

Quelle configuration pour que le contrôle de gestion hospitalier réponde aux enjeux de gouvernance du secteur public ?

Hospital management control: What configuration for a good governance of the public sector?

EZZIADI ABDELALI

Doctorant en sciences de gestion

Groupe de recherche en gestion des organisations (GREGO)

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Marrakech

Université Cadi Ayyad

E-mail : ezziadi.abdelali@hotmail.com

GHARRAFI MEHDI

Doctorant en sciences de gestion

Groupe de recherche en gestion des organisations (GREGO)

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Marrakech

Université Cadi Ayyad

E-mail : Mehdigharrafi@gmail.com

Date de soumission : 19/03/2019

Date d'acceptation : 17/04/2019

Pour citer cet article :

ABDELALI Z & GHARRAFI M. (2019) « Quelle configuration pour que le contrôle de gestion hospitalier réponde aux enjeux de gouvernance du secteur public ? » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 554- 573

Résumé

Le contrôle de gestion a connu, au fil du temps, une évolution aussi bien conceptuelle que du périmètre couvert et des outils à mettre en place (Arbaoui et Oubouali, 2018). Dans cette perspective, ce papier objective l'appréhension du contrôle de gestion dans un univers très particulier, qui est l'hôpital. Ainsi, nous allons présenter l'état de lieux du contrôle de gestion dans les hôpitaux publics marocains. Ce choix est justifié par des enjeux réglementaires et managériaux. Ainsi, dans le contexte marocain, l'année 2016 a été marquée par la réforme de la loi organique des finances publiques avec comme principal objectif : une gestion axée sur les résultats pour une meilleure performance du service public.

Cette approche de gestion des deniers publics, basée sur une planification budgétaire au tour de programmes, projets et actions, renforce la place du contrôleur de gestion dans la gouvernance des établissements à travers l'accompagnement des managers des unités hospitalières dans la finalisation de leurs projets et par la suite la consolidation des données budgétaires et la priorisation des projets à travers l'animation des réunions de concertations budgétaires et l'établissement des projets de performance.

Mots clés : Performance – programmation triennale – Hôpital - contrôle de gestion – gestion axée sur les résultats.

Abstract

Over time, management control has evolved both conceptually and in scope. In this perspective, this paper shows the apprehension of management control in a very particular world, which is the hospital. Thus, we will visit management control sites in Moroccan public hospitals. This choice is justified by regulatory and managerial issues. Thus, in the Moroccan context, the year 2016 was marked by the reform of the organic law of public finances with the main objective: a results-based management for a better performance of the public service. This approach to the management of public funds, based on budget planning for programs, projects and actions, reinforces the role of the controller in the governance of institutions through the support of managers of hospital units in the finalization of their projects. and subsequently the consolidation of budget data and the prioritization of projects through the coordination of budget consultation meetings and the establishment of performance projects

Keywords: Performance - triennial programming - Hospital - management control - results-based management

Introduction

Ces quinze dernières années, le Maroc a connu une croissance économique élevée grâce notamment à son ouverture sur l'économie mondiale, à travers la conclusion de plusieurs accord de libre échange , la modernisation de sa structure industrielle et l'adoption des plans nationaux ambitieux visant le renforcement de l'économie nationale , ainsi la situation sociale s'est également nettement améliorée via l'augmentation du niveau de vie moyen de la population et l'éradication de l'extrême pauvreté, et dans ce sans plusieurs réformes ont été menées et qui ont permis un développement des infrastructures publiques et qui ont eu par conséquent un impact significatif sur le classement du Maroc dans le domaine du climat des affaires.

- Néanmoins, dans le contexte actuel marqué par des mutations concomitantes à la mondialisation, à l'ouverture et à la libéralisation, un intérêt croissant se manifeste pour la gouvernance en général et à la gouvernance des EEP en particulier, pour mieux ancrer ces organismes dans la conjoncture économique et développer leur contribution à la dynamique de développement économique et social.

Au Maroc, les EEP , constituent des acteurs majeurs dans le modèle de développement du Maroc compte tenu de leurs interventions multiples dans l'offre de services publics aux citoyens, dans la réalisation de projets structurants pour le développement économique et social, l'aménagement du territoire, la réduction des disparités territoriales, l'ouverture à l'international et la promotion de l'investissement aussi bien public que privé dans divers secteurs d'activité, et de leur fort engagement en matière de gouvernance, de transparence, de responsabilité sociale et environnementale, de lutte contre la corruption, d'éthique et de reddition des comptes.

En effet, depuis les années 2000, les pouvoirs publics au Maroc ,ont investi massivement dans de grandes projets d'infrastructures qui ont permis d'appuyer le déploiement des grandes stratégies sectorielles tout en préservant l'équité, réduisant la pauvreté et facilitant l'accès aux services publics. Dans ce sens, les EEP, jouent le rôle des porteurs de stratégies publiques, de mise en place, de réhabilitation et de modernisation des infrastructures et des équipements de base. A cet effet ces derniers mobilisent des investissements lourdement capitalistiques notamment dans leurs domaines d'activité.

Conscient des retombées positives d'une infrastructure moderne et des services publics performants sur les principaux indicateurs socio-économiques, les efforts déployés par les EEP marocaines se poursuivent à travers le pilotage de différents projets structurant de pays impactant directement et de manière significative la compétitivité de l'économie nationale et ayant une forte complémentarité avec les objectifs de développement durable et de valorisation du capital humain et immatériel.

