

Les activités de pilotage de la performance au sein des cliniques : quelles conditions de développement ?

Dos Santos, Catherine

Groupe ESC Clermont - CleRMA

catherine.dossantos@esc-clermont.fr

Randriamiarana, Joëlle

IAE Rouen Normandie

Joelle.randriamiarana@univ-rouen.fr

Résumé :

Si les nombreuses réformes hospitalières n'ont eu de cesse ces dernières années de polariser leur attention sur une plus grande maîtrise de leur performance, peu de choses ont été faites en direction des systèmes de contrôle de gestion, en particulier sous l'angle des dispositifs et pratiques afférents précisément au pilotage de la performance. Notre recherche s'intéresse prioritairement aux cliniques, peu étudiées. L'article s'articule autour des résultats d'une enquête par questionnaire visant à observer les usages en matière de pilotage de la performance à l'aune de différents facteurs de contingence. Les résultats montrent que les activités de pilotage sont bien répandues au sein des cliniques et que le degré de participation des médecins aux processus de contrôle de gestion ainsi que le type d'outil déployé les influencent positivement, en particulier en présence de tableaux de bord.

Mots-clés : *Pilotage, indicateurs, performance, contrôle de gestion, cliniques.*

Les activités de pilotage de la performance au sein des cliniques : quelles conditions de développement ?

INTRODUCTION

La réforme de la « tarification à l'activité », dite usuellement T2A (2003), a entraîné un changement de financement des établissements de santé visant à instaurer un tarif identique dans tous les établissements publics ainsi qu'une convergence avec le secteur privé. Il en découle que la façon dont la performance est contrôlée et surtout, pilotée, devient centrale dans des organisations dont la culture n'a jamais été réellement centrée sur ces problématiques (Cazenave, 2011 ; Colasse, 2011). Or, de nombreuses recherches ont montré que des changements de paradigmes étaient nés de ces réformes, notamment en matière de contrôle de gestion sous l'angle de son organisation (Lartigau, 2009 ; Berard, 2013) ou des dispositifs mis en place (Nobre et Haouet, 2011 ; Mévellec et Nautré, 2011). Néanmoins, les résultats restent encore relativement nuancés au sein des établissements publics en ce qui concerne les activités de pilotage (Colasse, 2011) en raison, d'une part, du nombre et du poids des activités de mesure favorisées par la tradition du contrôle budgétaire à l'hôpital et la contribution à l'Échelle Nationale de Coûts Comparés (ENCC) comme le soulignent Dos Santos et al. (2014, p. 13) : « Si la nouvelle gestion budgétaire a bien permis de limiter les "dépassements de crédits" des Directions fonctionnelles (consommés par les pôles), la mission de pilotage de la performance ne semble pas encore exercée. » ; d'autre part, le manque de cohérence entre les logiques médicales et économiques portées respectivement par les médecins et les gestionnaires semble constituer la pierre d'achoppement de l'efficacité des systèmes de pilotage de la performance dans ces établissements (Mévellec et Nautré, 2011 ; Mainhagu, 2013).

À l'inverse, les établissements privés à but lucratif, forts de la qualité de leur activité, de leur organisation et de leur gestion (Faure et Dessertine, 2012), s'inscrivent depuis longtemps dans une dimension gestionnaire procédant de leur restructuration, fondement de leur nouvelle performance (Claveranne et al., 2002, 2003), faisant d'eux de véritables pôles de

comparaison comme le rappelle Pierru (2012, p. 34) : « *Fascinés par l'organisation quasi industrielle des cliniques privées, considérées comme plus productives et moins coûteuses, les réformateurs s'inspirent des méthodes de management qui y prévalent depuis qu'elles ont connu un vaste mouvement de restructurations et de concentrations sous la houlette des investisseurs privés.* ». Etant donné que peu de travaux empiriques ont abordé les conditions et les pratiques effectives des cliniques privées en matière de contrôle de gestion, nous avons orienté notre recherche sur les facteurs susceptibles d'influencer positivement sa contribution au pilotage de la performance au sein de ces établissements.

La problématique de la recherche concerne donc les conditions qui permettraient au contrôle de gestion de développer efficacement des activités de pilotage de la performance au sein des unités de soins conciliant les intérêts médicaux et économiques. Elle pourrait se résumer par la question suivante : Quels sont les facteurs susceptibles d'influencer favorablement la contribution du contrôle de gestion à la mise en œuvre stratégique dans les cliniques privées ? Pour y répondre, nous avons réalisé une enquête par questionnaire à l'échelle nationale auprès de cliniques privées à but lucratif dans le dessein de proposer un état des lieux de leurs usages en matière de contrôle de gestion par le prisme de plusieurs variables destinées à une analyse statistique. L'article est construit autour de trois sections. La première présente la revue de la littérature qui justifie notre problématique ainsi que nos hypothèses. La seconde aborde l'ingénierie de la recherche. La troisième, enfin, propose une analyse et une discussion des résultats dans le but d'en tirer des enseignements.

1. CADRE THEORIQUE ET HYPOTHESES DE LA RECHERCHE

Piloter la performance par le contrôle de gestion interroge ce dernier sur sa capacité à dépasser le clivage médical-économique au travers d'une démarche managériale et de dispositifs *ad hoc* (1.1) et sur les facteurs de contingence qui influencent son efficacité dans ce domaine (1.2).

1.1 UN CONTEXTE DIFFICILE DE PILOTAGE DES ETABLISSEMENTS DE SANTE : DE LA LOGIQUE MEDICALE A LA LOGIQUE ECONOMIQUE

Le contexte réglementaire et institutionnel invite plus que jamais les établissements de santé à repenser la façon dont la performance est envisagée, mesurée et pilotée. Pour autant, peu de travaux ont abordé le contrôle de gestion au sein de ces établissements comme système de pilotage de la performance du point de vue de sa configuration, en particulier dans le cas des cliniques privées (Mainhagu, 2013). En effet, la littérature sur le contrôle de gestion a davantage porté son attention sur le changement de paradigme au sein des établissements publics (Lartigau, 2009) d'un point de vue organisationnel (Berard, 2013), managérial (Cazenave, 2011 ; Mévellec et Nautré, 2011) ou instrumental (Nobre, 2004, 2009 ; Nobre et Haoutet, 2013). Dans le cas des établissements privés à but lucratif comme les cliniques, les travaux ont essentiellement abordé leurs pratiques, d'une part, de façon globale et, d'autre part, sous l'angle du changement (Mainhagu, 2013) de leur restructuration sous l'impulsion du marché et des investisseurs (Claveranne et al., 2003). Ces recherches ont mis à jour des usages en management proches de ceux des entreprises traditionnelles prises en étau entre les exigences de leurs différentes parties prenantes auxquelles s'ajoutent un cadre réglementaire et sanitaire tout aussi difficile. Elles ont souligné, en outre, la nécessité d'une maîtrise accrue de l'activité (coûts et tarification) qui renforce le besoin en matière de pilotage de la performance (Mainhagu, 2013).

