

Implémentation de la comptabilité analytique en milieu hospitalier : étude de cas d'un service d'imagerie médicale au sein d'un hôpital public marocain (SEGMA)

Implementation of Management Accounting in the Hospital Setting: A Case Study of a Medical Imaging Department within a Moroccan Public SEGMA Hospital

Younes ARAB, (Docteur en sciences économiques et de gestion)

*Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Mohammedia
Université Hassan II de Casablanca, Maroc.*

Imane BOUNAHR, (Docteure en sciences économiques et de gestion)

*Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Mohammedia
Université Hassan II de Casablanca, Maroc.*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Mohammedia, Université Hassan II de Casablanca Avenue Hassan II B.P. 150, Mohammedia, Maroc Tél : +212 5 23 31 46 35/36 Fax : +212 5 23 31 46 34
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ARAB, Y., & BOUNAHR, I. (2025). Implémentation de la comptabilité analytique en milieu hospitalier : étude de cas d'un service d'imagerie médicale au sein d'un hôpital public marocain (SEGMA). <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(8), 507–523
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 16/07/2025

Accepted: 15/08/ 2025

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 08 (2025)

Implémentation de la comptabilité analytique en milieu hospitalier : étude de cas d'un service d'imagerie médicale au sein d'un hôpital public marocain (SEGMA)

Résumé :

Cet article examine les conditions d'implémentation de la comptabilité analytique (CA) dans un hôpital public marocain (SEGMA), à travers l'étude de cas d'un service d'imagerie médicale. Dans un contexte de réforme du système de santé et de généralisation de l'Assurance Maladie Obligatoire (AMO), la maîtrise des coûts hospitaliers devient un enjeu stratégique. L'objectif de cette recherche est d'analyser les apports, les obstacles et les leviers d'une gestion analytique des coûts dans un environnement hospitalier en transition. Pour ce faire, une méthodologie mixte a été mobilisée, combinant une analyse des coûts directs et indirects liés aux actes médicaux, et des entretiens semi-directifs menés auprès de professionnels de santé. Cette double approche permet de croiser les données financières avec les perceptions des acteurs hospitaliers. Les résultats quantitatifs révèlent un déséquilibre notable entre les coûts de production et les tarifs de remboursement de l'AMO, avec des pertes enregistrées sur plusieurs examens (notamment l'IRM et l'échographie). L'étude montre également que les coûts d'amortissement des équipements et des bâtiments pèsent significativement sur le budget du service. Les données qualitatives indiquent que la comptabilité analytique est encore peu connue des professionnels médicaux, majoritairement formés sans approche de gestion. Des freins importants subsistent, tels que l'absence de formation, la résistance au changement et le manque de coordination entre services. En conclusion, cette étude souligne l'importance de la comptabilité analytique comme levier de performance et de viabilité financière dans le secteur hospitalier. Elle plaide pour une diffusion plus large de cet outil dans les établissements publics de santé, à travers des formations ciblées, une modernisation des systèmes d'information, et une meilleure articulation entre les volets clinique, administratif et financier.

Mots-clés : comptabilité analytique, hôpital SEGMA, imagerie médicale, coût hospitalier, réforme du système de santé.

JEL Classification : I18, H51, M41, L32, D24

Type du papier : article empirique

Abstract :

This article examines the implementation conditions of cost accounting (CA) in a Moroccan public hospital (SEGMA), through a case study of a medical imaging department. In a context of health system reform and the expansion of Mandatory Health Insurance (AMO), controlling hospital costs has become a strategic issue. The objective of this research is to analyze the benefits, obstacles, and enablers of analytical cost management in a transitioning hospital environment. To achieve this, a mixed-method approach was used, combining an analysis of direct and indirect costs associated with medical procedures and semi-structured interviews conducted with healthcare professionals. This dual approach allows for the cross-referencing of financial data with the perceptions of hospital actors. Quantitative results reveal a significant imbalance between production costs and AMO reimbursement rates, with losses recorded for several procedures (notably MRI and ultrasound). The study also shows that the depreciation costs of equipment and buildings place a substantial burden on the department's budget. Qualitative data indicate that cost accounting remains largely unfamiliar to medical professionals, most of whom were trained without a management-oriented perspective. Major barriers persist, such as the lack of training, resistance to change, and weak interdepartmental coordination. In conclusion, this study highlights the importance of cost accounting as a lever for performance and financial sustainability in the hospital sector. It advocates for a broader adoption of this tool in public health institutions, through targeted training programs, modernization of information systems, and better integration between clinical, administrative, and financial dimensions.

Keywords: Cost accounting, SEGMA hospital, medical imaging, hospital costs, health system reform.

Classification JEL: I18, H51, M41, L32, D24

Paper type: Empirical Research

1. Introduction

Le secteur de la santé au Maroc est un pilier central du système de services publics et joue un rôle crucial dans le développement social et économique du pays. Cependant, bien que des efforts considérables aient été déployés pour améliorer l'accès aux soins et moderniser les infrastructures hospitalières, le système de santé marocain reste confronté à de multiples défis. Parmi ceux-ci, la gestion des coûts, l'efficacité des services et la transparence financière constituent des enjeux majeurs, notamment dans le cadre de la réforme ambitieuse de la Protection sociale lancée en 2020 (Ministère de la Solidarité, du Développement Social, de l'Égalité et de la Famille, 2021). Cette réforme, qui vise la généralisation de l'Assurance Maladie Obligatoire (AMO), représente un changement fondamental dans la façon dont les soins de santé sont financés et dispensés dans le pays.

Dans ce contexte de transformation, les hôpitaux publics marocains, particulièrement les établissements hospitaliers érigés en structures d'Etat gérées de manière autonome (SEGMA), se trouvent face à un double défi : répondre à une demande de soins en constante augmentation, tout en s'efforçant de maintenir une gestion financière équilibrée. Cette situation nécessite une révision de l'approche traditionnelle de la gestion hospitalière, notamment en matière de maîtrise des coûts, de gestion des ressources et de suivi des performances. C'est ici qu'intervient la comptabilité analytique (CA), un outil stratégique de gestion qui permet de suivre, analyser et contrôler les coûts au sein des services hospitaliers, facilitant ainsi la prise de décisions éclairées et contribuant à une gestion plus efficace des ressources.

Du point de vue théorique, cette étude s'inscrit dans les travaux relatifs à la nouvelle gestion publique (*New Public Management*), qui promeuvent l'introduction d'outils de gestion issus du secteur privé dans les organisations publiques afin d'en améliorer l'efficacité (Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2011). Dans cette perspective, la comptabilité analytique devient un levier de pilotage permettant de mieux allouer les ressources, d'objectiver les coûts et de renforcer la performance dans les établissements publics.

Plusieurs études empiriques internationales ont analysé l'implémentation de la comptabilité analytique dans les hôpitaux publics et ses effets sur la gestion et la performance. En France, les méthodes micro-costing et gross-costing ont été largement étudiées pour améliorer la précision du calcul des coûts et renforcer la transparence (Cao et al., 2006). Par ailleurs, en Pologne, il a été démontré que la qualité du système de calcul des coûts est fortement corrélée à la performance hospitalière, notamment lorsque les établissements disposent d'un haut niveau d'informatisation (Kludacz-Alessandri, 2020).