Néanmoins, et face aux nouveaux défis caractérisant l'environnement économique national et international (endettement, contenu en croissance, enjeux sociaux et territoriaux ...), les EEP marocains doivent prendre leurs décisions d'investissements en infrastructure non seulement sur la base des conséquences immédiates de ces investissements, mais également de leurs effets potentiels sur la croissance globale de notre pays et de l'impact sur le citoyen en vue de répondre aux exigences d'un nouveau modèle de développement susceptible de réduire les inégalités notamment en terme sociales, cet objectif ne peut être réalisé qu'au travers une amélioration de la gouvernance de ces EEP.

Cependant, de nombreux chantiers restent inachevés, comme l'a constaté le souverain marocain lors du discours du trône du 29 juillet 2017 « *L'un des problèmes qui entrave le progrès du Maroc réside dans la faiblesse de l'Administration publique, en termes de gouvernance, d'efficience ou de qualité des prestations offertes aux citoyens* », ce qui a donné lieu à une profonde réflexion en vue d'élaborer d'importants programmes de réforme de l'administration marocaine .

En 2011, la nouvelle Constitution réaffirme de nombreux principes en matière de gouvernance publique, tels que le droit de pétition des citoyens (art.139), l'indépendance de la Cour des comptes (Art.147 à 150), ou le renforcement de l'institution du Médiateur (Art.162).

En phase avec la Constitution, de nombreuses réformes ont vu le jour. Dans le domaine budgétaire, la Loi organique relative à la loi de finances (LOF) a été adoptée en 2015 afin de doter le royaume d'un cadre de gestion financière plus performant et transparent. La gestion de la commande publique est en cours de modernisation, avec deux évolutions majeures récentes que sont la soumission électronique et les enchères électroniques inversées. La gestion des établissements et entreprises publics est en cours de refonte, au travers de l'évolution des procédures de contrôle de ces entités mais aussi via l'harmonisation des procédures et des pratiques liées à la préparation et à l'exécution de leurs budgets.

Toutefois, si le Maroc a pris l'initiative d'engager des réformes visant à promouvoir la bonne gouvernance, l'efficacité des efforts consentis n'a cependant pas pu être confirmée, dans la mesure où des écarts persistent entre, d'un côté, la législation et les dispositions prises et de l'autre côté, la pratique et les résultats réels à différents niveaux, d'où l'importance relative à l'instauration d'une fonction dédiée à l'analyse et à l'évaluation de ces écarts, telle que la fonction du contrôle de gestion.

A cet égard, les besoins en contrôle de gestion sont actuellement importants en raison du poids économique et social croissant, des compétences élargies, et des exigences de gestion liées à la rationalisation des dépenses publiques et à l'optimisation de l'emploi des ressources. De ce fait, la gestion publique nécessite, dorénavant, une organisation et une gestion plus efficace, efficiente et moins coûteuse, à travers la mise en œuvre d'outils pertinents, notamment, le contrôle de gestion. Un outil qui permettra d'analyser les écarts affichés entre les réalisations des EEP avec les dispositions et la législation en termes de pratiques de bonne gouvernance en vue de rendre leur gestion plus efficace, de se conformer aux pratiques de la bonne gouvernance et d'atteindre les objectifs de développement économique et social.

Le choix du secteur hospitalier pour l'appréhension du concept du contrôle de gestion sectoriel et sa relation avec la bonne gouvernance dans le secteur public, est justifié par des enjeux réglementaires (la réforme de loi organique des finances imposant le passage d'une gestion basée sur les moyens à une gestion axée sur les résultats) - le mot performance a été utilisé cinq fois dans le texte de loi- et managérial (appropriation des managers des hôpitaux, notamment les chefs des services cliniques et leur équipe, de cette démarche de gestion des deniers publics). Ainsi, dans le contexte marocain, l'année 2016 a été marquée par la réforme de la loi organique des finances publiques avec comme principal objectif : une gestion axée sur les résultats pour une meilleure performance du service public. En outre, en 2018, le ministère de la santé au Maroc a dévoilé son plan de santé d'ici 2025. Ce plan contient trois piliers avec 25 axes et 125 actions. Le troisième pilier, intitulé « amélioration de la gouvernance et optimisation de l'allocation et de l'utilisation des ressources », vise une nouvelle gouvernance du système de santé à travers la répartition des responsabilités et l'amélioration des modes de gestion mettant en avant la rationalisation du parcours patient. Pour cela, l'action 120 du plan santé 2025 consiste en la généralisation de l'introduction des instruments d'audit et de contrôle de gestion dans le management des services de santé.

Ainsi, la problématique que nous visons traiter dans cet article est bien la traduction sur terrain de nouvelle place du contrôle de gestion en posant l'interrogation suivante : comment les services du contrôle de gestion concrétisent-ils ce passage d'une logique de moyens à une logique de résultats dans les hôpitaux publics dont ils relèvent ?

Pour y parvenir, nous avons jugé primordiale de cadrer tout d'abord cette nouvelle approche de la gestion des deniers publics en présentant son cadre théorique qui est le nouveau management public. Ce cadrage théorique va nous amener à se concentrer sur le cadre réglementaire et les bonnes pratiques marocaines visant à la concrétisant de théorie du NMP, notamment dans le secteur hospitalier. Enfin, nous allons présenter l'état des lieux du contrôle de gestion dans les hôpitaux publics et les outils mis en place pour garantir l'implantation d'une logique de résultats.