C'est précisément en cela que le contrôle de gestion constitue la clé de voûte d'une performance multidimensionnelle où cohabitent difficilement des logiques médicales et des logiques économiques. En effet, les établissements de santé reposent sur une opposition binaire entre le monde des soignants et celui des gestionnaires : d'un côté ceux qui soignent et, de l'autre, ceux qui administrent, qui gèrent les finances, et veillent à l'application de la réglementation. En cela, le contrôle de gestion devient une fonction qui sacralise ces tensions au regard de pratiques encore davantage portées sur le calcul des coûts que sur le pilotage en raison, d'une part d'un système traditionnellement voué aussi bien à la maîtrise des coûts qu'au suivi des dépenses et, d'autre part du poids de l'ENCC sur les pratiques des hôpitaux (Cazenave, 2011 ; Mévellec et Nautré, 2011). Pourtant, les réformes du système de santé semblent encourager un changement de paradigme dans certains établissements comme le souligne Lartigau (2009, p. 388) pour qui « *Au contrôle rétrospectif et budgétaire, fondé avant tout sur une logique de moyens, est en train de se substituer une nouvelle forme de contrôle, beaucoup plus orientée vers le pilotage de la performance.* ». Les cliniques paraissent avoir opéré une meilleure prise en compte de cette fonction de pilotage du contrôle eu égard à leur volonté de se réformer afin de mieux adapter leur offre au marché et aux contraintes de leur environnement

réglementaire et technique (Claveranne et al., 2002 ; Nautré, 2007). Deux raisons pourraient expliquer la nouvelle contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance dans ces établissements, outre leur restructuration qui a eu pour effet de modifier la taille et le mode organisationnel de ces établissements (Claveranne et al., 2003) : l'une managériale et l'autre instrumentale.

En effet, la problématique majeure d'ordre organisationnel et managérial à laquelle sont confrontés ces établissements concerne l'implication du personnel soignant : d'une part, les médecins qui sont souvent des praticiens libéraux mus par des intérêts propres peu en phase avec les besoins en management dans les unités de soins et, d'autre part, les changements initiés qui, comme le rappelle Mainhagu (2013, p. 40), « *peuvent être mal perçus par des soignants qui ont de bonnes raisons de résister au contenu de ces pratiques et aux méthodes employées pour les introduire [...] dans des organisations qui sont traditionnellement le théâtre de négociations permanentes d'un ordre social entre les professionnels, qui sont en général solidaires pour s'opposer aux dirigeants.* ». Dès lors, la restructuration organisationnelle des cliniques souligne l'importance du contrôle de gestion comme dispositif de réconciliation des intérêts économiques et médicaux et comme vecteur de performance dans une logique à la fois *bottom-up* (analyse et reporting) et *top-down* (mise en œuvre des objectifs dans les unités de soins). Nous retrouvons ainsi les caractéristiques d'un contrôle interactif selon Simons (2000, 2005) qui favorise l'implication des managers dans la façon dont leurs subordonnés mettent en œuvre les orientations stratégiques, ici au sein des unités de soins. Les études de Marginson (2002) ; Henri (2006) ont souligné l'impact des outils sur la qualité du système de contrôle de gestion, en particulier dans la dimension interactive. La dimension instrumentale apparaît donc comme essentielle dans l'analyse de l'efficacité du contrôle de gestion. En effet, les budgets comme dispositifs de mesure de la performance au sein des établissements de santé ont montré leurs limites (Nobre, 2004 ; Lartigau, 2009 ; Arthus et al., 2009) pour une mise en œuvre efficace de la stratégie déjà soulignée par la littérature sur le contrôle (Bescos et al., 2004). Ces recherches rappellent la nécessaire introduction de dispositifs de pilotage en remplacement ou en complément des budgets (Germain, 2009). À ce sujet, Mévellec et Nautré (2011) ont montré l'intérêt de la combinaison d'outils tels que les budgets et les tableaux de bord pour, d'une part, dépasser les limites des premiers et, d'autre part, favoriser l'association des logiques médicales et gestionnaires.

Dans ce contexte, il serait intéressant d'interroger le contrôle de gestion des cliniques privées sur leurs activités de pilotage et, plus exactement, sur les facteurs de contingence qui en favorisent le développement et l'efficacité.

1.2 LES FACTEURS DE CONTINGENCE : ELEMENTS DETERMINANTS DU SYSTEME DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE

Les travaux abordant la contingence en contrôle constituent un cadre théorique idoine à l'observation des variables susceptibles d'expliquer les pratiques en matière de pilotage de la performance. En effet, de nombreuses recherches s'inspirant de la théorie de la contingence : Burns et Stalker (1961) ; Laurence et Lorsch (1967) ; Chiapello (1996) ont abordé le contrôle comme construit contingent à certaines variables telles que la taille de l'entreprise, sa culture, son environnement, etc. Sur cette base, il est possible d'étudier les impacts de ces facteurs sur la configuration du système de contrôle des cliniques et plus spécifiquement sur leurs activités de pilotage au travers du nombre d'indicateurs qui s'y rapporte dans leurs dispositifs. Compte tenu de notre problématique de départ et de la littérature mobilisée, les facteurs que nous avons retenus dans notre étude sont : les modes d'organisation des cliniques, l'incertitude perçue de l'environnement, la taille de l'établissement, le degré de participation des médecins au processus de contrôle et les dispositifs utilisés en complément ou en remplacement du budget.

