

Adoption du contrôle de gestion dans les hôpitaux congolais

Adoption of management control in Congolese hospitals

NGOULOUBI Anicet Cyrille

Enseignant- chercheur

Laboratoire d'économie financière et des institutions (LEFI)

Enseignant à l'Ecole Supérieure de Gestion et d'Administration des Entreprises, à l'Ecole Nationale d'Administration et de Magistrature de l'Université Marien Ngouabi et à l'Institut de Gestion et de Développement Economique

Enseignant missionnaire à l'Université KONGO et de l'Université Protestante de KIMPESSE

NGAMOKOUBA Gustembert

Doctorant en sciences de gestion

Laboratoire d'économie financière et des institutions (LEFI)

Date de soumission : 23/06/2024

Date d'acceptation : 11/08/2024

Pour citer cet article :

NGOULOUBI A. & NGAMOKOUBA G. (2024) «Adoption du contrôle de gestion dans les hôpitaux congolais»,
Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 7 : Numéro 3 » pp : 1198 – 1212

Résumé :

Les hôpitaux publics congolais ont souvent considéré le contrôle de gestion comme un luxe et sa mise en place semble trop prématurée par rapport aux multiples priorités rencontrées par les diverses entités de ce secteur.

Dans cet article, nous présentons le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique à l'hôpital. Ces deux systèmes sont le support du contrôle à l'hôpital public. Enfin, nous présentons la manière dont le contrôle de gestion est confronté aux spécificités des hôpitaux publics congolais et les limites des systèmes de contrôle existants.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Hôpital public ; Performance ; Adoption ; Hôpitaux congolais.

Abstract :

Congolese public hospitals have often considered management control to be a luxury and its implementation seems too premature in relation to the multiple priorities encountered by the various entities in this sector.

In this article, we present budget control and cost accounting in hospitals. These two systems are the support of control in the public hospital. Finally, we present the way in which management control is confronted with the specificities of Congolese public hospitals and the limits of existing control systems.

Keywords: Management control; Public hospital; Performance; Adoption; Congolese hospitals.

Introduction

Aujourd'hui, les hôpitaux publics congolais connaissent d'importants changements. Ces changements sont nécessaires dans un environnement économique et social de plus en plus exigeant. C'est bien cet environnement qui a fait de l'Europe de l'Ouest et des pays anglo-saxons des pionniers en matière d'adoption de l'approche managériale dans leur secteur public.

Les hôpitaux publics congolais ont souvent considéré le contrôle de gestion comme un luxe et sa mise en place semble trop prématurée par rapport aux multiples priorités rencontrées par les diverses entreprises de ce secteur.

Le contrôle de gestion à l'hôpital est un domaine essentiel pour assurer une gestion efficace des ressources dans les établissements de santé. Le contrôle de gestion à l'hôpital ne se limite plus à l'analyse des coûts. Il englobe toutes les dimensions du dialogue de gestion interne et externe.

Dans cet article, nous présentons le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique à l'hôpital. Ces deux systèmes sont le support du contrôle à l'hôpital public. Enfin, nous présentons la manière dont le contrôle de gestion est confronté aux spécificités de l'hôpital public et les limites des systèmes de contrôle existants.

Nous mettons l'accent sur une des spécificités majeures de l'hôpital public à savoir la présence d'une domination des professionnels et la présence d'un découplage entre la planification et l'action.

Les établissements hospitaliers congolais sont confrontés à une double contrainte qui remet en cause son équilibre. Il s'agit, d'une part, d'un accroissement continu de la demande avec un fort accroissement des exigences qualitatives et quantitatives concernant les prestations et, d'autre part, un renforcement des contraintes budgétaires et une pression budgétaire accrue.

Le contrôle de gestion en milieu hospitalier est une nécessité car bien que ce dernier ne soit pas fondamentalement à but lucratif, il utilise des ressources étatiques (El Ghazail et al, 2020). Il se doit donc d'agir avec efficacité et efficience dans l'utilisation de ces ressources. Avec la nouvelle réforme hospitalière, le contrôle de gestion devient une fonction incontournable de l'hôpital, quelle que soit la taille de ce dernier.

Toutefois, une observation externe du fonctionnement des hôpitaux publics congolais et de la satisfaction des patients qui en ressortent nous amène à nous poser la question principale

suiuante : Dans le contexte congolais, le contrôle de gestion tel qu'il est pratiqué dans les hôpitaux publics contribue-t-il réellement à leur performance ?