L'objectif de cette recherche est d'explorer l'application de la comptabilité analytique au sein du service d'imagerie médicale d'un hôpital public marocain, avec une attention particulière portée sur l'optimisation des coûts, l'amélioration de l'efficacité opérationnelle et la gestion des ressources. Le service d'imagerie, en raison de la diversité et de la complexité des prestations qu'il propose (radiologie, échographies, IRM, etc.), constitue un centre de coût important au sein de l'hôpital. Toutefois, la gestion des coûts dans ce service demeure souvent insuffisamment optimisée, en raison de l'absence de mécanismes systématiques de suivi et d'analyse détaillée des dépenses. La comptabilité analytique, en permettant de ventiler avec précision les coûts directs et indirects, offre une vision plus fine des postes de dépenses et met en évidence les leviers potentiels pour améliorer à la fois la rentabilité et la qualité des soins.

Cette étude s'appuie sur un cadre conceptuel articulé autour du *New Public Management* et sur les enseignements issus de la littérature internationale en costing hospitalier, pour éclairer les dynamiques spécifiques au contexte SEGMA marocain. Elle cherche à répondre à la question centrale : comment la mise en place de la comptabilité analytique dans le pôle imagerie médicale peut-elle contribuer à une meilleure gestion des coûts, à une optimisation des

ressources et à une amélioration des performances dans un hôpital public marocain confronté à la réforme de l'assurance maladie ?

L'importance de cette étude réside dans sa capacité à démontrer que la comptabilité analytique, loin d'être une simple pratique comptable, constitue un levier de transformation managériale et organisationnelle pour les hôpitaux publics marocains. En offrant une visibilité accrue sur les coûts de production, elle permet de mieux ajuster les stratégies d'allocation des ressources et de planification des investissements, tout en améliorant la prise en charge des patients.

Ainsi, cette recherche apporte une contribution importante à la réflexion sur la réforme du système de santé marocain, en explorant les moyens d'intégrer des outils de gestion modernes au sein des établissements de santé publics, dans le but de garantir une gestion plus efficiente et durable de l'offre de soins.

Cet article est structuré en quatre axes complémentaires. Le premier présente le cadre conceptuel, en définissant les principaux concepts liés à la comptabilité analytique, en retraçant son évolution dans le secteur hospitalier, et en exposant les approches conceptuelle et épistémologique qui en fondent l'analyse, avec un focus particulier sur le contexte marocain. Le deuxième axe propose une revue de la littérature empirique, permettant de situer cette étude par rapport aux travaux antérieurs. Le troisième axe décrit la méthodologie de recherche adoptée, qui combine une analyse des coûts et des entretiens qualitatifs. Enfin, le quatrième axe expose les résultats de l'application de la comptabilité analytique au sein du service d'imagerie médicale d'un hôpital public marocain relevant du régime SEGMA.

2. Cadre conceptuel

2.1. Comptabilité analytique : définition du concept

La comptabilité analytique, ou comptabilité de gestion, est un système d'analyse des coûts qui permet de suivre, répartir et contrôler les dépenses d'une organisation. Contrairement à la comptabilité générale, qui se concentre principalement sur la production d'états financiers globaux, la comptabilité analytique permet une compréhension détaillée des coûts associés à chaque activité, produit ou service. Selon (Perrin, G, 1962), cette approche vise à fournir des informations pertinentes pour la gestion en identifiant les sources de rentabilité et d'inefficacité, et en facilitant ainsi la prise de décisions stratégiques.

Le concept de comptabilité analytique a été largement influencé par les travaux de (Taylor, 1911), considéré comme le père de l'organisation scientifique du travail. Bien qu'il n'ait pas spécifiquement développé la comptabilité analytique, ses idées ont posé les bases de la gestion moderne des coûts. Selon lui, une gestion scientifique des coûts permet d'optimiser l'efficacité des opérations et de réduire les gaspillages.

Plus récemment, (R. Kaplan S. & Cooper, 1991) ont élargi la définition de la comptabilité analytique en introduisant le concept du « coût de revient » et du « système de gestion stratégique ». Ils affirment que la comptabilité analytique doit aller au-delà des simples considérations financières et intégrer des mesures non financières, telles que la satisfaction des clients ou l'efficacité des processus. Cette approche est représentée par le modèle du « tableau de bord équilibré », qui permet de mesurer la performance de l'organisation sous plusieurs perspectives : financière, client, processus interne, apprentissage et croissance.

2.2. Évolution de la comptabilité analytique dans le secteur hospitalier

La comptabilité analytique hospitalière a émergé au début du 20^{ème} siècle en réponse à la nécessité croissante de gérer les coûts dans les établissements de santé, en particulier dans les pays industrialisés. L'une des premières contributions majeures a été l'introduction du « Diagnostic Related Group » (DRG) dans les années 1960 par (Fetter & Brand, 1991) aux États-Unis. Le DRG a permis de classer les patients en groupes similaires, facilitant ainsi le suivi

des coûts et l'allocation des ressources dans les hôpitaux. Ce modèle a ensuite été adopté par de nombreux pays pour la tarification des soins hospitaliers.

Dans les années 1980, la méthode des coûts par activité (Activity-Based Costing, ABC) a été introduite pour permettre une répartition plus précise des coûts en fonction des activités réelles des hôpitaux. Selon (Cooper & Kaplan, 1988; R. Kaplan & Johnson, 1987), cette méthode améliore l'allocation des coûts en identifiant les ressources nécessaires pour chaque activité et en attribuant les coûts indirects de manière plus équitable.

2.3. Approche conceptuelle et épistémologique de la comptabilité analytique hospitalière

La comptabilité analytique hospitalière se distingue de la comptabilité analytique traditionnelle par son approche spécifique aux services de santé. Elle doit prendre en compte des paramètres uniques tels que la qualité des soins, l'hétérogénéité des services médicaux, et la variabilité de la demande des patients. Par ailleurs, elle permet de mieux comprendre les coûts des activités cliniques, médico-techniques, administratives et logistiques, en fournissant une vue d'ensemble des coûts totaux par type de service.

L'approche épistémologique de la comptabilité analytique hospitalière repose sur une conception systémique de l'hôpital. Il s'agit d'une approche globale, où chaque service ou unité de soins est vu comme un centre de coûts interconnecté avec d'autres unités. Cette vision permet d'assurer une gestion plus fine des coûts tout en garantissant la qualité des soins. (Perrin, G, 1962) souligne que cette approche permet de dépasser la simple analyse des coûts de production pour inclure une réflexion sur l'optimisation des processus de soins et la recherche de la rentabilité par l'amélioration de l'efficacité.

2.4. Comptabilité analytique dans le contexte marocain

En ce qui concerne le Maroc, la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les hôpitaux publics reste limitée, bien que certains établissements aient déjà entrepris des démarches pour mieux gérer leurs ressources. Une étude menée par la (Direction des hôpitaux et des soins ambulatoires, 2003) a révélé que l'adoption de la comptabilité analytique était encore à ses débuts, avec une application centrée sur les coûts moyens par examen, sans distinction détaillée des coûts par service.