1.2.1 Le mode d'organisation

L'approche organisationnelle permet d'entrevoir des nuances à la fois dans la configuration et le management des systèmes de pilotage de la performance du point de vue des outils développés et du type de missions exercées. Dans le cas des cliniques, les travaux de Claveranne et al. (2002, 2003) sur la restructuration des cliniques dans les années 2000 sous l'impulsion des réformes institutionnelles et des investisseurs privés ont montré qu'il existait aujourd'hui trois idéaux-types de formes organisationnelles : la clinique artisanale, la clinique en réseau et la clinique de groupe. Ces nouveaux modes d'organisation impliquent des formes de gestion et de management spécifiques. Dans le cas de la clinique artisanale, on constate des chemins de décision relativement proches d'un modèle simple : « *Les organes de gestion et de contrôle de la PME de notre modèle se caractérisent par un degré extrêmement variable de fonctionnement.* » (Claveranne et al., 2003, p. 65). Néanmoins, on constate une forte centralisation des décisions inhérentes à la stratégie et à sa mise en œuvre portée par un système

dédié davantage à la mesure qu'au pilotage de la performance. Dans le cas des cliniques en réseau, il apparaît que leur mode de fonctionnement se rapproche de celui des groupes, à savoir une gestion décentralisée en raison de la difficulté de concevoir et de piloter des stratégies dans un ensemble parfois peu homogène (Claveranne et al., 2002). Ainsi, la clinique de groupe se rapproche des organisations privées traditionnelles du type holding organisées autour d'une maison mère. À ce titre, ce mode d'organisation constitue un « saut paradigmatique » en ce qu'il implique des changements stratégiques et organisationnels fondamentaux parmi lesquels se trouve au premier rang (p. 69) « *le développement de la fonction management, en particulier du contrôle de gestion et du pilotage des activités des établissements.* ». Dès lors, la mise en cohérence des plans stratégiques d'établissements passe par une plus grande autonomie en matière de management et de création de valeur au travers de pratiques et de dispositifs idoines à une mise en œuvre renforcée des objectifs stratégiques par le contrôle de gestion. De ce qui précède il est dès lors possible de formuler l'hypothèse suivante :

H1 : Les activités de pilotage de la performance sont plus nombreuses dans les cliniques de groupe.

1.2.2 L'incertitude perçue de l'environnement

L'incertitude liée à l'environnement constitue l'un des facteurs de contingence les plus couramment cités en littérature sur le contrôle de gestion attendu qu'elle est susceptible d'influencer à la fois ses outils et ses pratiques. En effet, les prévisions budgétaires sont moins fiables dans un contexte instable et incertain ce qui entraîne, notamment, une participation budgétaire plus importante de la part des managers qui sous-tend des relations et des discussions plus nourries entre eux et le top management. Ainsi, les entreprises percevant leur environnement comme incertain adopteront plus facilement une posture « prospective » dans laquelle les dispositifs *ad hoc* de pilotage ainsi que les activités de même ordre seront plus importantes au sein de leur système de contrôle. Shields et Shields (1998) ont recensé quatre variables, dont l'incertitude, susceptibles d'expliquer les activités du contrôle de gestion et en particulier la contribution des managers qui, selon Godener et Fornerino (2005), sont d'autant plus enclins à participer au processus de contrôle que leurs activités favorisent la communication et l'échange.

Enfin, des travaux ont également souligné qu'un contexte de mutation stratégique et organisationnelle dans lequel se trouvent les cliniques encourageait la fonction de pilotage du

contrôle de gestion comme outil de promotion et de mise en œuvre du changement (Shields, 1997). Il en découle l'hypothèse suivante :

H2 : Les cliniques percevant leur environnement comme incertain et instable développent davantage d'activités de pilotage au sein du contrôle de gestion.

1.2.3 La taille

De nombreux travaux ont souligné l'impact de la taille d'une organisation sur la configuration et les missions du contrôle de gestion (Burns et Stalker, 1961) dans une approche relativement corrélée aux facteurs de structuration. En effet, les organisations de petite taille tendent à favoriser des activités de contrôle informel mais relativement centralisé qui impliquent une moindre participation des managers au processus budgétaire, notamment à la fixation des objectifs. À l'inverse, les entreprises de grandes tailles semblent offrir une plus grande latitude aux managers dont la participation est plus importante en raison de la décentralisation du pouvoir et de la plus grande responsabilité qui leur est offerte. Bescos et *al.* (2004) ont nuancé ces hypothèses en montrant que la taille influençait la perception du budget mais que les critiques vis-à-vis du budget n'étaient pas plus importantes lorsque l'organisation présentait un effectif ou un chiffre d'affaires plus retreint. Pour autant, les activités de pilotage fondées en partie sur une plus grande contribution des managers semblent mieux assumées dans les entreprises de grande taille eu égard à la décentralisation du pouvoir de décision au niveau opérationnel et des outils sous-jacents (Germain, 2009).

En France, les cliniques sont régulièrement rangées par taille et par structure de propriété (groupes nationaux, 40,3 % ; groupes régionaux, 14,1 % ; établissements indépendants, 45,6 %) ¹, les deux étant particulièrement corrélées, notamment par le prisme du chiffre d'affaires réalisé. Le modèle organisationnel des groupes semble d'ailleurs faciliter le développement d'indicateurs dédiés au pilotage de la performance. Il est donc possible que la perception du budget, d'une part, et le poids plus relatif des activités de mesure, d'autre part, soient plus propices au renforcement des activités de pilotage de la performance dans les établissements de grande taille. Nous pouvons en déduire l'hypothèse qui suit :

¹ Source : IGAS, 2017.

H3 : Les activités de pilotage de la performance sont plus importantes dans les établissements de grande taille.

1.2.4 La participation des médecins « managers »

La littérature a, depuis Anthony (1988), mis en relief la nécessaire participation des managers opérationnels au processus de contrôle de gestion étant donné qu'ils en sont naturellement les parties prenantes. Néanmoins, nombre de travaux ont restreint le champ de la participation des managers à l'établissement des budgets, polarisant de fait l'attention sur le suivi des réalisations et la dimension financière alors qu'il est possible d'élargir cette variable à la mise en place et à l'utilisation d'outils de pilotage. Pour Godener et Fornerino (2005), la participation des managers, contingente à d'autres variables comme l'incertitude ou l'asymétrie de l'information (Shields et Shields, 1998), résulte davantage des sollicitations des dirigeants et de l'image qu'ils ont du contrôle de gestion. Ils soulignent, par ailleurs, que leur participation dans le processus de contrôle de gestion au côté des contrôleurs est déterminante dans la mise en œuvre des objectifs et l'exercice de leur activité opérationnelle.