Après la question principale, nous avons les questions secondaires suivantes :

- Quelle est la place du contrôle de gestion dans un hôpital public ?
- Quel est l'apport du contrôle de gestion dans les hôpitaux publics congolais?

Ces questions nous ont conduits à émettre les hypothèses suivantes :

- Le contrôle de gestion tient une place insuffisante dans la structure de gestion des hôpitaux publics en République du Congo ;
- Un hôpital contenant une fonction de contrôle de gestion a une meilleure performance.

Ce phénomène s'inscrit, au niveau international, dans le mouvement du nouveau management public qui voit l'ensemble des services publics soumis à une exigence croissante de performance. L'évolution des pratiques médicales et chirurgicales ajoute une contrainte supplémentaire à la gestion hospitalière en remettant en cause la nature même de l'activité hospitalière.

Afin d'apporter des éléments de réponses à notre problématique, cet article sera organisé de la manière suivante : dans la première partie nous présenterons les concepts clés. Dans la deuxième partie nous exposerons l'approche méthodologique adoptée au niveau de cette recherche, ainsi que les résultats escomptés de notre étude empirique qui a porté sur le cas des hôpitaux congolais.

1- Concepts clés

1.1. Le contrôle de gestion à l'hôpital

La revue de littérature sur le contrôle de gestion à l'hôpital met en exergue l'existence d'un contrôle externe limité au contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire implique une notion de performance conduisant à un suivi de conformité. La performance consiste en un degré maximal d'adéquation entre la consommation de ressources et la prévision, sans que le résultat obtenu et son impact n'entrent vraiment en ligne de compte (EL KEZAZY, & HILMI, 2023).

Mais le contrôle des résultats est confronté aux spécificités de l'hôpital qui rend son efficacité discutable au regard de la situation financière des hôpitaux publics en République du Congo.

Messner (2021), souligne que l'efficacité de l'approche budgétaire repose à la fois sur une bonne mesure de la production et sur une bonne connaissance des règles de causalité des consommations des ressources. Or l'hôpital, de par la particularité de son activité, ne satisfait pas à ces conditions.

En effet, le rassemblement des séjours en groupes homogènes de malades (GHM), pour définir des consommations standards par pathologie et par catégorie de malades, implique de fortes simplifications qui ne rendent pas compte de la diversité des situations des établissements et des traitements thérapeutiques. (Escaffre et al., 2022). En matière de consommation des ressources, la diversité des patients et des protocoles de soins correspondants ne permettent pas d'identifier facilement des régularités d'activité. En effet, l'imbrication des facteurs est telle qu'une loi permanente invariable ne saurait expliquer de manière exhaustive la consommation de ressources.

Face aux limites du contrôle budgétaire liées aux spécificités de l'hôpital, le budget représente une preuve externe de l'adhésion de l'hôpital aux plans et aux décisions gouvernementales mais il n'est pas une preuve d'efficacité. Ainsi, l'évaluation met plus l'accent sur la conformité avec les règles que sur les résultats.

1.2. Emergence des pratiques de contrôle de gestion dans les hôpitaux publics

La responsabilisation des gestionnaires et la prise en compte de la performance conduisent au développement des contrôles : le contrôle interne et le contrôle de gestion, cette dynamique trouve sa source dans la nouvelle gestion publique. L'extension progressive à l'administration d'une rationalité de type managérial où l'efficacité prime sur toute autre considération, conduit à la remise en cause de la rationalité juridique et au déploiement des politiques de modernisation. La nouvelle gestion publique a consisté à favoriser l'intrusion de modèles et de personnes issus du secteur privé dans le secteur public. La contractualisation sera partout le vecteur de cet assouplissement. La situation qui prévalait au sein des hôpitaux publics congolais avant l'avènement des contrôles internes est la prédominance des contrôles externes.