1. Revue de littérature sur le nouveau management public

La rationalisation et l'optimisation de la gestion publique étaient toujours un souci pour les décideurs politiques (ELIDRISSI, 2017), ainsi plusieurs tentatives de « moderniser » le secteur public ont été initiées depuis les années 60¹, la citation ironique d'André Tradieu avait remarqué que : « lorsqu'un président du conseil veut se faire applaudir sur tous les blancs, il suffit d'annoncer la réforme administrative car personne ne sait ce que cela veut dire. »

Historiquement, le NMP est tout d'abord apparu au Royaume-Uni avant de se répandre dans tous les pays de l'OCDE ainsi que dans plusieurs pays en développement. Dans les pays anglo-saxons, la mise en place du NMP a été rapide. Le NMP est considéré comme un nouveau mode de modernisation des établissements publics et ce à travers la mise en œuvre des méthodes et de techniques visant principalement à développer le pilotage de la décision publique. « Elle propose un ensemble de principes et de méthodes (...) qui visent à améliorer l'efficacité de l'Etat en adoptant mieux l'offre des services publics aux besoins des usagers » (Delley, 1997)

Bartoli (2005) définit le nouveau management public comme « l'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques, visant à

¹ Tel que le *Planning Programming Budegeting System* (PPBS) aux Etats-Unis ou la rationalisation des choix Budgétaires (RCB) en France, abandonnés respectivement en 1971 et en 1984, pour des motifs notamment d'insuffisance d'informations et méthodologie utilisées.

développer leur performance générale et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation » (Bartoli, 2005). P97)

Plusieurs travaux ont identifié les dysfonctionnements de la bureaucratie en réfutant la thèse définie par Weber (1921) qui l'a considéré comme étant la principale condition de la performance, ainsi se basant sur l'idée que le secteur privé est plus performant par rapport à celui public, *le NMP s'inspire des méthodes de gestion du premier pour les appliquer sur le second, notamment l'augmentation de la marge de manœuvre des managers et les administrateurs, les citoyens sont assimilés ainsi à des clients, c'est en quelque sorte « l'hybridation public-privé » des formes organisationnelles.*

Dans ce sens, la réforme du management public vise à atteindre trois principaux objectifs (Emery et Giauque, 2005) : économie, efficacité et efficience. La transposition des méthodes de management du secteur privé au secteur public doit prendre en compte les approches contingentes et configurationnelles dans leur mise en œuvre (Cunningham et Harris, 2001). Dans ce sens Gibert (2002) souligne : « Puisés dans l'expérience des organisations privées, ces outils seraient introduits dans les administrations après avoir été adaptés aux spécificités de la logique publique » Le tableau suivant indique, dans les grandes lignes, les principales différences entre une administration de type wébérienne et une administration basée sur le NMP.

Tableau 1 – Comparaison des administrations de types wébérienne et NMP

	Administration wébérienne	Administration NMP
Objectifs	respecter les règles et les procédures	atteindre les résultats, satisfaire le client
Organisation	centralisée (hiérarchie fonctionnelle, structure pyramidale)	décentralisée (délégation de compétences, structuration en réseau, gouvernance)
Partage des responsabilités politiciens/administrateurs	confus	clair
Exécution des tâches	division, parcellisation, spécialisation	autonomie
Recrutement	concours	contrats
Promotion	avancement à l'ancienneté, pas de favoritisme	avancement au mérite, à la responsabilité et à la performance
Contrôle	indicateurs de suivi	indicateurs de performance
Type de budget	axé sur les moyens	axé sur les objectifs

A la lecture de ce tableau, l'administration du NMP donne une priorité à l'atteinte des objectifs et à la satisfaction des usagers, à travers le renforcement d'un style participatif en vue de promouvoir les bonnes pratiques de gestion, et soutenir la gouvernance publique, ce partage des responsabilités se fait d'une manière concise, précise, et claire à travers un tableau de répartition des tâches au sein de l'administration, en favorisant les aspects liés à l'autonomie dans la prise de décision et l'exécution des tâches, à la responsabilité et à la reddition des comptes.

La bureaucratie wébérienne semble manquer de souplesse dans l'environnement actuel mêlant mondialisation des échanges, globalisation financière, intégration spatiale et mutation technologique (AMAR & BERTHIER, 2007). Le risque que le respect des règles impersonnelles prenne l'ascendant sur l'accomplissement des missions de l'administration n'est pas inexistant (Merton, 1957). Il est clair donc à partir de ce récapitulatif que l'administration MNP vise essentiellement à créer de la concurrence au sein de l'organisation à l'instar du secteur privé pour qu'elle soit aussi compétitive. Le tableau suivant propose les principales actions s'inscrivant dans le champ du NMP.

Tableau 2 : Les différentes actions s'inscrivant dans le champs du NMP

Fonction stratégique	• Gestion par les résultats • Mise en place d'une planification stratégique • Privatisation d'entreprises publiques, externalisation (faire-faire) • Mise en place de partenariats public/privé • Séparation des fonctions politique (conception) et administrative (mise en œuvre) • Déconcentration et/ou décentralisation • Utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication en interne (l'intranet permet de décloisonner les services) • Généralisation de l'évaluation (culture de la performance) • Simplification des formalités administratives
Fonction finance	• Réduction des déficits • Budgétisation par programme • Plus grande transparence de la comptabilité (par exemple par la mise en place d'une comptabilité analytique pour comparer les résultats aux prévisions)
Fonction marketing	• Développement du marketing public (consultations, enquêtes, sondages, observatoires, etc.) • Utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication en externe (pour une meilleure communication)
Fonction ressources humaines	• Réduction des effectifs • Responsabilisation et motivation des fonctionnaires (individualisation des rémunérations, primes au rendement, etc.) • Développement de la participation

Source : d'après Laufer et Burlaud, 1980 ; Hood, 1991 ; Pollitt et Bouckaert, 2000 ; Gruening, 2001.

