

LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DES ETABLISSEMENTS PUBLICS HOSPITALIERS DU MAROC

Par

Saad ALAMI

**Chercheur à la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales –
Agdal, Université Mohammed V -Rabat.**

&

Mohamed BOUSSETTA

**Professeur à la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales –
Agdal, Université Mohammed V -Rabat.**

Résumé

L'Organisation Mondiale de la Santé et le Ministère de la Santé Marocain ont accordé une grande importance au pilotage et à la performance des établissements hospitaliers, de ce fait, les établissements publics hospitaliers marocains et plus précisément les centres hospitaliers universitaires ont opté pour un mode de contrôle performant et pour une gestion axée sur les résultats ciblant la performance tout en tenant compte de la dimension sociale et de l'activité non marchande des établissements hospitaliers publics. Notre problématique de notre recherche est comme suit : quels sont les apports du système de contrôle de gestion pour les établissements publics hospitaliers ? Pour bien cerner cette problématique, nous nous sommes basés sur une étude par des entretiens auprès des responsables hospitaliers. Nos résultats et nos conclusions peuvent être utiles aux chercheurs, aux responsables et aux décideurs pour instaurer un système de contrôle de gestion dans les établissements hospitaliers tout en favorisant la responsabilisation des gestionnaires qui sont appelés à passer d'une gestion axée sur les moyens à une gestion axée sur les résultats.

Mots clés : Système de contrôle de gestion, contrôle interne, établissement public, hôpital, gouvernance, performance.

Abstract

The World Health Organization and the Moroccan Ministry of Health have given great importance to the management and performance of hospitals, so Moroccan public hospitals and, more specifically, university hospitals have opted for a performance-based management and performance-oriented management while taking into account the social dimension and the non-market activity of public hospitals. Our problem in our research is as follows: what are the contributions of the management control system for public hospitals? To understand this problem, we based ourselves on a study by interviews with hospital officials. Our findings and conclusions can be useful to researchers, managers, and decision-makers in establishing a management control system in hospital settings while fostering accountability for managers moving from resource-based management to results-based management.

Keywords: Management control system, internal control, public institution, hospital, governance, performance.

Introduction

Dans un contexte marqué par la crise, les gaspillages et absence de la bonne gouvernance au niveau du secteur hospitalier public, le système de contrôle s'est imposé comme un dispositif qui viendra en appui au contrôle financier réputé pour sa recherche de la conformité et de la régularité au dépend de l'efficacité et de l'efficience. Il est question d'opter pour un contrôle se basant sur le renforcement de la capacité de gestion des ordonnateurs et sur la nécessité de les responsabiliser sur l'efficacité de leurs dépenses au lieu de se contenter de ne vérifier que la régularité de celles-ci. Du point de vue de la pratique, cet article propose des recommandations relatives au développement des contrôles dans les établissements hospitaliers et ce, dans le cadre d'une démarche contractuelle entre la tutelle et ledit établissement. Nous avons fait le choix de situer notre étude dans le centre hospitalier universitaire Hassan II de Fès (CHU Hassan II), au sein duquel, il nous semblait que la problématique de contrôle de gestion est encore insuffisamment explorée, nous allons examiner tout d'abord la portée du contrôle financier tout en exposant comment le ministère des finances cherche à alléger progressivement le contrôle à priori et à s'intéresser davantage au contrôle de la performance et au contrôle de la régularité à posteriori. Cette évolution est favorable aux contrôles émanant de l'établissement public, ensuite, nous allons montrer comment le contrôle de gestion peut être au service de la contractualisation, enfin, nous allons aborder les pratiques relatives au contrôle de gestion dans l'établissement hospitalier objet de notre recherche tout en mettant en relief les insuffisances constatées.

1. La portée du contrôle financier sur les établissements publics au Maroc

Deux grandes périodes avaient marqué l'histoire du contrôle financier sur ces entités, la première avant l'avènement de la loi n° 69-00 et la deuxième après sa promulgation en 2003.