Les lacunes structurelles et organisationnelles dont souffrent ces hôpitaux publics congolais doivent être comblées par des contrôles résultant des hôpitaux publics : le contrôle interne et le contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion consiste à suivre les données quantitatives et qualitatives pour le pilotage et la prise de décision, il vient réviser et appuyer le contrôle financier légal (Bouquin, 2005). Piloter la performance des hôpitaux publics revient à choisir ses actions en anticipant leur performance, à en suivre l'avancement pour s'assurer que tout se passe comme prévu, à réagir rapidement en cas de dérive constatée, à prévoir régulièrement vers quel niveau de performance on se dirige pour s'assurer que l'on va atteindre les objectifs poursuivis et prendre à temps les mesures correctrices en cas de difficulté anticipée. Par cette démarche, l'organisation analyse en son sein un périmètre spatio-temporel identifié à l'aide d'outils propres pour découvrir la relation entre les moyens qu'elle utilise, les objectifs qu'elle se donne et les résultats qu'elle obtient dans le but d'augmenter la maîtrise de sa gestion. Si la démarche du contrôle de gestion est universelle, l'outil est par contre contingent. En effet, en l'absence de comptabilité générale et analytique dans les hôpitaux publics congolais, les indicateurs et les tableaux de bord restent les instruments les plus adaptés pour piloter la performance dudit hôpitaux publics. Chaque tableau de bord correspond à un centre de responsabilité sur lequel ont été définis un schéma de responsabilité et une animation de gestion en vue d'atteindre les objectifs de performance (HILMI, & KAIZAR, 2023).

Le tableau de bord permet de vérifier la conformité des réalisations aux objectifs stratégiques, de gestion ou opérationnels, de déclencher des actions correctives sur les moyens, de réorienter les objectifs voire de recibler l'action et ce, dans le cadre de plans d'actions pluriannuels (de 3 à 5 ans). A signaler enfin que la démarche tableau de bord est l'affaire de tous les niveaux hiérarchiques qui doivent s'y impliquer (IRIBARNE : 2022)

Le contrôle de gestion coexiste avec d'autres dispositifs de contrôle, notamment le contrôle interne. La présence d'un système de contrôle interne est un préalable indispensable à l'émergence et au développement du contrôle de gestion dans les hôpitaux publics congolais. Le contrôle interne n'est pas un phénomène de mode, il s'impose progressivement dans le secteur public comme il s'est imposé dans les entreprises privées.

1.3. Difficulté de l'émergence d'un système de contrôle de gestion au sein des hôpitaux publics congolais

L'hôpital public, bien qu'étant un établissement public, a cette particularité d'avoir une certaine autonomie, toutefois la mise en place ou même la reconnaissance de l'importance de l'existence du contrôle de gestion en son sein a été un processus long et complexe. Néanmoins, il faut noter que des formes de contrôle existent depuis longtemps à l'hôpital, mais, ont toujours été orientées vers la connaissance des coûts, de par le développement de la comptabilité analytique, même si leur utilisation réelle reste limitée.

Entre les années 80 et le début des années 90, le mode de financement des hôpitaux publics est modifié. Le financement proportionnel au « prix de journée » est abandonné au profit de la mise en place d'une dotation globale, qui est un peu déconnectée de l'activité et qui nécessite donc de la part des gestionnaires, une meilleure utilisation des ressources allouées, permettant de ce fait l'émergence du contrôle de gestion en milieu hospitalier.

2. Particularité du contrôle de gestion à l'hôpital

Le contrôle de gestion permet d'assurer le suivi de la politique générale de l'organisation, l'hôpital dont la particularité est notamment de mettre la dimension professionnelle en première ligne de son fonctionnement, se doit pour un contrôle de gestion performant, de mettre en place des outils de suivi courants et ceux d'analyse spécifiques.

Le contrôle de gestion pour les établissements de soins doit allier le pilotage stratégique à la contrainte financière. La mise en œuvre de la stratégie se fait notamment par la définition des activités stratégiques et leur segmentation pour en déduire entre autres les centres de responsabilité.

Les plus importants pour l'hôpital sont :

- les centres de coût, qui fournissent des prestations pour d'autres centres de responsabilité, à cet effet, citons par exemple la cuisine hospitalière ;
- les centres de profit, fournisseurs de prestations pour le marché, dont l'objectif de gestion est de maximiser les marges, tel que le plateau d'imagerie médicale proposant ses prestations à l'extérieur en plus de son activité interne ;

- les centres discrétionnaires dont les prestations sont fournies à différents stades de la production, comme illustration, parlons du service administratif.

La particularité du contrôle de gestion hospitalier réside dans l'utilisation de ses outils, la section suivante sera consacrée à la présentation de ces derniers.