Cependant, la réforme du système de santé et la généralisation de l'AMO offrent une opportunité unique pour l'adoption de pratiques plus avancées en matière de gestion des coûts. L'introduction de la comptabilité analytique hospitalière pourrait permettre une gestion plus transparente des ressources et une meilleure allocation des fonds, en particulier dans des services coûteux tels que l'imagerie médicale.

3. Revue de la littérature empirique

Dans un audit qualitatif réalisé en France, (SCHECHTER & DELNATTE, 2010) analysent les conditions de mise en œuvre de la comptabilité analytique hospitalière (CAH) dans douze établissements de santé. Ils relèvent que si un consensus existe autour de la nécessité de la CAH, celui-ci est souvent le fruit de contraintes externes (notamment la tarification à l'activité) plutôt que d'une appropriation volontaire. La mise en œuvre demeure hétérogène selon les établissements et souffre d'un manque de coordination institutionnelle. La mission recommande ainsi un renforcement de l'accompagnement, à travers des arbitrages réalistes sur les outils et moyens mobilisés.

De son côté, (Mercier, 2012) confronte la comptabilité analytique hospitalière traditionnelle à une méthode fondée sur les activités (ABC) en analysant les coûts de plus de 2 000 interventions chirurgicales au CHU de Montpellier. Les résultats montrent des divergences importantes entre les deux approches, la méthode classique ne reflétant pas fidèlement la complexité des prises

en charge. (Mercier, 2012) conclut que la comptabilité analytique joue également un rôle symbolique de légitimation dans un environnement institutionnalisé, ce qui interroge la pertinence des outils de gestion fondés sur ces données.

L'étude de (Grolier et al., 2008) souligne le rôle central de la comptabilité analytique dans le cadre de la tarification à l'activité et de la nouvelle gouvernance hospitalière. Les auteurs présentent la CAH comme un levier stratégique pour analyser les écarts de coûts, évaluer la performance économique des pôles et renforcer le pilotage interne des établissements de santé. Ils insistent sur la nécessité de comparer les coûts internes aux référentiels externes comme les groupes homogènes de séjours (GHS) afin d'identifier les marges de manœuvre.

Dans une perspective similaire, (MOISDON et al., 2007) montrent que la CAH, en lien avec le programme de médicalisation des systèmes d'information (PMSI), permet d'identifier les zones d'activité déficitaires, en vue de réorganisations ciblées. L'utilisation de la CAH devient ainsi un instrument privilégié pour les pôles hospitaliers dans le contexte d'une gouvernance décentralisée. L'objectif est d'orienter les efforts de restructuration vers les activités les plus coûteuses mais aussi les plus optimisables.

Sur un terrain africain, (Abdel-Halim Touré ALI, 2009) analyse l'introduction de la comptabilité analytique dans le secteur hospitalier togolais. La CAH est désormais envisagée comme un outil d'aide à la décision dans les administrations publiques. L'étude, menée au CHU de Lomé, met en évidence la nécessité de maîtriser les dépenses hospitalières à travers des dispositifs de contrôle de gestion adaptés. L'auteur plaide pour une institutionnalisation progressive de la CAH dans les systèmes hospitaliers publics afin d'améliorer la performance globale.

(Brion & Angelé-Halgand, 1995) soulignent la nécessité de repenser les cadres théoriques et méthodologiques du contrôle en organisation, notamment dans le contexte hospitalier. Il propose une première analyse critique des apports et des limites de la comptabilité par activités (ABC), puis s'inscrit dans une démarche critique en proposant un renversement des conceptions classiques de l'organisation à travers le concept d'« activité critique ». Sur le plan méthodologique, l'auteur propose un protocole permettant d'identifier et de modéliser ces activités critiques en s'appuyant sur les représentations des acteurs. Dans le contexte hospitalier, l'étude met particulièrement en lumière les activités critiques menées par les infirmières, souvent négligées dans les systèmes de contrôle traditionnels.

La maîtrise des coûts dans les établissements de santé devient un enjeu crucial face à la pression croissante sur les budgets hospitaliers, le vieillissement de la population et les pénuries de personnel. Dans ce contexte, la comptabilité analytique moderne, notamment la méthode Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC), s'impose comme un outil central pour le pilotage stratégique et opérationnel. Par exemple, (Nabelsi & Plouffe, 2024) proposent une étude pionnière au Québec, appliquant le TDABC dans des centres d'hébergement de soins longue durée (CHSLD) situés en région éloignée. En intégrant ce modèle dans le cadre de la Value-Based Healthcare (VBHC), les auteurs analysent le coût réel des téléconsultations infirmières de nuit et mettent en évidence les économies réalisées par la réduction du personnel sur place lors des nuits peu actives. Bien que le coût unitaire du soin soit plus élevé, l'économie globale générée confirme l'intérêt du TDABC pour soutenir la viabilité de solutions technologiques innovantes en milieu rural.

De manière complémentaire, (da Silva Etges et al., 2022) étudient les procédures coronariennes interventionnelles au Brésil, montrant que la refonte des parcours de soins peut générer jusqu'à 51% d'économies sur les coûts médicaux directs. En comparant plusieurs établissements, l'étude démontre que le TDABC permet d'identifier précisément les leviers d'optimisation, notamment dans les phases de procédure où les disparités de pratiques médicales sont les plus marquées.

(Etges et al., 2024) montrent que l'automatisation du TDABC, notamment à travers des

plateformes comme *CareMeasurement*, permet d'analyser des volumes massifs de données (jusqu'à 4 700 dossiers) avec une granularité élevée. Cette numérisation facilite l'identification des postes de coûts les plus critiques et renforce la qualité du pilotage budgétaire, tout en rendant le processus moins dépendant des collectes manuelles.

À l'échelle internationale, (Marques & Alves, 2023) proposent une revue systématique de 1 067 articles portant sur les méthodes de costing hospitalier. Leur analyse révèle une domination croissante de l'approche ABC et TDABC dans les publications récentes, avec un intérêt marqué pour l'étude des pathologies spécifiques et des groupes homogènes de séjours (GHM). Le modèle conceptuel qu'ils proposent positionne le TDABC comme une méthode particulièrement adaptée à l'analyse fine des coûts en lien avec la performance clinique.

Dans un contexte différent, (Mohammadpour et al., 2022) évaluent l'application du TDABC dans une clinique de rééducation à Téhéran. Ils soulignent l'importance d'une approche fondée sur le temps pour révéler les écarts importants entre les coûts réels des soins et les tarifs officiels pratiqués. Le cas étudié montre que les structures de petite taille, avec un volume réduit de patients, souffrent de coûts unitaires élevés, mettant en péril leur stabilité financière. Cela renforce la nécessité d'outils de costing plus précis pour soutenir des décisions tarifaires justes et durables.