Dans le cas des établissements de santé, la collaboration des médecins dans le processus de contrôle de gestion semble déterminante en raison, d'une part, de la spécificité du métier et des activités de soins et, d'autre part, des tensions historiques qui les opposent aux gestionnaires. La littérature récente (Nobre et al., 2011 ; Berard, 2013) rappelle la nécessité de placer les médecins au centre des activités de pilotage, comme des managers de « *business unit* » (Dos Santos et al., 2014) tout en soulignant la nécessité d'accroître leur périmètre de décisions et de responsabilité dans la mise en œuvre de la stratégie. En cela, il est possible de proposer l'hypothèse suivante :

H4 : Les activités de pilotage de la performance sont plus développées dans les cliniques où les médecins participent davantage au processus de contrôle de gestion.

1.2.5 Les dispositifs de contrôle

Les outils dont dispose le système de contrôle de gestion soulignent les dimensions qu'il peut revêtir et les missions qu'il est susceptible d'exercer. En cela, comme nous l'avons vu précédemment, les budgets sont plus facilement identifiés comme des instruments de mesure de la performance économique au détriment des enjeux et des objectifs médicaux. Pour Claveranne et al., (2003) et Pierru, (2012), ils constituent l'outil privilégié des systèmes

de contrôle de gestion au sein des cliniques privées à l'instar des organisations traditionnelles. D'autres recherches soulignent néanmoins la nouvelle place des tableaux de bord comme dispositif privilégié en matière de pilotage de la performance, fussent-ils de dimension technique ou de contrôle. Si Souissi (2010, p.1) considère que « *la construction des indicateurs de mesure ou de pilotage suit un processus lent et discontinu dans les établissements de santé privés.* » et ne résulte donc pas nécessairement d'une démarche managériale outillée, Mévellec et Nautré (2011) rappellent leur utilité afin, d'une part, de rééquilibrer les fonctions de mesure et de pilotage et, d'autre part, de réconcilier les logiques économiques et médicales dans le cas des établissements de santé. Les différents travaux de Nobre (2001, 2004, 2009) ont conduit à des constats identiques puisqu'il a observé que les tableaux de bord constituent un véritable dispositif de pilotage parfaitement adaptable aux processus des établissements de santé et susceptible de consolider les activités de pilotage tout en dépassant à la fois les tensions « médecins-gestionnaires » et le traditionnel carcan budgétaire dans lequel évoluent très souvent ces établissements (Arthus et al., 2009).

Dès lors, nous pouvons considérer que les tableaux de bord, en version classique, prospective ou technique (Mévellec et Nautré, 2011) en complément ou substitution du budget, constituent un dispositif idoine de déclinaison de la stratégie (Souissi, 2010). De ce qui précède, il est possible de proposer une nouvelle hypothèse :

H5 : Les activités de pilotage sont plus nombreuses dans les cliniques qui utilisent un tableau de bord en complément ou remplacement du budget.

2. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

Notre recherche repose sur une enquête auprès de plusieurs cliniques (2.1) par le prisme des différents facteurs de contingence retenus dans notre cadre théorique (2.2) et dont les données récoltées ont fait l'objet d'une analyse statistique (2.3).

2.1 PRESENTATION DE L'ENQUETE PAR QUESTIONNAIRE

L'enquête a été réalisée en 2018 auprès d'une population de contrôleurs de gestion en poste au sein de 300 cliniques françaises privées à but lucratif. Le questionnaire, après avoir été testé auprès de cinq contrôleurs de gestion en poste au sein de cliniques et cinq enseignants-chercheurs en contrôle de gestion, a été administré par voie électronique. Afin d'être

représentatif, l'échantillon a été construit selon différents critères afférents à la taille, le type d'activité et le positionnement géographique dans le but d'éviter tous biais dans notre traitement statistique. Le secteur MCO comprend toutes les cliniques dont l'activité principale est la médecine, la chirurgie ou l'obstétrique. Ces cliniques peuvent être soit des établissements mono-disciplinaires (M, C ou O), soit des polycliniques pratiquant deux ou trois de ces activités. Le secteur hors MCO comprend tous les établissements dont l'activité principale ne relève pas des disciplines de MCO. Il s'agit des cliniques psychiatriques, des cliniques de soins de suite ou de réadaptation, des centres de dialyse et de deux établissements de long séjour. Sont apparues depuis plusieurs années des cliniques mixtes, associant une majorité de lits MCO avec un complément de lits de Soins de Suites et de Réadaptation (tableau 1).

Tableau 1 : Secteur et catégories d'activités des cliniques commerciales

Secteur	Catégorie
MCO	Polycliniques
	Chirurgie
	Médecine
	Obstétrique
Hors MCO	Soins de Suite et de réadaptation
	Psychiatrie
	Divers dialyse
MCO + SSR	Cliniques mixtes

164 cliniques ont répondu (taux de réponse d'environ 55 %) et 100 % des questionnaires se sont avérés exploitables. Au sein de l'échantillon, les MCO Polyclinique sont les plus représentées (25,9 %) devant les MCO médecine (14,8 %) et les MCO-Chirurgie (13 %). Parmi les répondants, 74 % étaient des contrôleurs de gestion, 18 % des Responsables du contrôle de gestion et 8 % des Directeurs financiers.

2.2 L'OBSERVATION DES PRATIQUES ET DES VARIABLES DE CONTINGENCES DU CONTROLE DE GESTION

Afin d'apprécier le degré de développement des activités de pilotage de la performance exercées par le système de contrôle de gestion et dans la mesure où ces dernières ne sont pas toujours explicites ou saillantes par rapport aux activités métronomiques (établissement du

budget, calculs d'écarts et de coûts, *reporting*), nous avons opté pour la mesure de la fréquence d'utilisation des indicateurs de pilotage développés dans les dispositifs de contrôle par rapport aux indicateurs totaux. Pour ce faire, les répondants devaient indiquer sur une échelle de Likert allant de 1. (Très faible) à 5. (Très élevée), la fréquence d'utilisation des indicateurs de pilotage, c'est-à-dire ceux utilisés directement dans la réalisation et le suivi d'actions nécessaires à l'atteinte d'un objectif (logique *top-down*), par rapport aux indicateurs de mesure et de *reporting* destinés exclusivement à des fins de contrôle et de communication au niveau hiérarchique supérieur (logique *bottom-up*). Par ailleurs, il a été demandé aux répondants d'évaluer sur une échelle de Likert à 5 points allant de 1. (Très faiblement) à 5 (Très fortement), dans quelle mesure les indicateurs de pilotage étaient reliés aux objectifs stratégiques afin d'apprécier leur efficacité en matière d'alignement des comportements au niveau opérationnel. En complément de ces deux questions, les enquêtés ont été invités également à préciser les différentes catégories d'indicateurs utilisés (qualitatif, quantitatif, financier, autres²) et leur éventuelle répartition ainsi que le type d'outils utilisés seul ou de façon complémentaire (tableau de bord classique ou technique, budgets, *Balanced Scorecard* (BSC), budgets et Tableaux de Bord Classique (TBC), budgets et BSC).