- **Performance au sein des hôpitaux publics**

La performance dans une organisation peut revêtir de multiples formes en fonction des intérêts des parties prenantes et de l'activité de celle-ci. A l'hôpital, la performance réside dans l'amélioration continue de la qualité des soins, l'utilisation optimale des ressources disponibles (efficacité socioéconomique et efficience) ainsi que la capacité d'adaptation et l'innovation.

- ❖ **Performance technique à l'hôpital**

La performance technique hospitalière porte sur sa raison d'être, à savoir la mise à disposition des soins de qualité aux populations. La dimension technique hospitalière se caractérise par :

- **les infrastructures techniques** : les bâtiments, les moyens de transport, le matériel médical, la capacité d'accueil en termes d'hospitalisation et de plateau technique;
- **les ressources humaines** : le nombre de médecins, le nombre d'infirmiers, le nombre de paramédicaux ;
- **la prise en charge** : elle concerne l'administration des soins proprement dits, qui vont emmener le patient vers la guérison escomptée, ici, on va surtout faire attention au ratio malade à l'entrée/patients à la sortie, ainsi qu'au taux de satisfaction perçu par les usagers concernant le traitement.

Etant entendu que l'hôpital n'a pas une obligation de résultats mais plutôt une obligation de moyens, la performance technique réside donc dans sa capacité à conserver et à pérenniser ses infrastructures, à mettre à la disposition du malade de bons médecins et infirmiers pour assurer sa prise en charge tout au long de son séjour au sein de cet hôpital.

- ❖ **Performance sociale et humaine à l'hôpital**

L'Homme est la ressource principale de toute organisation, sans son action, elle ne peut atteindre ses objectifs.

Il désigne l'ensemble des installations, appareils et dispositifs médicaux concourant au diagnostic et au traitement des malades, tels que les laboratoires, les équipements d'imagerie

médicale, les blocs opératoires et mission est à 100% assurée par les Hommes qui travaillent quotidiennement à redonner la santé aux patients. La bonne performance de l'organisation dépend de la manière dont ses Hommes sont intégrés dans le système, et de leur capacité à s'y mouvoir.

La performance humaine à l'hôpital réside dans :

- les compétences des Hommes qui travaillent dans l'hôpital, étant entendu qu'ils ont la santé et même la vie des patients entre leurs mains ;
- le climat social de l'hôpital ;
- la participation aux activités sociales.

La performance humaine à l'hôpital va de pair avec la performance sociale car ce sont les employés qui prennent en charge les patients de l'hôpital de manière globale.

Cette performance sociale concerne la prise en charge du patient, elle est constituée de plusieurs étapes, notamment l'accueil de l'utilisateur, son orientation vers un service, sa consultation par un ou plusieurs médecins, son hospitalisation si nécessaire, l'administration des soins, et la sortie du malade. Ce sont donc les patients ou les anciens patients qui peuvent évaluer cette performance sociale.

❖ Performance financière à l'hôpital

La nécessité d'une performance financière dans la gestion de l'hôpital public se justifie par la diminution de plus en plus importante des ressources matérielles et financières qui lui sont allouées par l'Etat. En effet, les restrictions budgétaires associées à la diminution du pouvoir d'achat des populations et à leur augmentation impliquent une meilleure utilisation des ressources financières de l'hôpital public pour pouvoir couvrir tous ses besoins. De plus, malgré le fait que la raison d'être de l'hôpital public soit humanitaire et non lucrative, il doit assurer sa pérennité sur le long terme, et garantir les investissements nécessaires à son bon fonctionnement, aussi, la performance financière va reposer sur:

- l'efficacité en terme de gestion des ressources financières : l'hôpital doit pouvoir gérer avec rigueur ses ressources financières pour augmenter de manière continue son activité ;
- la rentabilité financière ;

- la rentabilité des capitaux propres, le retour sur investissement ;
- le niveau des coûts ;
- le taux de croissance du chiffre d'affaires.

3. Corrélation entre le contrôle de gestion et la performance

Le contrôle de gestion est un outil du pilotage de la performance de l'entreprise, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise ses différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions, et ainsi de la performance globale de l'organisation.