Des travaux récents mettent en lumière les défis de la mise en œuvre des méthodes de comptabilité analytique dans les hôpitaux publics. (Krupička, 2020) a analysé l'effet d'un système d'évaluation de la performance sur les résultats financiers des hôpitaux tchèques. Toutefois, cette étude, comme d'autres, s'appuie principalement sur des indicateurs subjectifs, issus des perceptions des répondants à des questionnaires. Ainsi, la relation entre la performance perçue et les indicateurs financiers objectifs (par exemple, la marge bénéficiaire médicale calculée à partir de données comptables réelles) reste encore floue et peu explorée empiriquement.

Dans un cadre comparatif, (Jovanović et al., 2019) se sont intéressés à l'évolution des systèmes comptables hospitaliers en Slovénie et en Croatie. Face à la montée des dépenses de santé, attribuable à des facteurs démographiques de santé publique et socio-culturels, leur étude appelle à une réforme structurelle des modèles économiques hospitaliers, notamment en matière d'efficacité. Ils analysent les capacités de traçabilité des coûts dans les hôpitaux des deux pays, ainsi que les principaux freins à la mise en œuvre d'une méthode de calcul des coûts complète (full costing). L'enquête, menée auprès de 26 comptables hospitaliers slovènes (100% de réponse) et 52 croates (91,22%), révèle que les deux systèmes de comptabilité de gestion sont encore à un stade embryonnaire. Néanmoins, la Slovénie semble avoir réalisé des avancées notables, notamment en matière de suivi systématique des coûts et d'adoption d'analyses nationales de coûts.

Par ailleurs, (Kludacz-Alessandri, 2020) a montré que les hôpitaux ayant mis en place une gestion des objectifs de résultats (profit/perte) par département affichaient une meilleure rentabilité, même si aucune différence significative n'a été observée en termes de qualité (taux de réadmission) ou d'efficacité. De plus, les établissements appliquant une comptabilité analytique par département avaient davantage tendance à obtenir de meilleures performances financières, bien que cette tendance ne soit pas statistiquement significative. En outre (Krupička, 2021) a classé les établissements médicaux en quatre groupes, selon le niveau de mise en œuvre des pratiques de comptabilité de gestion. Cette classification repose sur la surveillance des résultats financiers (profit/perte) à la fois au niveau global des hôpitaux et à celui des départements médicaux, ainsi que sur l'existence d'une évaluation de performance effectuée par les directeurs d'établissement ou chefs de service sur la base de ces résultats.

(Seghir & Heyame, 2019) s'intéressent à la mise en place de la comptabilité générale dans les établissements publics administratifs marocains, dans le cadre des réformes impulsées par la Loi Organique relative à la Loi de Finances (LOLF). À travers une analyse qualitative menée

dans trois établissements, les auteurs identifient les spécificités structurelles et les obstacles pratiques liés à cette transition. Leur étude met en évidence que l'adoption de la comptabilité générale vise non seulement à renforcer la transparence, mais aussi à améliorer le pilotage et l'efficacité dans la gestion des ressources publiques, tout en devant s'adapter aux réalités organisationnelles du secteur administratif.

En revanche, l'étude de (Hassan & Errabai, 2024) examine les apports et les limites de la méthode de comptabilité par activité (ABC) dans le contexte hospitalier marocain. S'appuyant sur une méthodologie mixte, les auteurs identifient les avantages d'une meilleure allocation des ressources, d'une réduction des coûts indirects et d'une optimisation des processus. Toutefois, ils relèvent également plusieurs obstacles, notamment l'absence de systèmes d'information médico-économiques performants et de compétences en comptabilité analytique. L'étude recommande l'adoption d'outils innovants comme le TDABC et souligne l'importance de formations adaptées pour renforcer l'efficacité hospitalière.

4. Méthodologie de recherche

La mise en œuvre de la comptabilité analytique dans le secteur hospitalier nécessite une approche méthodologique rigoureuse afin de garantir la pertinence des résultats et l'applicabilité des recommandations. Cette étude repose exclusivement sur une approche qualitative permettant d'explorer en profondeur les perceptions, les connaissances et les obstacles relatifs à l'intégration de la comptabilité analytique dans un hôpital public marocain érigé en SEGMA.

4.1. Présentation du terrain et du cas étudié

L'étude a été menée entre avril et juin 2024 au sein du pôle imagerie médicale d'un hôpital public marocain, une structure hospitalière pluridisciplinaire faisant partie d'un Centre Hospitalier Universitaire (CHU). Cet hôpital, avec une capacité de 550 lits et près de 1 500 employés, représente un établissement de référence dans la région. Le pôle imagerie médicale de l'hôpital propose une large gamme de services d'imagerie, incluant la radiologie, l'échographie, la mammographie, ainsi que des examens plus spécialisés comme les IRM et les scanners.

Ce pôle génère un volume important de prestations médicales, avec environ 18 000 actes de scanner, 7 000 actes d'IRM et 120 000 actes de radiologie par an. Ce service a été sélectionné pour son poids stratégique dans l'activité hospitalière et les enjeux de gestion des coûts associés. L'objectif de l'étude est de déterminer comment la comptabilité analytique peut être mise en place pour mieux gérer les coûts de production des prestations radiologiques et optimiser l'efficacité des ressources humaines et matérielles.

4.2. Évaluation des coûts des prestations

D'abord, cette étude visait à estimer les coûts associés aux prestations du pôle imagerie médicale. Pour cela, nous avons utilisé la méthode du calcul des coûts par unité d'œuvre, en suivant les étapes suivantes :

- ✓ **Collecte des données financières** : nous avons recueilli des informations détaillées sur les dépenses de l'hôpital, incluant les coûts des fournitures, les dépenses en gaz médicaux, les salaires, les coûts d'entretien et d'amortissement des équipements, ainsi que les coûts indirects affectés au pôle imagerie.
- ✓ **Identification des centres de coûts** : le service d'imagerie médicale a été identifié comme un centre de coûts majeur, et les dépenses ont été ventilées en charges directes (consommables et salaires des techniciens) et indirectes (amortissement des bâtiments et équipements).
- ✓ **Calcul des coûts par unité produite** : Après avoir ventilé les coûts directs et indirects,

nous avons calculé le coût unitaire des prestations d'imagerie (par exemple, le coût par acte de radiologie ou par scanner réalisé). Cette méthode permet d'analyser la rentabilité du service et d'identifier les éventuels écarts entre les coûts de production et les remboursements de l'AMO.

4.3. Démarche qualitative adoptée

L'étude a mobilisé une méthode qualitative exploratoire basée sur des entretiens semi-directifs avec un échantillon réduit mais ciblé d'acteurs clés du pôle imagerie. Cette méthode permet de recueillir des données riches sur la perception des outils de gestion, les pratiques actuelles, ainsi que les résistances ou attentes vis-à-vis de la comptabilité analytique :

- ✓ **La direction de l'hôpital** : pour comprendre les enjeux stratégiques liés à la gestion des coûts et l'intégration de la comptabilité analytique dans la gouvernance hospitalière.
- ✓ **Les gestionnaires du service d'imagerie** : pour analyser les perceptions des responsables sur l'implémentation de la comptabilité analytique et les obstacles rencontrés dans la gestion des coûts.
- ✓ **Les praticiens (médecins et techniciens)** : pour évaluer leur niveau de connaissance de la comptabilité analytique et leur perception de l'impact de cet outil sur leur travail quotidien.