Comme nous l'indique ce tableau, le NMP est transdisciplinaire, concerne à la fois les fonctions stratégique, finance, marketing et ressources humaines. Le NMP pousse l'État à s'interroger sur son rôle et ses missions, celles qu'il doit assurer, celles qu'il peut déléguer ou confier à des agences ou des entreprises privées et celles qu'il peut organiser en partenariat avec le secteur privé. Selon Braun (2001, p.7), « la quasi-totalité des exemples étrangers montre l'existence d'une nette corrélation entre la réduction du format et des missions de l'État et une réforme de celui-ci susceptible d'obtenir quelque succès significatif ».

2. Le Nouveau Management Public au Maroc

Dès l'émergence du NMP, le Maroc a déployé d'importantes réformes d'ordre structurel en vue d'améliorer l'efficacité de l'action publique. « La question sur les apports de NMP à l'administration marocaine est intéressante dans la mesure où elle permet d'étudier par la suite l'impact de ces réformes sur l'administration publique et expliquer certains facteurs pouvant entraver leur réussite » (LAHJOUJI, 2018). Il sera intéressant de rappeler, dans un premier temps, certaines réformes jugées marquantes et importantes. Pour ce faire, nous avons mobilisé une recherche documentaire portant sur les rapports publiés officiellement dans le cadre de l'amélioration de la gouvernance et de la performance du secteur public.

2.1 Le cadre constitutionnel

Pour la première fois, un chapitre entier a été consacré à la bonne gouvernance, où plusieurs principes fondamentaux ont été ainsi constitutionnalisés à savoir :

- Les services publics sont organisés sur la base de l'égal accès des citoyennes et citoyens, de la couverture équitable du territoire national et de la continuité des prestations.
- Ils sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité, et sont régis par les principes et valeurs démocratiques consacrés par la Constitution.
- Leurs agents exercent leurs fonctions selon les principes de respect de la loi, de neutralité, de transparence, de probité, et d'intérêt général. Ils assurent le suivi des observations, propositions et doléances des citoyens.
- Ils rendent compte de la gestion des deniers publics conformément à la législation en vigueur et sont soumis, à cet égard, aux obligations de contrôle et d'évaluation.

- Une charte des services publics fixe l'ensemble des règles de bonne gouvernance relatives au fonctionnement des administrations publiques, des régions et des autres collectivités territoriales et des organismes publics.
- Toute personne, élue ou désignée, exerçant une charge publique doit établir, conformément aux modalités fixées par la loi, une déclaration écrite des biens et actifs détenus par elle, directement ou indirectement, dès la prise de fonctions, en cours d'activité et à la cessation de celle-ci.
- Les instances en charge de la bonne gouvernance sont indépendantes. Elles bénéficient de l'appui des organes de l'Etat. La loi pourra, si nécessaire, créer d'autres instances de régulation et de bonne gouvernance.

À la lumière de ces principes, la nouvelle Constitution a tenu à constitutionnaliser les institutions et instances de protection des droits et libertés, de la bonne gouvernance, du développement humain et durable et de la démocratie participative, notamment, le Conseil National des Droits de l'Homme, le Médiateur, le Conseil de la Communauté Marocaine à l'Etranger, l'autorité chargée de la parité et de la lutte contre toutes formes de discrimination, Haute Autorité de la Communication Audiovisuelle, le Conseil de la Concurrence et l'Instance nationale de Probité et de Lutte contre la Corruption.

2.2 Apports de la loi organique des finances publiques pour le NMP

L'adoption en 2011 de la nouvelle constitution a rendu nécessaire la refonte de la loi organique n°7-98 relative à la loi de finances afin de prendre en compte les nouveaux principes constitutionnels encadrant les finances publiques. **La nouvelle loi organique n°130-13 relative à la loi de finances** fournit ainsi un cadre législatif pour consacrer les différentes mesures entreprises au cours de ces dernières années dans le cadre de la modernisation de la gestion des finances publiques. Cette loi organique qui définit de nouvelles règles budgétaires et comptables consacre les principes de reddition des comptes et d'évaluation, élargit le droit d'amendement parlementaire et participe au renforcement de la transparence budgétaire. La LOF représente donc une mutation des processus de la gestion financière publique et une évolution importante dans les pratiques budgétaires de l'administration publique marocaine, non seulement en raison des changements des règles législatives mais aussi parce que la mise en œuvre de la LOF modifie profondément les pratiques et les comportements.