En ce qui concerne les variables contingentes, elles ont été évaluées selon différentes questions. L'incertitude perçue de l'environnement a été évaluée à partir de l'instrument de Govindarajan (1984), utilisée notamment par Bescos et al. (2004) ou Germain et Gates (2007), et qui propose une série de sept items que sont : la disponibilité des matières premières, la réglementation, les actions syndicales, la demande, les actions de la concurrence, les attentes des clients par rapport aux services et l'évolution des technologies. Pour chaque item, le répondant devait indiquer sa perception sur une échelle de Likert à 5 points allant de 1. (Très prévisible(s)) à 5. (Très imprévisible(s)). Afin d'évaluer dans quelle mesure les médecins contribuent au processus de contrôle de gestion et, en particulier, au pilotage de la performance, il a été demandé aux répondants d'indiquer sur une échelle de Likert à 5 points allant de 1. (Très faible) à 5. (Très élevé) le degré de participation desdits médecins dans les différentes activités du système de contrôle.

² Une note précisant les catégories afférentes aux approches prospectives et techniques des tableaux de bord (processus, clients, apprentissage, ligne de produits, etc.)

Enfin, chaque enquêté devait préciser le type d'activité de son établissement selon son secteur d'appartenance (MCO, hors MCO ou mixtes) et son mode d'organisation, à savoir groupe ou indépendant, ainsi que le nombre de séjours de soins cumulés sur un exercice. En effet, nous avons introduit cette question pour distinguer les établissements selon leur taille en adoptant le critère du nombre de séjours proposé par l'Agence Technique de l'Information sur l'Hospitalisation (ATIH)³.

2.3 LE TRAITEMENT DES DONNEES

L'ensemble des données ont été récoltées via une plateforme informatique avant traitement sur le logiciel SPSS 20 en plusieurs étapes. D'abord, une analyse de variables qualitatives et quantitatives à partir des tris plats (nombre d'effectifs, moyenne, médiane, etc.), puis des analyses bivariées (Tris croisés) et des tests d'association de deux variables (Khi-Deux, Tau de Kendall et corrélation de Pearson). En ce qui concerne la perception de l'environnement, un score global d'incertitude a été créé (INCERTIT) afin de procéder à une analyse factorielle en composantes principales, avec rotation Oblimin, qui a permis d'extraire deux composantes expliquant près de 60% de la variance totale.

3. ANALYSE ET DISCUSSIONS DES RESULTATS

Afin d'analyser les résultats de l'enquête, nous allons procéder en deux étapes successives : la première visera à présenter le niveau de présence des indicateurs de pilotage dans les dispositifs de contrôle sous l'influence des facteurs de contingence retenus (3.1) et la seconde, à observer le niveau de relation desdits indicateurs aux objectifs stratégiques dans les différents cas (3.2). Sur cette base, nous pourrions alors envisager une discussion de l'ensemble des résultats en forme de bouclage théorique dans le but de tirer des enseignements (3.3).

3.1 LE NIVEAU DE PRESENCE DES INDICATEURS DE PILOTAGE AU SEIN DU CONTROLE DE GESTION

³ Les établissements sont « petits », « moyens » ou « grands » selon qu'ils ont eu respectivement moins de 5 000, entre 5 000 et 10 000 ou plus de 10 000 séjours dans l'année pour les MCO. Pour les autres établissements (hors MCO et mixtes), ils sont classés « petits », « moyens » ou « grands » selon qu'ils ont comptabilisé respectivement moins de 10 000 journées, entre 10 000 et 30 000 journées ou plus de 30 000 journées par an.

Les premiers résultats montrent que la fréquence d'utilisation des indicateurs de pilotage dans les dispositifs de contrôle de gestion des établissements interrogés est assez élevée. Ils montrent qu'ils sont assez bien représentés par rapport aux indicateurs de mesure et de reporting (tableau 2).

Tableau 2 : Résultat du niveau d'utilisation des indicateurs de pilotage par rapport aux indicateurs de mesure

	Très faible	Faible	Neutre	Elevé	Très élevé
Fréquence d'utilisation des indicateurs de pilotage par rapport aux indicateurs de mesure (pourcentage)	3,7	16,7	27,8	44,4	7,4

Les résultats montrent néanmoins des pratiques différentes selon les facteurs retenus pour notre étude. En effet, les indicateurs de pilotage semblent plus couramment utilisés dans les cliniques au sein desquelles les médecins participent activement au processus de contrôle de gestion. Ces résultats permettent donc de valider l'hypothèse H4 et d'affirmer qu'il existe une corrélation positive entre les variables (tableau 3). De la même façon, les résultats semblent montrer que les établissements qui utilisent des tableaux de bord (prospectifs ou opérationnels) sont ceux qui développent davantage d'indicateurs de pilotage (validation partielle de H5), majoritairement de type financier (48 %) et quantitatif (26 %) que qualitatif (14 %) et autres (12%). À ce titre, les tests statistiques révèlent que les tableaux de bord opérationnels et techniques sont plus répandus que les tableaux de bord prospectifs (32% et 30% contre 38%) et que les premiers sont très souvent développés en complément des budgets (92% des cas) alors que le tableau de bord prospectif fait davantage l'objet d'un déploiement exclusif (35% des cas).

En ce qui concerne la taille, il ne semble pas que ce facteur influence les pratiques des établissements en matière de pilotage de la performance ce qui signifie que l'hypothèse H3 n'est pas validée. De la même façon, les résultats ne montrent pas de relation (non validation de H1) entre le mode organisationnel et le niveau de développement des indicateurs de pilotage dans les dispositifs de contrôle (tableau 4). Enfin, les résultats soulignent l'absence de corrélation entre la variable caractéristique de l'incertitude perçue de l'environnement et le niveau de présence des indicateurs de pilotage (tableau 6). Pour cela, nous avons réalisé une

analyse factorielle qui a fait ressortir deux composantes expliquant les 58,31% de la variance totale (tableau 5) : l'influence des parties prenantes (INPARPRE) et l'évolution médicale et technologique (EVMEDTEC).