Les questions posées portaient sur les thèmes suivants :

- **Connaissance de la comptabilité analytique et de la réforme du système de santé** : mesure du niveau de sensibilisation des acteurs hospitaliers à ces concepts.
- **Perception de l'apport de la comptabilité analytique pour l'efficacité des services** : exploration des avantages perçus par les acteurs quant à la gestion des coûts et à l'optimisation des ressources.
- **Barrières à l'implémentation** : identification des obstacles organisationnels et culturels à la mise en œuvre de la comptabilité analytique.

Tableau 1 : profil des personnes interviewées

Code interviewé	Qualité / Fonction	Années d'expérience	Durée de l'entretien
INT-01	Cadre administratif	12 ans	38 minutes
INT-02	Médecin radiologue	18 ans	42 minutes
INT-03	Responsable financier	10 ans	35 minutes
INT-04	Technicien en imagerie	8 ans	40 minutes
INT-05	Infirmier de radiologie	11 ans	37 minutes
INT-06	Cadre de santé (chef de pôle)	16 ans	45 minutes
INT-07	Ingénieur biomédical	9 ans	30 minutes
INT-08	Responsable SI / informatique	14 ans	50 minutes
INT-09	Responsable des achats	7 ans	33 minutes

Source : les auteurs

L'échantillon a été constitué selon une logique d'échantillonnage raisonné (*purposeful sampling*) visant à recueillir des points de vue complémentaires sur l'implémentation de la comptabilité analytique au sein du pôle imagerie. Nous avons ciblé des acteurs impliqués dans la production des soins (médecins, infirmiers, techniciens), la gestion financière et administrative (cadres, responsable financier, achats), ainsi que des fonctions support (ingénierie biomédicale, système d'information). Le tableau 1 présente le profil des personnes interviewées (code, fonction, années d'expérience, durée des entretiens).

Les entretiens semi-directifs ont été conduits jusqu'à l'obtention d'informations riches et récurrentes sur les thèmes étudiés. Lorsque le nombre d'entretiens a été limité (n = 9), nous avons compensé par la profondeur des entretiens et la triangulation documentaire (rapports internes, fiches d'activité, données administratives) afin d'améliorer la validité des

interprétations. Les réponses ont été transcrites et analysées à l'aide du logiciel NVIVO pour identifier les principaux thèmes émergents.

5. L'application de la comptabilité analytique au sein du pôle imagerie médicale

L'application de la comptabilité analytique au pôle imagerie médicale de l'hôpital a permis de recenser et d'analyser les coûts associés à la production des prestations radiologiques. Cette analyse a été réalisée à travers une ventilation des coûts directs et indirects, ainsi qu'une estimation des coûts par unité de service produite.

5.1. Évaluation des coûts des prestations d'imagerie médicale

Dans un premier temps, nous avons collecté les données financières relatives aux dépenses de l'hôpital et du pôle imagerie, y compris les coûts des ressources humaines, des consommables, des équipements, de l'entretien, des gaz médicaux, des produits pharmaceutiques, etc. À partir de ces données, nous avons pu calculer le coût total pour le pôle imagerie médicale et déterminer la proportion de ce coût par rapport à celui de l'ensemble de l'hôpital.

Tableau 2 : estimation des coûts dans le pôle imagerie

Nature de coût	Coût pour le pôle imagerie	Coût pour l'hôpital	Proportion (%)
Ressources humaines	3 136 643 DH	80 463 175 DH	12%
Dépenses fourniture	55 271 995 DH	49 496 DH	0,1%
Dépenses entretien	959 188 DH	11 941 DH	0,01%
Eau	467 199 DH	36 696 DH	0,04%
Électricité	500 000 DH	39 642 DH	0,04%
Autres dépenses	10 000 000 DH	10 000 000 DH	100%

Source : les auteurs

Comme le montre ce tableau 2, les ressources humaines et les dépenses liées aux fournitures représentent les principaux postes de dépenses pour le pôle imagerie. L'amortissement des équipements et des bâtiments constitue également une part importante des coûts.

Pour évaluer la rentabilité des services d'imagerie, nous avons ensuite calculé le coût unitaire par unité produite, c'est-à-dire le coût moyen pour chaque acte d'imagerie réalisé. Le calcul a permis de comparer le coût de production à la tarification en vigueur, définie par l'AMO.

Tableau 3 : Coût unitaire des prestations d'imagerie médicale

Type d'examen	Coût total sans amortissement (par unité Z)	Coût avec amortissement des équipements (par unité Z)	Tarif AMO (par unité Z)	Écart entre coût et tarif
Radiographies	4,1 DH	7,8 DH	7 DH	0,9 DH
Échographies	3,5 DH	7,5 DH	6,5 DH	1 DH
IRM	5,0 DH	8,0 DH	9 DH	-1 DH

Source : les auteurs

Les résultats montrent que dans tous les cas étudiés, le coût de production est supérieur au tarif remboursé par l'AMO. Le pôle imagerie enregistre ainsi une perte de rentabilité de 0,9 DH par acte pour la radiographie et une perte encore plus importante pour certains autres examens (échographie et IRM). Ce déséquilibre souligne la nécessité d'une gestion plus rigoureuse des coûts et de l'adaptation de la tarification en fonction des coûts réels de production.

5.2. Analyse des perceptions à la mise en œuvre de la comptabilité analytique

➤ Codification des thèmes

Les entretiens réalisés avec les gestionnaires et les praticiens ont révélé plusieurs éléments

significatifs concernant la perception de la comptabilité analytique et son impact potentiel sur le fonctionnement du pôle imagerie. Le tableau 4 regroupe les entretiens réalisés sur le terrain.

Tableau 4 : codification des thèmes

Code thématique	Définition	Citations	Fréquence	Interviewés concernés
Méconnaissance de la CA	Ignorance ou connaissance limitée de la comptabilité analytique	« Nous ne gérons pas les ressources, notre rôle est uniquement clinique. » (INT-02) « Nous n'avons jamais appris à gérer les coûts de nos actes. » (INT-02) « La notion de coût par acte est totalement nouvelle pour nous. » (INT-04)	5/9	Tous sauf INT-01, INT-03, INT-06 et INT-09
Potentiel perçu de la CA	Avantages supposés de la comptabilité analytique pour la gestion	« Si nous connaissions mieux nos coûts, nous pourrions être plus efficaces. » (INT-03) « Cela permettrait de mieux planifier les achats et éviter les ruptures. » (INT-09)	9/9	Tous
Besoin de formation	Nécessité d'une formation pour implémenter la CA	« Il faudrait nous former avant toute mise en place. » (INT-01) « Une formation commune serait nécessaire pour que tous parlent le même langage. » (INT-06)	9/9	Tous
Résistance au changement	Réticence des équipes face aux nouvelles méthodes	« C'est une charge supplémentaire. » (INT-06) « Il y a une réticence à accepter de nouveaux systèmes, surtout sans formation préalable. » (INT-01) « Certains craignent que cela serve à justifier des réductions de budget. » (INT-08)	6/9	INT-01, INT-03, INT-04, INT-06, INT-07, INT-08
Priorité clinique	Focus sur le soin au détriment de la gestion	« Notre rôle est clinique, pas financier. » (INT-02) « La priorité reste le patient, même si la gestion est importante. » (INT-05)	4/9	INT-02, INT-04, INT-05, INT-06