Ainsi, la LOF qui constitue un couronnement au processus de l'expérimentation de la réforme budgétaire entamée depuis 2001 a pour finalité la mise en place d'une gestion plus démocratique et plus efficace des dépenses publiques. Ainsi, elle définit les principes régissant la gestion des finances publiques, détermine le cadre juridique des lois de finances et encadre tout le processus budgétaire depuis la programmation jusqu'à l'évaluation. Elle a pour objectifs :

- Le renforcement du rôle de la loi de finances. Elle constituera à terme, le principal outil de mise en œuvre des politiques publiques et des stratégies sectorielles. Cette politique permettra d'assurer le développement économique et social durable. La répartition équitable des fruits de la croissance tout en conservant l'équilibre financier du pays représente également un objectif de taille.
- Le renforcement de l'efficacité, de l'efficience et de la cohérence des politiques publiques ; et l'amélioration de la qualité du service public fourni au citoyen ainsi que la responsabilisation des gestionnaires;
- L'amélioration de la soutenabilité des finances publiques et de la lisibilité budgétaire ; et le renforcement de la transparence des finances publiques ;
- L'accroissement du rôle du Parlement dans le débat budgétaire, dans le contrôle et dans l'évaluation des politiques publiques.²

2.3 La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, promulguée par le dahir numéro 1-03-195 du Ramadan de l'année 1424 correspondant au 11 novembre 2003.

En application du principe de corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes, institué par la constitution, et conformément aux orientations du gouvernement en matière de refonte du dispositif du contrôle et de gouvernance des EEP, cette loi a été adoptée en vue de renforcer le dispositif de gouvernance et de contrôle de ces organismes et de l'adapter aux impératifs du développement et de recherche d'efficacité et d'amélioration des performances, tout en s'inscrivant dans la logique d'une évolution visant l'alignement sur les meilleures pratiques et standards internationaux en la matière.

² Le portail électronique de la LOF <http://lof.finances.gov.ma/>

Aussi, cette loi se fixe-t-elle deux objectifs primordiaux et étroitement liés. Le premier est de permettre l'amélioration de la gouvernance des établissements et entreprises publics par le renforcement des bases et des principes ayant pour objet l'amélioration du fonctionnement des organes délibérant de ces organismes et de leurs instruments de gestion pour assurer une gestion optimale des ressources mises à leur disposition et de renforcer leur rendement et la qualité de leur services. Le second objectif est de réorienter le contrôle vers l'appréciation des performances et la prévention des risques en plus de la vérification de la conformité au regard de la réglementation en vigueur.

Ainsi, cette loi vise pour le volet gouvernance la responsabilisation accrue des organes délibérants et de gestion par le développement de la contractualisation des relations entre l'Etat et les établissements et les entreprises publics, l'amélioration permanente des modes de gestion de ces entités pour une plus grande efficacité et une meilleure transparence de leurs actions.

Pour le volet contrôle, le but réside notamment dans la généralisation du contrôle financier, son adaptabilité et le renforcement de son efficacité ainsi que l'exercice de missions d'accompagnement et de conseil à ces organismes. A cet effet, une nouvelle segmentation des établissements et des entreprises publics est prévue sur l'amélioration de la qualité de ces organismes et à adapter la typologie et le mode de contrôle en fonction de la qualité de ces organismes et à adapter la typologie et le mode de contrôle en fonction de la qualité de gestion et de gouvernance et des performances de l'entité contrôlée.

2.4 Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance des Entreprises et Etablissements Publics (EEP)

L'élaboration de ce Code est le fruit d'une approche participative impliquant des EEP et de nombreux acteurs concernés (CGEM, ICPC, IMA,...). Elle a également été renforcée par une consultation élargie auprès d'un ensemble de partenaires nationaux et internationaux. A rappeler que ce Code complète la série de Codes adoptés par la Commission Nationale de Gouvernance d'Entreprise que sont le Code général, le Code relatif aux PME et le Code concernant les Etablissements de Crédit. Ledit Code qui s'adresse aux Entreprises et Etablissements Publics est établi sur la base des meilleurs standards internationaux. Il vise à asseoir les meilleures pratiques de gouvernance des EEP et à ancrer les valeurs et les principes

de transparence, de communication et de reddition des comptes. Il comprend des recommandations et des règles visant notamment :

- ✓ la relation entre l'Etat et les EEP, en opérant une distinction claire entre les différentes fonctions et missions qui incombent à l'Etat et qui sont susceptibles d'influencer les conditions dans lesquelles les EEP exercent leurs activités.
- ✓ le renforcement du rôle et des responsabilités de l'Organe de Gouvernance en permettant à ce dernier d'avoir les pouvoirs, les compétences et l'objectivité nécessaires pour assurer sa fonction de pilotage stratégique et de surveillance de la Direction de l'Etablissement. Ainsi, les trois aspects qui permettent de renforcer ce rôle.
- ✓ le rôle et les responsabilités du management
- ✓ le renforcement de l'éthique et de la transparence
- ✓ le traitement équitable des Parties Prenantes et la préservation de leurs droits.

3. Le contrôle de gestion, une fonction indispensable pour l'opérationnalisation des principes du nouveau management public en milieu hospitalier

L'hôpital est une organisation complexe et spécifique qui emploie « *des acteurs à forte identité professionnelle, associant des champs de compétence reconnus et variés et développant des gestions en réseau* » (Cauvin, 1999). De ce fait, la nature juridique de l'hôpital, ses missions, son organisation et ses interactions avec l'environnement externe constituent des facteurs déterminants des modes de contrôle mis (à mettre) en place.

En effet, l'hôpital public est soumis, en plus des contrôles internes, à des contrôles externes exercés par différents acteurs : élus locaux, médias, syndicats, parlement, cour des comptes, inspection générale des finances, ministères de tutelle... La réforme de la loi organique des finances publiques s'est, d'ailleurs, inscrites dans cette volonté des représentants du peuple d'avoir plus de visibilité sur l'emploi des deniers publics par rapport aux services rendus aux citoyens.