- ❖ **La planification** : le contrôle de gestion travaille en concert avec le sommet stratégique pour mettre en place des objectifs à moyen ou long terme, et y associer les moyens nécessaires pour leur atteinte. La planification permet ainsi d'atteindre la performance espérée grâce à l'atteinte des objectifs ;
- ❖ **Les tableaux de bord**: le contrôle de gestion met en place des indicateurs de performance pour évaluer l'action de chaque fonction de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs de manière périodique ou permanente, ainsi mettre en relief des éventuels relâchements dans l'activité et de corriger les erreurs;
- ❖ **Les budgets** : l'élaboration des budgets permet à l'organisation de réguler son activité en fonction de ses besoins, et ses investissements futurs. Le respect du budget permet à l'organisation d'être plus performante en terme d'utilisation des ressources et de respect des prévisions ;
- ❖ **La comptabilité analytique** est un outil de gestion destiné à suivre et à examiner les flux internes à l'entreprise afin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision. (NGOULOUBI et MALACHIE,2022)

Le travail d'animation des équipes effectué par le contrôle de gestion devrait permettre de dynamiser les ressources humaines de l'organisation pour permettre la performance globale de cette dernière.

4. Hypothèses du modèle classique de contrôle de gestion

Le modèle traditionnel du contrôle de gestion repose sur un certain nombre d'hypothèses qui lorsqu'elles ne sont pas remplies remettent en cause la pertinence et la validité du modèle. Nous explicitons dans ce qui suit les trois hypothèses qui sous-tendent le contrôle de gestion.

4.1. Hypothèses concernant les objectifs

Les objectifs sont donnés et la stratégie a été définie au préalable par la direction générale des hôpitaux publics et le contrôle de gestion prend le relais. Comme le souligne Bouquin (2020), l'ajustement du contrôle de gestion et des facteurs clés de succès s'effectue par deux dispositifs :

- la conception des finalités, objectifs, critères de gestion et de performance des centres de responsabilités qui ont la charge de garantir le respect des facteurs clés de succès ;
- le processus de planification et de budgétisation qui permet d'articuler la stratégie aux actions projetées.

Malheureusement, les choses ne sont pas toujours aussi claires et simples.

En effet, l'analyse de la stratégie indique qu'il convient de distinguer la stratégie délibérée de la stratégie émergente.

La stratégie délibérée met l'accent sur le contrôle - s'assurer que les intentions sont bien réalisées dans l'action – alors que la stratégie émergente met l'accent sur l'apprentissage - comprendre, par l'action, ce que les intentions voulaient être à l'origine.

La stratégie délibérée est celle qui résulte de plans stratégiques intentionnellement conçus par la direction générale, par les managers.

Une stratégie émergente résulte des routines, processus et activités quotidiennes des hôpitaux publics.

On peut distinguer deux modalités de contrôle de gestion : les systèmes de contrôle de gestion dits « diagnostiques » et les systèmes de contrôle de gestion interactifs. Les systèmes de contrôle de gestion « diagnostiques » tentent de mesurer des variables des outputs (facteurs clés de succès ou variables critiques de succès) qui représentent des dimensions importantes pour la mise en œuvre des stratégies intentionnelles.

Une fois que les variables critiques de performance sont déterminées, les systèmes de contrôle diagnostique fournissent des indicateurs pour s'assurer qu'elles sont gérées avec efficacité et efficience. Ces variables critiques de performance sont définies sur la base de la stratégie intentionnelle.

Les systèmes de contrôle de gestion « interactifs » sont des systèmes d'information formels que les managers utilisent pour s'impliquer de manière régulière et personnelle dans les activités de décision de leurs subordonnés.

Le système de contrôle spécifique qu'un manager choisit d'utiliser interactivement concentre l'attention de l'organisation entière sur le domaine particulier sur lequel le manager se concentre. Ces systèmes de contrôle interactifs sont utilisés pour guider l'émergence de stratégies de la base vers le haut. Dans le modèle émergent, les individus de l'organisation agissent de leur propre initiative pour saisir des opportunités inattendues et faire face à des problèmes. Au cours du temps, l'organisation va ajuster ses stratégies pour capitaliser sur l'apprentissage qui résulte des essais portant sur ces nouvelles idées.

4.2. Hypothèses concernant l'articulation long et court terme

La seconde hypothèse repose sur la possibilité d'articuler le long terme et les actions à court terme par l'intermédiaire de la planification (programmation et budgétisation).