Source : les auteurs

➤ Nuage de mots généré avec NVivo

Le tableau 5 synthétise les termes les plus fréquents dans les entretiens :

Tableau 5 : fréquence des mots-clés dans les discours

Mot-clé	Fréquence
Coût	28
Formation	22
Ressources	19
Résistance	15
Efficacité	13
Gestion	12
Clinique	9
Patient	7
Changement	6
Budget	5

Source : nuage de mots généré à l'aide NVivo

Les termes dominants dans les entretiens élargis sont :

- ✓ « Coût » et « formation » (très fréquents, car les deux thèmes centraux sont la méconnaissance et le besoin de formation).

- ✓ « Ressources », « résistance », « efficacité », « gestion », qui traduisent la perception et les obstacles.
- ✓ Des termes secondaires comme « patient », « budget » apparaissent davantage grâce aux profils infirmiers et administratifs.

L'examen du nuage de mots généré par NVivo met en évidence une forte correspondance entre les termes les plus fréquents et les thèmes codés lors de l'analyse des entretiens. Le mot « **coût** », le plus récurrent, illustre directement le thème de la *méconnaissance de la comptabilité analytique* : il est souvent évoqué pour souligner l'absence d'outils et de pratiques permettant de mesurer et de suivre les dépenses, confirmant que cette notion reste abstraite pour la majorité des répondants.

Le terme « formation », deuxième en fréquence, se rattache au thème *besoin de formation*. Sa récurrence traduit une attente explicite de la part des participants, qui considèrent l'acquisition de compétences en gestion des coûts comme une condition préalable à l'acceptation et à l'efficacité de la comptabilité analytique. La présence importante du mot « résistance » s'inscrit dans le thème *résistance au changement*. Il renvoie à une perception négative initiale de l'outil, souvent perçu comme une contrainte administrative ou une charge supplémentaire, surtout en l'absence de sensibilisation en amont. Le mot « efficacité » se lie au thème *potentiel perçu de la CA*. Son usage suggère que les participants voient la comptabilité analytique comme un levier possible d'optimisation des ressources et d'amélioration des performances, à condition que son implantation soit accompagnée et adaptée au contexte hospitalier.

Enfin, le mot « clinique » illustre parfaitement le thème *priorité clinique*, rappelant que l'identité professionnelle des acteurs interrogés reste centrée sur le soin. Cette orientation dominante explique pourquoi certaines initiatives de gestion, même perçues comme utiles, peinent à être pleinement adoptées sans un alignement clair avec la mission médicale.

6. Résultats et discussion

L'analyse des entretiens menés auprès des différents professionnels du pôle imagerie, incluant médecins radiologues, techniciens en imagerie, cadres administratifs et personnel de support, met en évidence une connaissance généralement limitée, voire inexistante, de la comptabilité analytique. Cette méconnaissance se manifeste aussi bien chez les praticiens médicaux que chez certains cadres, et s'explique en grande partie par l'absence de formation en gestion des coûts dans les cursus universitaires ou dans les programmes de formation continue. Comme l'exprime un médecin radiologue : « *Nous ne gérons pas les ressources, notre rôle est uniquement clinique. Nous n'avons jamais appris à gérer les coûts de nos actes.* » Cette observation rejoint les conclusions (OUDDASSER et al., 2022), selon lesquelles, dans plusieurs hôpitaux, la gestion financière est centralisée au niveau de la direction, sans réelle implication du personnel médical et technique.

En dépit de cette méconnaissance, l'ensemble des interviewés, toutes catégories confondues, reconnaissent que la comptabilité analytique pourrait constituer un outil stratégique pour améliorer la gestion des ressources. Les techniciens et les cadres administratifs, notamment, soulignent son potentiel à optimiser l'efficacité des services et à renforcer la transparence dans l'utilisation des budgets. Un technicien en imagerie précise : « *Si nous connaissions mieux nos coûts, nous pourrions être plus efficaces dans l'utilisation de nos ressources. Mais pour cela, il faudrait changer notre façon de travailler.* » Ce constat est corroboré par des travaux internationaux, tels que ceux de (R. S. Kaplan & Porter, 2011), qui démontrent que l'introduction de la comptabilité par activités (ABC) dans les hôpitaux permet une allocation plus rationnelle des coûts et une meilleure gouvernance budgétaire.

Toutefois, plusieurs obstacles sont apparus lors de l'analyse. Le manque de formation spécialisée, conjugué à une forte résistance au changement, est évoqué par la majorité des répondants comme un frein majeur. Les équipes médicales, mais aussi certains techniciens,

perçoivent la comptabilité analytique comme une charge administrative supplémentaire, éloignée de leur cœur de métier. Cette réticence est accentuée par un déficit de communication interne et par l'absence de dispositifs d'accompagnement lors de l'implantation de nouveaux outils de gestion. Un cadre administratif résume ainsi la situation : « *Il y a une réticence à accepter de nouveaux systèmes de gestion, surtout lorsque l'on n'a pas été formé à leur utilisation.* » Ces observations rejoignent celles de (Alqudah et al., 2022) qui notent que, dans de nombreux hôpitaux publics, la mise en œuvre de la comptabilité analytique échoue principalement en raison d'un manque de culture de gestion et d'une formation continue insuffisante.

6.1. Les problèmes, difficultés et freins identifiés

Plusieurs obstacles ont été identifiés durant l'implémentation de la comptabilité analytique, tant au niveau technique que culturel :

- **Système d'information hospitalier non adapté** : l'intégration de la comptabilité analytique nécessite une **révision complète** du système d'information hospitalier pour permettre une collecte et une gestion efficaces des données financières et opérationnelles.
- **Manque d'informatisation des processus** : une grande partie des données financières et opérationnelles sont encore collectées manuellement, ce qui rend le processus long, sujet à des erreurs et difficile à exploiter pour des analyses en temps réel.
- **Réticence au changement** : les acteurs hospitaliers, notamment le personnel soignant, montrent une résistance au changement, en partie à cause de la surcharge de travail et de la perception de la comptabilité analytique comme un outil complexe et non nécessaire.
- **Problèmes d'interopérabilité** : l'absence de communication fluide entre les différents services (finances, administration, médical) rend difficile la mise en place d'un système intégré et l'exploitation des données pour une prise de décision efficace.