Sous cette pression de contrôle externe, et plus précisément le changement de la logique d'allocation des moyens, basée dorénavant sur les objectifs formulés et les indicateurs précisés dans le projet de performance avec un horizon pluriannuel, les hôpitaux publics sont appelés à revoir leur mode de gouvernance interne. Ceci dit, la majorité des dispositions réglementaires de loi organique des finances et des guides y afférentes mettent l'accent sur la

place du contrôle de gestion dans la réussite de chantier de réforme du management des deniers publics.

En effet, le contrôle de gestion est une discipline qui a été initiée pour la première fois par Robert Anthony en 1965 et qui le définit d'ailleurs comme étant « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* ». Au fil du temps, d'autres d'auteurs ont défini ce concept sous des angles différents prenant d'autres enjeux liés à des secteurs diversifiés.

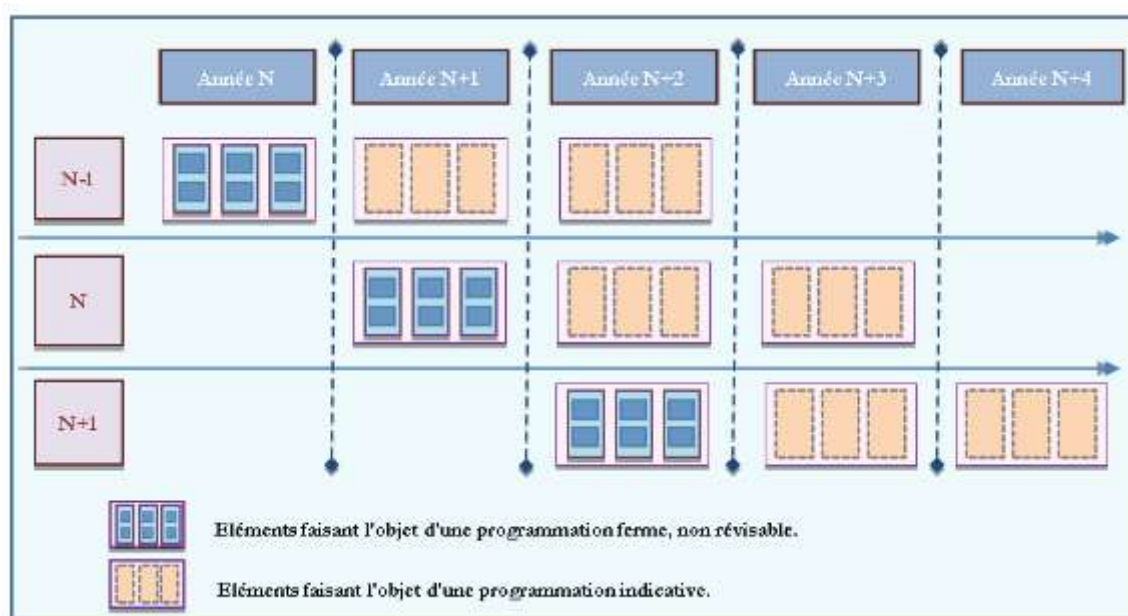
Cette approche de gestion des deniers publics, basée sur une planification budgétaire au tour de programmes, projets et actions, renforce la place du contrôleur de gestion dans la gouvernance des établissements à travers l'accompagnement des managers des unités hospitalières (chefs de services cliniques) dans la finalisation de leurs projets et par la suite la consolidation des données budgétaires et la priorisation des projets à travers l'animation des réunions de concertations budgétaires et l'établissement des projets de performance. Plusieurs dispositions de la loi organique des finances publiques impliquent le renforcement des pratiques du contrôle de gestion qui permettraient in fine d'améliorer la gouvernance interne de l'hôpital à travers une architecture de délégations des responsabilités et des pouvoirs, accompagné par une réédition des comptes, entre la directeur de l'hôpital et les managers des unités fonctionnelles (Bouquin, 2010, p. 11). Toutefois, cette logique de résultats ne doit pas être une forme de pression sur les managers des unités fonctionnelles dans un sens où elle devient contraire à la logique médicale. En effet ce témoignage d'un pneumologue est à prendre avec beaucoup d'intérêt (Georgescu et Naro, 2012) : « *Quand vous avez des patients qui sont là pour des raisons plus sociales que médicales, si vous avez une partie de votre cerveau qui est sur le mode gestion, il vous dit que ça va vous faire perdre de l'argent. Et puis l'autre côté de votre cerveau vous dit que vous ne pouvez pas le renvoyer, chez lui ou dans la rue, je n'aurai pas rempli ma mission* ». C'est pour cette raison, la loi organique des finances publiques, dictant le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, a exigé de nouveaux outils de contrôle de gestion permettant d'une part une meilleure gestionnaire des deniers publics en mettant l'accent sur l'efficacité et la pertinence de la dépense publique et d'autre part l'offre d'un service public de qualité répondant aux attentes des usagers et des citoyens.

Dans ce cadre, les outils de contrôle de gestion explicitement stipulés dans la LOF sont : projet de performance, programmation pluriannuelle et rapport de performance.