Cette articulation est subordonnée à trois conditions. La première est que les hôpitaux publics soit capable de faire des prévisions réalistes et de définir des plans d'actions. La deuxième suppose la capacité de traduire les facteurs clés de succès des hôpitaux publics en actions concrètes. La troisième condition met l'accent sur l'aptitude à déterminer le rôle des différentes entités ou éléments de l'organisation dans la mise en œuvre de ces actions.

4.3. Hypothèse de contrôlabilité

La dernière hypothèse porte sur la capacité de mesurer les performances. Cette hypothèse repose sur le principe de contrôlabilité. Les résultats proviennent de deux types d'éléments :

- les variables de commande (sur lesquels le manager agit) ;
- les variables d'état (situation de l'environnement, actions d'autres entités...).

Le principe de contrôlabilité suppose que l'on soit capable de différencier ces deux types de variables. Ce principe suppose que le processus de transformation des moyens en résultat soit suffisamment connu pour que le résultat puisse être évalué et la performance jugée. Il suppose que le manager dispose des moyens d'action lui permettant d'agir sur les variables de décisions (décentralisation de la décision).

Le principe de contrôlabilité suppose également que l'on ait défini au préalable le domaine de décision et d'action des différents managers des hôpitaux publics, c'est-à-dire une structure des hôpitaux publics. En effet, c'est la structure des hôpitaux publics qui va définir les variables d'action des managers (par exemple, il ne sert à rien de mesurer la performance par le chiffre d'affaires, puisque le responsable ne maîtrise ni le volume, ni les prix de vente).

En contrôle de gestion, la structure est importante parce qu'elle définit par la suite des centres de responsabilités. Un centre de responsabilité est l'unité à laquelle sont allouées des ressources, en contrepartie d'une performance attendue, clairement identifiée (les variables de commande du manager sont clairement précisées).

Le contrôle est lié à la possibilité de développer des standards ou des objectifs préétablis, à la mesurabilité des outputs et à la correction des écarts par rapport au standard. Ces conditions expliquent que les managers connaissent ex-ante les quantités et les types d'output désirés. En conséquence, les systèmes de contrôle diagnostique sont difficiles à mettre en œuvre lorsqu'il y a un haut degré de nouveauté dans le processus à contrôler.

Conclusion

Au terme de cette recherche, qui a porté sur l'adoption du contrôle de gestion dans les hôpitaux congolais, nous avons mis en avant tout le lien significatif du contrôle de gestion de manière générale et d'atteinte du contrôle de gestion au niveau du centre. En effet, la recherche a montré que le contrôle de gestion est très important et permet aux managers de respecter les règles de gestion.

En perspective, la direction générale se voit de s'appuyer sur les différentes méthodes de calcul qui permettent dans l'ensemble de répartir les différents coûts sur chaque pôle de production (laboratoires, radiologie et pharmacie...) et en déduire la rentabilité de chacun grâce à ses outils.

Bien que chaque méthode et outils renferme quelques limites, nous avons mis en évidence la possibilité de les faire évoluer afin de les consolider et de palier aux défaillances et ainsi assurer l'efficacité des méthodes dans l'objectif d'atteindre une meilleure performance.

Les implications managériales visant à adopter le contrôle de gestion dans les hôpitaux congolais. Car le contrôle de gestion est de ce fait limité à un contrôle budgétaire à travers notamment le contrôle du niveau d'activité, de recettes et de dépenses.

Or, le contrôle budgétaire n'est pas le seul outil du contrôle de gestion. Le calcul des coûts, et notamment la comptabilité analytique, est un outil du contrôle de gestion pour le pilotage des coûts (Bouquin et Kuszla, 2014).

BIBLIOGRAPHIE

- Bouquin, H. (2005). Les grands auteurs en contrôle de gestion. Editions EMS, p. 109-143.
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.
- El Ghozail, M., & El Idrissi, R. (2020). « L'apport du contrôle de gestion social à la mesure de la performance du capital humain ». *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4 (2), pp. 918-939.
- GIRAUD F.(2004) : Contrôle de gestion et pilotage de la performance, édition Gualino, Paris, 420 p.
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- IRIBARNE P. (2003) : Les tableaux de bord de la performance, édition Dunod, Paris, 239p.
- MALO J.L. (2000) : L'essentiel du contrôle de gestion, éditions d'Organisation, Paris, 309p.
- Messner (2021). Le contrôle de gestion de l'hôpital, édition Masson, Paris.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press, Boston, MA.