méthodes de contrôle de gestion sont de plus en plus déployées et la littérature, notamment anglo-saxonne, atteste de leur succès (Yang et al., 2005 ; Gumbus et al., 2004 ; Tarantino, 2003). Il s'agit notamment du *Balanced Scorecard* et de la méthode ABC.

Au terme de cette communication, qui sera prolongée d'une analyse empirique au moyen d'une étude de cas d'hôpital, il nous semble pertinent d'aller au-delà du processus de mise en œuvre et de diffusion d'une IM vers d'autres aspects tels que l'évaluation de l'innovation : quelles sont les retombées à court terme, voire à moyen terme, de l'introduction d'une

méthode comptable sur la performance globale « multidimensionnelle » de l'hôpital ? Qu'en est-il du jeu des acteurs et la confrontation des logiques médicales et gestionnaires ?

## **Bibliographie**

- Abrahamson, E. (1996). Management fashion. *Academy of Management Review* 21 (1): 254-285.
- Alcouffe, S. (2004). La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France. Doctorat en sciences de gestion, Paris : HEC.
- Bescos, P. L., Cauvin, E., Gosselin, M. (2002). La comptabilité par activités et la gestion des activités: comparaison entre le Canada et la France. *Comptabilité – Contrôle - Audit. Numéro spécial* (2) : 209-227.
- Birkinshaw, J., Hamel, G., Mol, M. J. (2008). Management Innovation. *Academy of Management Review* 23 (4): 825-845.
- Bonnici, B. (1997). La politique de santé en France. 2<sup>ème</sup> édition. PUF.
- Canet, E. (2013). L'innovation managériale de l'invention à la diffusion : analyse du processus d'établissement d'une innovation managériale à partir du cas de la méthode 5 steps. Cahier de recherche, Université Paris Dauphine.
- De La Villarmois, O., Levant, Y., Zimnovitch, H. (2012). Evaluation de coûts complets : un compromis entre précision et complexité». In *Contrôle de gestion, comptabilité, stratégie - Mélanges en l'honneur du Professeur Michel Gervais* (Eds. Ducrocoq, C., Levant, Y.). Economica.
- Desmarais, C., Abord de Chatillon, E. (2013). Le nouveau management public est-il pathogène ? *Revue Interdisciplinaire Management, Homme(s) & Entreprise* 4 (8) : 10-24
- Gumbus, A., Bellhouse, D. E., Lyons B. (2004). A three year Journey to Organization and Financial Using the Balanced Scorecard: A Case Study at a Yale New Haven Health System Hospital. *Journal of Business & Economic Studies* 9 (2): 54-64.
- Hood, C. (1995). New Public Management in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, organizations and Society* (20): 93-109.
- Kaplan, R. S., Anderson, S. R., (2004). *Time-Driven Activity Based Costing*. *Harvard Business Review* 82 (11): 131-138.
- Kimberly, J. R. (1981). Managerial innovation. In *Handbook of organizational design* (Eds, Nystrom, P. C., Starbuck, W. H.). New York: Oxford University Press, 84-104.
- Krief, N. (2005). L'impact de la tarification à l'activité sur le lien social à l'hôpital : étude du « Plan Hôpital 2007 ». Conférence de l'AGRH, Paris.
- Le Roy, F., Robert, M., Giuliani, P. (2012). Quels liens entre l'innovation technologique et l'innovation managériale ? Conférence AIMS, Lille.

- Lynch, L. (2007). The Adoption and Diffusion of Organizational Innovation: Evidence for the U.S. Economy. Discussion Paper, IZA, Bonn.
- Nobre T, Biron N. (2011). Application de la méthode abc au calcul des coûts par pathologie : le cas de la chirurgie infantile. Congrès de l'AFC.
- Nobre, T. (2001). Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du Tableau de Bord Prospectif. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 7 (2) : 125-146.
- Nobre, T. (2013). L'innovation managériale à l'hôpital. Changer les principes du management pour que rien ne change ? *Revue française de gestion* 6 (235) : 113-127.
- Nobre, T., Haouet, I., (2011). Le cas d'un Balanced Scorecard en contexte hospitalier. *Revue française de gestion* (211): 103-118.
- Petit, N., (2013). Le contrôle de gestion logistique hospitalier: pratiques de performance et modélisation des coûts en TDABC. Doctorat en sciences de gestion, Rennes : Université de Rennes1.
- Sturdy, A. (2004). The adoption of management ideas and practices: Theoretical perspectives and possibilities. *Management Learning* (35): 155-179.
- Tarantino, D. (2003). Using the Balanced Scorecard as a Performance Management Tool. *The Physician Executive* 29 (5): 69-72.
- Yang, C.C., Cheng, L.Y., Yang, C.W. (2005). Study of implementation Balanced Scorecard in nonprofit organizations: a case study of private hospital. *Human Systems Management* (24): 285-300.