3.1 Programmation budgétaire triennale

Selon l'arrêté n° 551.18 du 4 Joumada II 1439 (21/02/2018), les Centres Hospitaliers universitaires font partie des établissements publics bénéficiant de subventions de l'Etat et devant soumettre leur programmation budgétaire pluriannuelle aux commissions parlementaires concernées. Cette programmation pluriannuelle, comme prévue par l'article 5 de la LOF, est actualisée chaque année en vue de l'adapter à l'évolution de la conjoncture financière, économique et sociale du CHU concerné.

Figure 1 : La programmation budgétaire triennale glissante



Source : Guide de la programmation budgétaire triennale, 2018

Cette disposition, entrée en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019, a fait l'objet d'un guide pratique établi par le ministère de l'économie et des finances qui met l'accent sur les objectifs suivants de la programmation triennale:

- ✓ Garantir la soutenabilité budgétaire ;
- ✓ Accroître la responsabilisation des gestionnaires et leur offrir une meilleure prévisibilité ;
- ✓ Améliorer la transparence dans la gestion publique ;

Ces objectifs ne peuvent être atteints que si le contrôle de gestion remplit pleinement son rôle d'animation budgétaire en accompagnant les décideurs stratégiques dans la définition des programmes et des projets, la préparation des fiches de projets et la formation des chefs de

services cliniciens pour qu'ils puissent les renseigner correctement et l'identification des indicateurs pertinents pour suivre les objectifs assignés à chaque projet et programme.

3.2 Projet de performance

Selon la LOF, le projet performance est « *une présentation des actions, des coûts, des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés au moyen d'indicateurs précis dont le choix est justifié* ».

Le projet de performance (PdP) est un document établi par chaque département ministériel ou institution et reprend les objectifs de chaque programme et les indicateurs y afférents. Destiné au Parlement, le PdP présente une comparaison des données budgétaire, expose les raisons des choix stratégiques et explicite les objectifs visés et les indicateurs de mesure et leurs méthodes de construction.

La validation du PdP passe par plusieurs étapes :

- ✓ Préparation et discussion du document dans le cadre de l'élaboration du budget ;
- ✓ Validation du document stabilisé par le Ministre concerné qui engage sa responsabilité quant au contenu du document ;
- ✓ Transmission du document à la direction du budget pour validation définitive;
- ✓ Transmission au parlement dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances

3.3 Rapport de performance

Selon l'article 39 de la LOF, « le projet de loi de règlement de la loi de finances est accompagné [...] d'un rapport annuel de performance préparé par le ministère chargé des finances. Ce rapport constitue la synthèse et la consolidation des rapports de performance élaborés par les départements ministériels et institutions ».

L'article 54 de la LOF stipule que le rapport de performance fait « connaître, par programme, en mettant en évidence les écarts avec les prévisions des lois de finances de l'année considérée, ainsi qu'avec les réalisations constatées dans la dernière loi de règlement... les objectifs, les résultats attendus et obtenus, les indicateurs et les coûts associés. »

Le contrôle de gestion est donc l'animateur du dialogue de gestion requis par la démarche de la performance de la LOF. Il doit :

- ✓ Apporter des outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus ;

- ✓ Enrichir le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité (responsable du programme, du projet ...).

4. Le développement du contrôle de gestion dans les hôpitaux publics marocains

Si dans le contexte européen, les hôpitaux ont commencé à développer une comptabilité analytique (feuille de répartition et d'imputation), basée sur le décret du 28 mars 1953 créant un plan comptable spécifique aux hôpitaux (Pagès, 2006), les travaux sur le contrôle de gestion dans les hôpitaux marocains (Boussetta et Alami, 2017) et les rapports de la cour des comptes :

- ✓ Existence d'un système de contrôle de gestion dans la majorité des hôpitaux marocains. Ce résultat est à prendre avec beaucoup de recul. En fait, la cour des comptes a constaté l'absence d'une comptabilité générale et analytique dans les hôpitaux publics. De même, Boussetta et Alami (2017) ont affirmé que seulement 2 hôpitaux (CHU Ibn Sina et Ibn Rochd) disposent uniquement d'une comptabilité générale. Ce dernier est le socle d'une comptabilité analytique, elle-même la base d'un système de contrôle de gestion.
- ✓ Absence des manuels de procédures et des fiches de poste

Cette situation accentue le défi des managers des hôpitaux publics pour la mise en œuvre des outils du contrôle de gestion définis par la LOF précédemment présentés. Conscient de l'importance de cette réforme et des défis qu'elle porte, le ministère de l'Economie et des finances a choisi dans un premier temps des sites pilotes pour expérimenter la réforme. Ainsi, la circulaire n° 4509/E du ministre de l'économie et des finances relative à la gestion financière et comptable des établissements publics bénéficiant de ressources affectées ou de subventions de l'Etat a listé, pour des raisons de taille et de proximité géographique aux instances de suivi, le CHU Ibn Sina de Rabat comme cas d'implantation dans le secteur de la santé et souligne l'assistance de la direction du budget des sites pilotes dans l'établissement de leur nouvelle nomenclature budgétaire, l'approbation des règles de gestion budgétaire et comptable et la prise en charge de son budget au niveau du « e-budget ».