1.1. Le contrôle financier des établissements publics avant l'avènement de la loi n° 69-00

Le contrôle financier peut être défini comme étant une tutelle financière exercée par le ministère de l'économie et des finances sur les établissements publics en sa qualité de responsable de la conception et du contrôle de l'exécution de l'ensemble de la politique financière de l'état. Les organismes à contrôle étendu sont souvent les établissements publics à caractère administratif dotés de l'autonomie financière. Le contrôle financier de l'état auquel ils sont soumis s'étend à toutes les opérations susceptibles d'avoir une répercussion

financière directe ou indirecte. Le système de contrôle étatique tel qu'il est pratiqué jusqu'à nos jours a le mérite de favoriser les pratiques d'auto-contrôle. Toutefois, la protection et la gestion des deniers publics apparaissent comme l'obsession du contrôle de régularité, il s'agit de vérifier que les moyens alloués aux établissements publics à caractère administratif sont régulièrement dépensés et présentés dans des états financiers reflétant correctement une image fidèle des opérations financières. La faiblesse du contrôle financier provient du fait qu'il s'intéresse principalement à la régularité et la légalité des procédures ne pouvant appréhender la réalité et l'opportunité de gestion. Il est question d'un contrôle de régularité que d'un contrôle se préoccupant réellement de l'efficacité dans la gestion publique, ce mode de contrôle est réputé pour :

- sa rigidité et sa sévérité excessive dans certains cas qui ont nourri tous un courant de critiques à son égard ;
- son caractère plus que formel dans d'autres cas qui transparaît à travers la multiplication des échappatoires. Quoi qu'il en soit, la prédominance de ce type de contrôle ne favorise pas la responsabilisation du gestionnaire, cela contribue à expliquer que les contrôles internes soient aujourd'hui encore peu développés dans les établissements publics. Ces limites ont poussé les pouvoirs publics à revoir la conception générale des contrôles exercés sur ces établissements.

1.2. Le système de contrôle des établissements publics et l'avènement de la loi n° 69-00

Les réformes apportées par la loi n° 69-00 portent notamment sur l'encouragement des contrôles émanant des établissements publics, cette loi a été prolongée par le projet de réforme du contrôle de la dépense publique initié par le ministère de l'économie et des finances qui vise la responsabilisation et à l'évaluation de l'ordonnateur sur la performance de ses dépenses.

1.2.1. Le contrôle financier au sens de la loi n° 69-00

Le contrôle des établissements publics est régi par le Dahir n° 1-03-195 du 11 novembre 2003 portant promulgation de la loi n° 69-00, ce contrôle est subdivisé en deux, un contrôle financier à priori et un contrôle financier à posteriori. Le contrôle à priori est un contrôle préventif qui précède la décision ou l'engagement d'une opération financière ou économique donnée, il se traduit en conséquence par l'obligation de soumettre tout projet de décision ou

d'engagement à l'approbation préalable de l'autorité qui l'exerce et qui est généralement l'autorité de tutelle (technique et financière). Le contrôle a posteriori intervient après la prise de décision de l'engagement d'une opération déterminée et même souvent après sa réalisation totale, il constitue un contrôle de résultat du fait qu'il n'intéresse que des actes consommés ou des opérations achevées. Les deux types de contrôles portent sur les aspects comptables et financiers, de gestion et de performance. La promulgation de la loi n° 69-00 vient pour remédier aux lacunes et limites dont souffre le contrôle financier sur les établissements publics, elle vise à le moderniser et à garantir une large autonomie aux organes d'administration et de gestion sans oublier une transparence de la gestion. Le rôle du contrôle est particulièrement important pour les établissements publics soumis au contrôle d'accompagnement. Sont soumis au contrôle d'accompagnement en substitution au contrôle préalable, les établissements publics justifiant de la mise en œuvre effective d'un système d'information de gestion et de contrôle interne comportant notamment, les instruments suivants : un statut du personnel, un organigramme, un manuel des procédures, un règlement des marchés, une comptabilité générale, un plan pluriannuel et un rapport annuel de gestion. Il importe aussi de citer les contrats-programmes comme une sorte d'outil permettant de mesurer la performance des établissements publics tout en se référant aux indicateurs de gestion. Pour correspondre aux évolutions du contrôle, les établissements publics doivent mobiliser un ensemble de compétences et de ressources permettant cette flexibilité, généralement le contrôle étatique sur les établissements publics sera modulaire. Le ministère de l'économie et des finances mise sur la réussite de la réforme du contrôle financier, cette réussite se mesurera par la migration du contrôle préalable au contrôle d'accompagnement.