Tableau 3 : Résultats du test d'association entre le degré de participation des médecins au processus de contrôle de gestion et le niveau de présence des indicateurs de pilotage

	Valeur	Erreur standard asymptotique ^a	T approximé ^b	Signification Approximée
Tau-B de Kendall	,536	0,94	5,642	,000
Ordinal par Ordinal	,452	,080	5,642	,000
Tau-C de Kendall r de Pearson	,529			,000 ^c

a. L'hypothèse nulle n'est pas considérée ; b. Utilisation de l'erreur standard asymptotique dans l'hypothèse nulle ; c. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Tableau 4 : Résultat du test d'association entre le niveau de présence des indicateurs de pilotage par facteurs de contingence (taille, mode organisationnel et dispositifs)

	Valeur	Signification Approximée
Taille de l'établissement	,064	,657
Mode d'organisation	33,33	,223
Type d'outils	49,592	,000

Tableau 5 : Composantes principales et coefficients α Cronbach associés

	INPARPRE	EVMEDTEC
	$\alpha = 0,71$	$\alpha = 0,65$
La réglementation	,896	-,209
Les actions de la concurrence	,691	,216
Le nombre de patients	,658	,014
Les actions syndicales	,553	,284
La disponibilité du matériel	-,205	,893
Les attentes des patients par rapport aux services	,211	,712
L'évolution des technologies du matériel médical	,204	,563

Tableau 6 : Résultats des tests de corrélation entre les composantes principales de l'incertitude perçue de l'environnement et le niveau de présence des indicateurs de pilotage

		Part d'indicateur de pilotage	Influence des parties prenantes « INPARPRE »	Evolution médicale et technologique « EVMEDTEC »
Par d'indicateurs de pilotage	Corrélation de Pearson	1	,179	,128
par rapport aux indicateurs de	Sig. (bilatérale)		,195	,358
mesure et de reporting	N	54	54	54
Influence des parties	Corrélation de Pearson	,179	1	,337
prenantes	Sig. (bilatérale)	,195		,013
« INPARPRE »	N	54		54
Evolution médicale et	Corrélation de Pearson	,128	,337	1
Technologiques	Sig. (bilatérale)	,358	,013	
« EVMEDTEC »	N	54	54	54

3.2 L'IMPACT DES FACTEURS DE CONTINGENCE SUR LE NIVEAU DE RELATION DES INDICATEURS DE PILOTAGE AUX OBJECTIFS STRATEGIQUES

L'autre façon de juger du développement d'activités de pilotage destinées à favoriser la mise en œuvre des objectifs stratégiques est précisément la relation que les premiers (indicateurs) entretiennent avec les seconds (objectifs stratégiques). Ainsi, le niveau de relation observé indiquerait la qualité présumée des indicateurs mis en place afin de faciliter le pilotage de la stratégie au niveau opérationnel. Les résultats montrent que les indicateurs de pilotage sont dans l'ensemble bien reliés aux objectifs stratégiques (tableau 7).

Tableau 7 : Résultat du degré de relation des indicateurs de pilotage aux objectifs stratégiques

	Très faible	Faible	Neutre	Elevé	Très élevé
Niveau de relation des indicateurs de pilotage aux objectifs stratégiques (pourcentage)	7,4	18,5	29,6	35,2	9,3

Nous constatons, là encore, que seuls les facteurs afférents à la participation des médecins et aux types d'outils utilisés dans les établissements présentent une corrélation significative lorsqu'il s'agit d'analyser leur influence sur la relation entre les objectifs stratégiques et les indicateurs de pilotage. Notons que la corrélation est plus grande en ce qui concerne le facteur « participation des médecins aux processus de contrôle » (tableau 8). Par

ailleurs, la relation entre les indicateurs et les objectifs stratégiques semble nettement plus marquée lorsque le tableau de bord est de type prospectif, que ce dernier soit associé ou non aux budgets. Enfin, en ce qui concerne la taille et le type d'activité, les tests statistiques ne révèlent aucune relation significative, pas plus que pour le mode d'organisation (tableau 9).

Tableau 8 : Résultats du test d'association entre le degré de participation des médecins au processus de contrôle de gestion et la relation des indicateurs aux objectifs stratégiques

	Valeur	Erreur standard asymptotique ^a	T approximé ^b	Signification approximée
Tau-B de Kendall	,570	0,81	6,593	,000
Ordinal par Ordinal Tau-C de Kendall	,497	,075	6,593	,000
r de Pearson	,594			,000 ^c

a. L'hypothèse nulle n'est pas considérée ; b. Utilisation de l'erreur standard asymptotique dans l'hypothèse nulle ; c. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

Tableau 9 : Résultat du test d'association entre le niveau de relation des indicateurs de pilotage aux objectifs stratégiques par facteurs de contingence (taille, mode organisationnel et dispositifs)

	Valeur	Signification approximée
Taille de l'établissement	,217	,055
Mode organisationnel	39,382	,075
Type d'outils	38,042	,001

3.3 DISCUSSION DES RESULTATS

Nos résultats montrent que les cliniques développent et utilisent fréquemment de nombreux indicateurs de pilotage au sein de leurs dispositifs de contrôle de gestion susceptibles de favoriser les activités de même nature à côté de celles traditionnellement afférentes à la mesure de la performance. Néanmoins, ce premier niveau d'analyse nous invite à un prolongement autour de trois discussions possiblement porteuses d'enseignements sur les ressorts de ces pratiques.

La première discussion concerne l'influence supposée de l'instrumentation du contrôle de gestion sur ses pratiques. Les résultats indiquent que le type d'outils influence assez peu les activités du contrôle de gestion en matière de pilotage de la performance bien que la présence de tableaux de bord semble en favoriser le développement. En effet, le budget reste de loin

l'outil privilégié du système de contrôle au sein des cliniques mais qui, lorsqu'il est associé à un tableau de bord, en particulier du type *BSC*, ne constitue pas un frein majeur aux activités de pilotage. Deux explications peuvent être avancées pour justifier ce relatif succès dans le cas des cliniques. D'une part, les tableaux de bord comme SMPNF sont davantage conçus comme un complément du budget et non une solution de remplacement. D'autre part, les tableaux de bord recensent l'ensemble des dimensions de la performance favorisant, de fait, l'appropriation des médecins et, nous le verrons plus bas, leur implication dans le processus de contrôle de gestion. Or, la réforme du mode de tarification (T2A) a davantage favorisé l'introduction de dispositifs de dimension économique inscrits, qui plus est, dans une logique *bottom-up*.