6.2. Les solutions adoptées sur le terrain

Les résultats de cette étude fournissent plusieurs pistes pour améliorer la gestion des coûts dans les hôpitaux publics marocains. La mise en œuvre de la comptabilité analytique, bien qu'encore limitée par des obstacles organisationnels et culturels, peut constituer un levier puissant pour améliorer l'efficacité hospitalière. À cet égard, voici quelques recommandations managériales clés :

- ✓ **Renforcer la formation et la sensibilisation à la comptabilité analytique** : la majorité des acteurs hospitaliers interrogés n'ont pas une bonne connaissance de la comptabilité analytique, ce qui empêche une mise en œuvre efficace de l'outil. Il est essentiel de former les praticiens, les gestionnaires et le personnel administratif à la gestion des coûts et à l'utilisation des données financières pour améliorer les prises de décision.
- ✓ **Améliorer l'informatisation du système de gestion des coûts** : Le manque de systèmes informatiques adaptés constitue un frein majeur à la collecte et à l'analyse des données financières. Il est nécessaire d'intégrer la comptabilité analytique dans le Système d'Information Hospitalier (SIH), afin de faciliter la collecte automatique des données et leur traitement en temps réel.
- ✓ **Promouvoir une culture de la gestion des coûts au sein des équipes médicales** : La comptabilité analytique doit être perçue comme un outil stratégique et non comme une charge supplémentaire. Il est crucial que les médecins et le personnel soignant

prennent conscience de l'importance de maîtriser les coûts des prestations médicales pour garantir la viabilité financière de l'hôpital.

- ✓ **Repenser la tarification de l'AMO** : Les résultats ont montré un déséquilibre entre le coût de production des actes médicaux et les tarifs remboursés par l'AMO. Il est nécessaire de réajuster les tarifs afin qu'ils reflètent mieux le coût réel des prestations, en particulier dans des services coûteux comme l'imagerie médicale.
- ✓ **Améliorer la collaboration interservices pour une gestion globale des coûts** : La gestion des coûts dans un hôpital nécessite une coordination étroite entre les différents services (administration, finance, médical). Il est essentiel de mettre en place un dialogue de gestion pour mieux allouer les ressources et optimiser les processus de production.
- ✓ **Mettre en place des incitatifs à la performance** : Le manque d'incitations à l'amélioration de l'efficacité est un autre frein important. Il est recommandé de lier les primes et les incitations à des critères de performance mesurés par la comptabilité analytique. Cela permettra de motiver le personnel à adopter une gestion plus rigoureuse des coûts.

Les résultats de l'étude révèlent que la comptabilité analytique, bien qu'encore difficile à implémenter, pourrait jouer un rôle déterminant dans l'amélioration de la gestion des coûts et de l'efficacité dans les hôpitaux publics marocains. Ainsi qu'une gestion des coûts plus rigoureuse est indispensable pour la soutenabilité financière des hôpitaux publics, surtout dans un contexte de généralisation de l'AMO et de pression croissante sur les ressources. La comptabilité analytique peut jouer un rôle clé dans cette transformation, en fournissant des informations pertinentes sur les coûts réels des services et en permettant une meilleure allocation des ressources. Cependant, cette démarche nécessite une transformation organisationnelle, un soutien de la direction et un engagement de tous les acteurs concernés.

7. Conclusion

La mise en œuvre de la comptabilité analytique dans le pôle imagerie médicale d'un hôpital public marocain a permis de mettre en lumière des enjeux cruciaux pour la gestion hospitalière et la maîtrise des coûts dans un contexte de réforme du système de santé. À travers l'analyse des coûts de production des prestations d'imagerie, cette étude a montré que les hôpitaux publics, en particulier dans le secteur de l'imagerie médicale, font face à un déséquilibre financier entre les coûts réels des prestations et les remboursements de l'AMO.

Les résultats obtenus ont révélé des coûts de production qui dépassent largement les tarifs remboursés par l'AMO, ce qui met en lumière la perte de rentabilité pour certains services hospitaliers. Toutefois, l'application de la comptabilité analytique a permis de révéler ces écarts et de proposer des solutions pour optimiser la gestion des ressources et améliorer l'efficacité des services. Le calcul détaillé des coûts par acte d'imagerie a permis de mieux comprendre la structure des dépenses et d'identifier les leviers pour réduire les coûts de production tout en maintenant la qualité des soins.

L'étude a également montré que l'implémentation de la comptabilité analytique dans le secteur hospitalier marocain nécessite une approche systémique, impliquant une formation des personnels, une révision du système d'information hospitalier, ainsi qu'une sensibilisation au changement de la part des gestionnaires et du personnel médical. Malgré les obstacles organisationnels et culturels, cette démarche s'avère essentielle pour améliorer la transparence financière et permettre une meilleure allocation des ressources au sein de l'hôpital.

L'application de la comptabilité analytique dans le pôle imagerie de l'hôpital a révélé des résultats significatifs en termes de gestion des coûts et d'efficacité, qui peuvent être comparés aux études existantes dans des contextes similaires. En effet, des études antérieures menées

dans des hôpitaux marocains et internationaux ont montré des résultats semblables en termes de coût de production des services d'imagerie.

Malgré l'apport significatif de cette étude, certaines limites méritent d'être soulignées. L'analyse a été conduite sur un seul service hospitalier, ce qui restreint la généralisation des résultats à d'autres services ou établissements de santé. De plus, les contraintes liées à l'accès aux données complètes et fiables, ainsi que les résistances organisationnelles rencontrées, ont pu influencer la mise en œuvre optimale de la comptabilité analytique. La portée temporelle de l'étude ne permet pas non plus d'évaluer les effets à long terme de cet outil sur la performance globale des hôpitaux. Bien que l'approche qualitative ait permis de recueillir des données riches et nuancées sur la perception des acteurs interrogés, elle présente certaines limites. En effet, le faible nombre de participants restreint la portée des résultats et ne permet pas de généraliser les conclusions à l'ensemble des professionnels du secteur. De plus, la diversité des profils, bien qu'intéressante pour enrichir l'analyse, ne suffit pas à couvrir l'ensemble des représentations possibles. Ce biais de représentativité constitue une limite majeure, inhérente aux études qualitatives menées à petite échelle. Pour renforcer la validité des résultats, de futures recherches gagneraient à élargir l'échantillon, tant en taille qu'en diversité de profils. Une extension de l'analyse à d'autres services médicaux ou à différents types d'établissements hospitaliers permettrait une comparaison des structures de coûts et une meilleure identification des facteurs d'efficacité.

Par ailleurs, des études longitudinales pourraient mesurer l'impact durable de la comptabilité analytique sur la qualité des soins, l'optimisation des ressources et la satisfaction des patients. Une investigation plus approfondie des obstacles culturels et organisationnels entravant l'implémentation de cet outil s'avère essentielle pour en faciliter l'adoption.

Les résultats obtenus ont des implications importantes, tant sur le plan pratique que théorique. D'un point de vue opérationnel, la comptabilité analytique apparaît comme un levier stratégique pour renforcer la transparence financière, ajuster les tarifs de l'AMO aux coûts réels et améliorer l'allocation des ressources. Elle favorise également une meilleure collaboration entre les services médicaux, administratifs et financiers. Sur le plan académique, cette étude contribue à enrichir la littérature sur les outils de gestion hospitalière en contexte émergent, en mettant en lumière les conditions de réussite et les freins potentiels à leur adoption. Bien que la comptabilité analytique soit perçue comme une opportunité stratégique pour améliorer la performance des services hospitaliers, son adoption requiert une politique de sensibilisation, une implication progressive des parties prenantes, et surtout, un programme de formation adapté aux réalités du terrain hospitalier.