Le CHU Ibn Sina a dessiné un processus de mise en place de la réforme budgétaire bien réfléchi avec les étapes suivantes :

- ✓ Institution d'un comité pilotage qui a pour mission :
 - Elaboration du cadrage stratégique, structuration des programmes et production du projet de performance

- Pilotage, suivi et évaluation de la mise en œuvre de la réforme ;
 - Elaboration et mise en œuvre des plans de communication et de formation
 - Elaboration des référentiels méthodologiques relatifs à l'implémentation des instruments de la réforme.
- ✓ Définition de la structure programmatique. Pour cette fin, le comité de pilotage a débattu trois scénarios possibles :
- Une approche hiérarchique basée sur un découpage hospitalier avec onze programmes.
 - Une approche médicale consistant en un découpage par pôle faisant ressortir sept programmes.
 - Une approche managériale consistant en un découpage par mission. Celle-ci a ressorti trois programmes. C'est finalement l'approche retenue pour des raisons de cohérence, d'exhaustivité, de transposabilité aux autres CHU et de stabilité potentielle de la structure des programmes. Les trois programmes identifiés sont : **Offres de soins et actions de santé publique, Formation, Recherche, expertise et innovation, et Pilotage et gouvernance.**
- ✓ **Adaptation de la nomenclature budgétaire**
- ✓ **Finalisation des objectifs et des indicateurs et du projet de performance**

En plus du comité de pilotage, le CHU Ibn Sina a instauré

- ✓ Un comité de suivi et de la mise en place de la réforme (Responsables des projets)
- ✓ Une cellule de suivi et d'évaluation de la performance (contrôle de gestion, Service audit, Unité de management-qualité) ;
- ✓ Des référents de la réforme budgétaire désignés au niveau de chaque hôpital pour animer le dispositif de suivi-évaluation.

Dans ce processus de mise en place de la réforme budgétaire, le service de contrôle de gestion du CHU Ibn Sina intervient en trois temps :

1. Préparation

- a. aider à la définition des objectifs et des indicateurs ;
- b. Contribuer au dialogue de gestion ;
- c. Développer une activité de conseil pour orienter la réflexion et les choix d'orientation ;
- d. Contribuer à l'élaboration des contrats objectifs ;

2. Exécution

- a. mettre en place les outils de suivi et d'évaluation ;

- b. assurer le suivi et l'évaluation des indicateurs ;
- c. analyser les résultats et proposer des réorientations des plans d'actions

3. Réédition des comptes

- a. évaluer le processus de la contractualisation ex-post.
- b. rendre compte au responsable de programme et produit un rapport de gestion.

Conclusion

La réussite de la réforme des finances publiques et plus précisément la réforme hospitalière dépend largement du niveau d'implication et d'adhésion de l'ensemble des acteurs de la structure hospitalière. En fait, la réforme budgétaire du CHU, passé d'une logique de moyens à une logique de résultat, ne doit pas être prise comme un simple changement de la manière de présentation du budget et la voir comme un exercice purement technique. Mais, c'est un véritable changement culturel. Par conséquent, il faut s'attendre à la résistance. D'où l'importance de chercher des victoires modestes, communiquer, reconnaître les risques, s'adapter et cultiver la confiance, précise le chef de la DAF, CHU Ibn Sina. C'est à ce niveau que le rôle du contrôle de gestion devient capital et déterminant dans la réussite de la réforme à travers son animation du dialogue de gestion, sa participation à la conduite du changement et sa prédisposition à accompagner les managers pour lever les défis de la nouvelle logique de gestion budgétaire.

Bibliographie

1. Arbaoui S. et Oubouali Y. (2018), Gouvernance et management de l'université au Maroc, Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, n° 4, Mars
2. Arrêté n° 551.18 du 4 Joumada II 1439 (21/02/2018) fixant la liste des établissements et entreprises publics bénéficiant de ressources affectées ou de subventions de l'Etat et devant soumettre leur programmation budgétaire triennale aux commissions parlementaires concernées
3. Boussetta M. et Alami S. (2017), L'adoption du contrôle de gestion à l'hôpital marocain : explication par l'approche PLS, European Scientific Journal, Vol. 13, N° 4, pp. 167-181
4. Chapitre 12 : articles 154 à 167 de la constitution 2011

5. Circulaire n° 4509/E du ministre de l'économie et des finances relative à la gestion financière et comptable des établissements publics bénéficiant de ressources affectées ou de subventions de l'Etat
6. El Idrissi A. (2017), La gouvernance des entreprises publiques : perspective comparative Maroc-Europe, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Ecole doctorale sciences économiques, sociales, de l'aménagement et du management, Lille 1.
7. Georgescu I. et Naro G., Pressions budgétaires à l'hôpital : une étude qualitative du concept de RAPM auprès de praticiens hospitaliers, Comptabilité-Contrôle-Audit, vol 3, tome 18, pp 67-95
8. Gournay (B) « L'administration » PUF 1976, P,119
9. Le portail électronique de la LOF <http://lof.finances.gov.ma/>
10. Note de présentation de la loi relative à la gouvernance et au contrôle financier de l'Etat sur les établissements et les entreprises publics et autres organismes
11. Note de synthèse sur le Code des bonnes pratiques de gouvernance des établissements et entreprises publiques https://www.finances.gov.ma/Docs/divers/synthese_code_gouvernance_fr.pdf du 15/04/2019
12. Pagès C., Contrôle de gestion et pratiques managériales à l'hôpital : la mise en œuvre d'un management de la performance, Mémoire de l'Ecole Nationale de la Santé Publique, Ecole Nationale de la Santé Publique, Rennes, 2006
13. Rapport de L'ICPC sur la bonne gouvernance : entre la situation actuelle et les dispositions de 2011