C'est en cela qu'une seconde discussion sur les finalités des dispositifs de contrôle de gestion est nécessaire, en particulier sous l'angle de leur contribution à la mise en œuvre des objectifs stratégiques. En effet, notre enquête révèle que le niveau de relation des indicateurs de pilotage aux objectifs stratégiques est relativement satisfaisant, en particulier dans le cas d'un tableau de bord de type prospectif (*BSC*), qu'il soit associé ou non aux budgets. Ce qui semble l'expliquer est, tout d'abord, la volonté des dirigeants d'inscrire ce dispositif dans une logique de pilotage des services de l'établissement directement par les responsables de façon *top-down* afin de mieux favoriser l'alignement des comportements opérationnels sur les objectifs stratégiques. Ensuite, le *BSC* semble sous-tendre la conduite du changement au sein des cliniques comme outil de management, de dialogue et, bien sûr, de contrôle. En définitive, ce dispositif de pilotage apparaît comme un objet frontière entre la dimension médicale des services et la dimension économique qui prévaut au sein de la Direction générale (Mévellec et Nautré, 2011). Néanmoins, l'introduction d'un *BSC* ne suffit pas à en garantir une utilisation idoine à la mise en œuvre des objectifs stratégiques ou à l'apprentissage organisationnel comme le rappellent Naro et Travaillé (2011, p. 78) pour qui « *la pratique du BSC pourrait s'apparenter à un jeu de "Lego", bien plus qu'à l'assemblage des pièces d'un "puzzle"* ». Or, l'organisation en groupe semble favoriser le déploiement de ce type de dispositif dans une logique de processus allant des objectifs stratégiques aux activités médicales comme l'a montré Germain (2009, p. 149), pour qui « *le succès des tableaux de bord comme le BSC tient au fait qu'ils soient élaborés non pas sur la base d'un découpage fonctionnel de l'entreprise, mais de façon à suivre les processus qui sont à l'origine de la performance (Chiappello et Lebas, 2001 ; Horngren, 2004)* ». Enfin, la présence de tableaux de bord opérationnels ou techniques pourrait également constituer un frein en raison, pour le premier, de la prédominance des indicateurs

métronomiques de dimension *bottom-up* et de la relation que les médecins entretiennent historiquement et culturellement avec eux (Colasse, 2011 ; Berard, 2013) et, pour le second, du manque de cohérence entre les dimensions médicales et économiques.

Ceci nous conduit à la troisième discussion sur le degré de participation des médecins au processus de contrôle de gestion et aux facteurs pouvant le renforcer. Les résultats soulignent, en effet, que la participation des médecins favorise nettement le pilotage de la performance ainsi qu'une relation positive entre les indicateurs et les objectifs stratégiques. Deux enseignements pourraient être tirés de ces constats. D'une part, la qualité du pilotage, outre la dimension instrumentale déjà analysée plus haut, reposerait sur la collaboration des médecins et l'appropriation de l'outil dans une logique managériale susceptible de produire les comportements opérationnels idoines à la réalisation des objectifs stratégiques (Anthony, 1988) dans un contrôle de dimension interactive (Simons, 2000). D'autre part, la corrélation des indicateurs aux objectifs stratégiques serait conditionnée par une plus grande contribution des médecins-managers à la définition desdits objectifs. En définitive, dans le cas des cliniques, le manager serait le trait d'union entre la sphère stratégique et la sphère médicale garantissant, par-là même, une relation plus étroite entre leurs intérêts respectifs de prime abord divergents. Pour Mainhagu (2013, p. 60), c'est l'ambivalence de la posture des médecins-managers qui est la clé de voûte des tensions entre gestionnaires et soignants. Dans le cas des cliniques en réseau (Claverane et al., 2003), la restructuration ne facilite pas cette ambivalence de postures des médecins davantage fixés sur des intérêts médicaux mais dont la socialisation est de plus en plus contrariée par des questions économiques inhérentes aux activités qu'ils gèrent plus qu'ils ne pilotent (Berard, 2009). Cela pose, en creux, la question de l'expertise gestionnaire des médecins comme garantie, d'une part, d'une contribution managériale suffisante à la mise en œuvre des objectifs stratégiques et, d'autre part, d'une socialisation réussie auprès des dirigeants. Or, si les exigences institutionnelles et réglementaires tendent à légitimer la montée en compétences gestionnaires des médecins (Colasse, 2011), le contexte économique reste lui particulièrement incertain et dès lors, comme le montrent nos résultats, moins enclin à favoriser le pilotage de la performance.

CONCLUSION

Partant du constat que les réformes des cliniques privées ne faisaient l'objet que de peu de recherches empiriques sur les ressorts de l'efficacité de leur système de pilotage de la

performance, la recherche se proposait d'observer leurs pratiques en matière de contrôle de gestion. Les résultats obtenus à partir d'une enquête par questionnaire réalisée auprès de 300 établissements à but lucratif nous permettent de tirer les enseignements suivants.

Tout d'abord, les pratiques inhérentes au pilotage de la performance au sein du contrôle de gestion sont relativement bien développées quelle que soit la taille ou l'activité de l'établissement, en particulier lorsque les dispositifs déployés en remplacement ou en complément des budgets sont des tableaux de bord. Parmi les tableaux de bord recensés, 62 % étaient de type opérationnel et 36 % de dimension prospective sachant que les premiers sont plus souvent associés aux budgets (92 % des cas) que les seconds (35 % des cas). Bien que les indicateurs de pilotage soient bien représentés et fréquemment utilisés dans l'ensemble des cas et des dispositifs, il apparaît clairement que ces derniers sont plus souvent reliés aux objectifs stratégiques dans le cas du tableau de bord prospectif bien que majoritairement de type financier (48%). Ensuite, la perception de l'environnement ne semble pas influencer les pratiques des cliniques en matière de pilotage de la performance. Enfin, les résultats montrent clairement que plus les médecins participent au processus de contrôle de gestion, plus les activités de pilotage sont développées et les indicateurs qui y affèrent reliés aux objectifs stratégiques. En cela, il est possible de souligner l'importance des dimensions managériale et instrumentale dans l'évolution du contrôle de gestion au sein des organisations de santé (Nobre, 2004, 2009 ; Berard, 2013), en particulier dans le cas des cliniques de groupe dont la nouvelle organisation en pôles renforce en théorie les prérogatives gestionnaires des médecins-managers au centre de la problématique du pilotage de la performance. En effet, ces derniers pourraient, d'une part, garantir la qualité du pilotage de la performance par une posture ambivalente susceptible de développer une socialisation idoine vis-à-vis des dirigeants tout en maintenant le niveau de légitimité nécessaire auprès des soignants au sein des unités de soins. D'autre part, cette posture pourrait asseoir l'introduction et l'appropriation des dispositifs de pilotage tels que le *BSC* (Nobre et Haouet, 2011) comme objet frontière (Mévellec et Nautré, 2011) nécessaire pour préserver le lien et la compatibilité entre les dimensions économiques et médicales.