Références

- (1). Abdel-Halim Touré ALI. (2009). *La comptabilité analytique comme outil de contrôle de gestion : proposition d'un cadre opérationnel pour le CHU Campus de Lomé*. <https://dicames.online/jspui/bitstream/20.500.12177/5172/1/AbdelHalimAli.pdf>
- (2). Alqudah, O. M., Mansor, N., & Safrul, I. M. S. (2022). *Difficulties in accounting system implementation for service costs in the public sector*. <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23311975.2022.2150119>
- (3). Briole, A., & Angelé-Halgand, N. (1995). *VERS UNE APPROCHE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE RENOUVELEE DU CONTROLE HOSPITALIER / MANAGEMENT CONTROL IN HOSPITALS: TOWARDS AN ALTERNATIVE APPROACH*.
- (4). Cao, P., Toyabe, S.-I., & Akazawa, K. (2006). Development of a Practical Costing Method for Hospitals. *The Tohoku journal of experimental medicine*, 208, 213-224. <https://doi.org/10.1620/tjem.208.213>

- (5). Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*. <https://hbr.org/1988/09/measure-costs-right-make-the-right-decisions>
- (6). da Silva Etges, A. P. B., Cruz, L. N., Schlatter, R., Neyeloff, J., Cardoso, R. B., Kopittke, L., Nunes, A. A., Neto, J. A., Nogueira, J. L., de Assis, R. M., Tobias, J. S. P., Marin-Neto, J. A., Moreira, L. B., & Polanczyk, C. A. (2022). Time-driven activity-based costing as a strategy to increase efficiency: An analyses of interventional coronary procedures. *The International Journal of Health Planning and Management*, 37(1), 189-201. <https://doi.org/10.1002/hpm.3320>
- (7). Direction des hôpitaux et des soins ambulatoires. (2003). *Etude HERA, Ministère de la Santé*.
- (8). Etges, A. P. B. D. S., Jones, P., Liu, H., Zhang, X., & Haas, D. (2024). Improvements in technology and the expanding role of time-driven, activity-based costing to increase value in healthcare provider organizations: a literature review. *Frontiers in Pharmacology*, 15, 1345842. <https://doi.org/10.3389/fphar.2024.1345842>
- (9). Fetter, R. B., & Brand, D. A. (1991). *Drgs: Their Design and Development*. Health Administration Pr.
- (10). Grolier, J., Peyret, P., & Pérard, Y. (2008). Comptabilité analytique hospitalière et tarification à l'activité. *Post-Print*. <https://ideas.repec.org/p/hal/journal/hal-04593851.html>
- (11). Hassan, L., & Errabai, M. (2024). La comptabilité par activité (méthode ABC) : Quels apports et critiques pour le management hospitalier marocain ? *African Scientific Journal*. <https://doi.org/10.5281/zenodo.14599872>
- (12). Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- (13). Jovanović, T., Dražić-Lutitsky, I., & Vašiček, D. (2019). Implementation of cost accounting as the economic pillar of management accounting systems in public hospitals – the case of Slovenia and Croatia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 32(1), 3754-3772.
- (14). Kaplan, R., & Johnson, T. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting - Book - Faculty & Research - Harvard Business School Robert S. Kaplan and H. Thomas Johnson*. <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=8857>
- (15). Kaplan, R., S., & Cooper, R. (1991). *Profit Priorities from Activity-Based Costing*. *Harvard Business Review*, 66(3), 130-135. <https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=9991>
- (16). Kaplan, R. S., & Porter, M. E. (2011). How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46-52, 54, 56-61 passim.
- (17). Kludacz-Alessandri, M. (2020). The Relationship between Cost System Functionality, Management Accounting Practices, and Hospital Performance. *Foundations of Management*, 12(1), 223-236. <https://doi.org/10.2478/fman-2020-0017>
- (18). Krupička, J. (2020). The Management Accounting Practices in Healthcare: The Case of Czech Public Hospitals. *European Financial and Accounting Journal*, 15(1), 53-66. <https://doi.org/10.18267/j.efaj.233>
- (19). Krupička, J. (2021). The Performance Management Design in Public Hospitals: A Case Study. *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 14, 107-133. <https://doi.org/10.2478/nispa-2021-0005>
- (20). Marques, I. C. P., & Alves, M.-C. (2023). Hospital Costing Methods: Four Decades of Literature Review. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(10), 433. <https://doi.org/10.3390/jrfm16100433>

- (21). Mercier, G. (2012). *La comptabilité analytique hospitalière: entre efficience et légitimation* [These de doctorat, Montpellier 1]. <https://theses.fr/2012MON10022>
- (22). Ministère de la Solidarité, du Développement Social, de l'Egalité et de la Famille. (2021). Politique publique de protection sociale. *Royaume du Maroc Ministère de la Solidarité, du Développement Social, de l'Egalité et de la Famille*. <https://social.gov.ma/politique-publique-de-protection-sociale/>
- (23). Mohammadpour, F., Basakha, M., Kamal, S. H. M., & Azari, N. (2022). Costing the outpatient rehabilitation services: time-driven activity-based costing approach. *Cost Effectiveness and Resource Allocation*, 20(1), 31. <https://doi.org/10.1186/s12962-022-00366-z>
- (24). MOISDON, KLETZ, & HAAS. (2007). *Usage de la comptabilité analytique hospitalière dans les hôpitaux publics et PSPH*. Jean-Claude Frédéric Pierre-Etienne. https://www.aios.fr/Telechargements/Compta_Ana_Appr_-_Rapport_de_phase_2.pdf
- (25). Nabelsi, V., & Plouffe, V. (2024). Assessing cost and cost savings of teleconsultation in long-term care facilities: a time-driven activity-based costing analysis within a value-based healthcare framework. *BMC Health Services Research*, 24(1), 1064. <https://doi.org/10.1186/s12913-024-11578-9>
- (26). OUDDASSER, MELLOUKI, BELYAGOU, & BELYAGOU. (2022). *Gouvernance hospitalière dans les établissements de soins au Maroc : vers un système de santé productif*.
- (27). Perrin, G. (1962). *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*. Paris : Dunod.
- (28). Pollitt, & Bouckaert. (2011). *Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=3016621>
- (29). SCHECHTER, F., & DELNATTE, J. C. (2010). *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé: Examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*. http://www.robertholcman.net/public/documents_institutionnels/Rapports_IGAS/rapport_igas_pratiques_comptabilite_analytique_etablissements_sante.pdf
- (30). Seghir, K. O., & Heyame, Z. (2019). L' introduction de la comptabilité générale dans le secteur public: Etude de cas de trois établissements publics marocains. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(2). <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/93>
- (31). Taylor, F. W. (1911). *The principles of scientific management*. New York, London, Harper & Brothers. <http://archive.org/details/principlesofscie00taylrich>