La recherche présente des limites évidentes inhérentes à la taille de l'échantillon ainsi qu'à la méthode de récolte de données qui nous invitent à prolonger nos investigations plus avant au sein même des cliniques afin d'examiner la posture et la participation des médecins comme facteur favorisant le pilotage de la performance ainsi que le type et le rôle des outils

développés au sein du contrôle de gestion. De la même façon, nous pourrions observer les attendus d'une approche de type cybernétique du contrôle de gestion (Berard, 2013) précisément aux contours de la contribution des médecins, de l'instrumentation nécessaire ainsi que du standard de performance induit (Mainhagu, 2013).

REFERENCES

ANTHONY R.N., (1988), *The management control function*, Boston, Harvard Business School Press.

ARTHUS I., MONTALAN M.-A., VINCENT B., (2009), « Quels outils pour piloter la performance d'une Équipe Mobile de Gériatrie ? », *Journal de gestion et d'économie médicales*, vol. 27, p. 43-57.

BERARD E., (2013), « Les pôles d'activité à l'hôpital vus comme un système cybernétique : une analyse en termes de contrôle de gestion », *Journal de gestion et d'économie médicales*, n° 31, p. 197-204.

BESCOS P.-L., CAUVIN E., LANGEVIN P., MENDOZA C., (2004), « Critiques du budget : Une approche contingente », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° 10, p. 165-185.

BURNS T., STALKER G.M., (1961), *The Management of Innovation*, Tavistock Institute, Londres.

CAZENAVE J.-C., (2011), « Performance économique des pôles et contribution à l'ENCC. Deux logiques à réconcilier », *Journal de gestion et d'économie médicales*, n° 4, Volume 29, p. 131-135.

CHIAPELLO E., (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 2, Volume 2, p. 51-74.

CLAVERANNE J.-P., PASCAL C. et PIOVESAN D., (2002), « Restructurations des établissements hospitaliers : les logiques du secteur public à l'épreuve du privé », *Gestions Hospitalières*, n° 417, p. 444-448.

CLAVERANNE J.-P. PASCAL C., PIOVESAN D., (2003), « Les restructurations des cliniques privées : radioscopie d'un secteur en mutation », *Revue française des affaires sociales*, n° 3, p. 55-78.

COLASSE S., (2011), *Hôpital, Territoire, Santé : l'émergence d'un contrôle de gestion médicalisé ?* Thèse de doctorat, Paris Tech.

- DOS SANTOS C., MOUSLI M., RANDRIAMIARANA J., (2014), « Analyse du changement de contrôle de gestion à l'hôpital sous l'angle des réformes T2A et HPST », *Journal de Gestion et d'Economie Médicales*, vol. 32, n° 4, p. 292-308.
- FAURE O., DESSERTINE D., (2013), *Les cliniques privées. Deux siècles de succès*, Presses Universitaires de Rennes, Collection « Histoire », Rennes, 281 p.
- GERMAIN C., (2009), « Les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance non financière : une étude empirique », *Finance-Contrôle-Stratégie*, n°4, p. 143-161.
- GODENER A., FORNERINO M., (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 11, p. 121-140.
- GOVINDARAJAN V., (1984), « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: an Empirical Investigation of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable », *Accounting, Organization and Society*, n°9, p. 125-135.
- HENRI J., (2006), « Organizational culture and performance measurement systems », *Accounting, Organizations and Society*, n° 31, p. 77-103.
- LARTIGAU J., (2009), « L'évolution de la fonction contrôle de gestion à l'hôpital », *Journal de gestion et d'économie médicales*, n° 27, p. 371-391.
- MAINHAGU S., (2013), « La tentation du contrôle managérial dans les cliniques françaises », *Sciences sociales et santé*, vol. 31, p. 39-63.
- MARGINSON D.E., (2002), « Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels, Evidence from a U.K. organization », *Strategic Management Journal*, n° 23, p.1019-1031.
- MEVELLEC P., NAUTRE B., (2011), « Contrôle de gestion à l'hôpital : un champ à explorer : ENCC ou modèle ad hoc ? », *In Comptabilités, économie et société, Montpellier*, hal.archives-ouvertes.fr, 26 p.
- PIERRU F., (2012), « Le mandarin, le gestionnaire et le consultant », *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 194, p. 32-51.
- NARO G., TRAVAILLE D., (2011), « Le Balanced Scorecard à l'épreuve de l'expérience », *Revue française de gestion*, vol. 37, n°211, p. 65-80.
- NAUTRE B., (2007), « Hôpital privé à but non lucratif et nouvelle gouvernance publique : de l'organisation pluraliste au projet stratégique », *6^{ème} conférence internationale de gouvernance d'entreprise*, Genève.

NOBRE T., (2001), « Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n°2, tome 7, p. 125-143.

NOBRE T., (2004), « L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital public : massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité ? » *Actes du 25^{ème} congrès de l'AFC*, mai.

NOBRE T., (2009), « Le système d'information hospitalier : quelles caractéristiques privilégier pour favoriser le développement des outils de contrôle de gestion », *Actes du 29^{ème} Congrès de l'AFC*, Strasbourg.

NOBRE T. et HAOUET I., (2011), « Le cas d'un Balanced Scorecard en contexte hospitalier », *Revue française de gestion*, n° 211, p. 103-118.

SHIELDS M.D., (1997), « Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 3-61.

SHIELDS J.F., SHIELDS, M.D., (1998), « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organizations and Society*, n° 23, p. 49-76.

SIMONS R., (2000), *Performance measurement and control systems for implementing*, Boston, Harvard business school press.

SIMONS R., (2005), *Levers of organizational design*, Boston, Harvard business school press.

SOUISSI L., (2010), « Processus de construction des indicateurs de mesure de performance dans un établissement de soins privé », in *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*, 2009, Strasbourg