1.2.2. Les projets de réforme encours : la réforme de la dépense publique

Parallèlement à la réforme du contrôle financier, les pouvoirs publics ont instauré le contrôle modulaire de la dépense. Ce dernier signifie que certains contrôles tatillons redondants et liés à des dépenses présentant de faibles risques ou comportant des enjeux mineurs, n'ont plus à être effectués par les contrôleurs et les comptables publics, mais par les ordonnateurs. C'est une manière à la fois de responsabiliser ces derniers, de fluidifier le circuit des dépenses publiques et de réduire les délais de paiement. Après avoir allégé le contrôle préalable sur certaines dépenses au profit des ordonnateurs, le ministère de l'économie et des finances projette de qualifier ces derniers pour leur permettre de bénéficier des allègements du

contrôle conséquent. Il est question d'opter pour un contrôle modulé se basant sur le renforcement de la capacité de gestion des ordonnateurs et sur la nécessité de responsabiliser ces derniers sur l'efficacité de leurs dépenses au lieu de vérifier seulement la régularité de celles-ci, dans ce sens, le ministère de l'économie et des finances cherche à poursuivre sa politique de modernisation en optimisant et en allégeant le contrôle à priori tout en initiant de manière organisée et cohérente le transfert du contrôle à priori vers les ordonnateurs. Les établissements publics sont appelés à réorganiser leur gestion interne pour être prêts à prendre en main, à moyen et long terme, leur contrôle de régularité et à rendre compte sur les résultats atteints. L'allègement du contrôle de régularité au profit d'un contrôle ex-post est tributaire de la capacité de gestion dont dispose chaque ordonnateur. Il importe donc d'aller vers la promotion de l'initiative des gestionnaires publics et de favoriser leur liberté d'action en leur donnant une marge de manœuvre de plus en plus importante. Pour cela, il faut chercher l'élévation des standards de performance chez les intervenants dans la dépense publique et aller vers un contrôle moderne axé sur des notions d'efficacité plutôt que sur les notions du contrôle formel. Cette évolution est très importante tant pour les usagers que pour l'établissement public lui-même qui gagnera assurément en efficacité et en productivité.

1.3. L'émergence des contrôles résultant de l'établissement public

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 établissements publics Marocains avant l'avènement des contrôles internes est la prédominance des contrôles externes. Les lacunes structurelles et organisationnelles dont souffrent ces établissements doivent être comblées par des contrôles résultant de l'établissement public : 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. Piloter la performance d'un

établissement public 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 le CHU Hassan II, les indicateurs et les tableaux de bord restent les instruments les plus adaptés pour piloter la performance dudit établissement. 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. 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 cibler 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, ce qui n'est pas le cas de l'établissement objet de notre recherche. 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 établissements publics. 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.

2. Le contrôle de gestion et les établissements publics

En pratique les établissements publics sont confrontés au dilemme autonomie/contrôle. La contractualisation se présente comme une solution à ce dilemme.

2.1. Le dilemme autonomie/contrôle

De l'analyse du système de contrôle étatique sur les établissements publics, nous pouvons faire le constat c'est que ce système est confronté à un dilemme autonomie/contrôle. Il s'agit en fait de faire face au conflit d'intérêt entre l'état et les établissements publics, ce qui pousse

ces derniers à produire des informations incomplètes (asymétrie de l'information). On peut dire que le conflit d'intérêt peut apparaître comme la conséquence de l'information incomplète. Devant la volonté de l'état de contrôler ses établissements publics et le désir de ces derniers de gérer leurs activités avec plus d'autonomie, le contrat-programme se présente comme la solution optimale permettant de protéger les intérêts des deux parties. Le contrat-programme est une innovation intéressante dans les pratiques du management public dans la mesure où il permet de définir un cadre à l'intérieur duquel l'établissement pourrait retrouver le plein exercice de ses responsabilités à l'échelle locale, car plus la situation financière se dégrade, plus la tutelle devient envahissante, ce qui engendre une confusion croissante des pouvoirs et des responsabilités.

2.2. La portée de la contractualisation

Le contrat-programme qui est un acte écrit à caractère administratif et non juridique qui matérialise les engagements réciproques de l'état et des établissements publics autour d'intérêts communs, garantit une meilleure visibilité de l'action publique, privilégie une logique de résultats, responsabilise les acteurs et permet d'agir sur les modes de gestion, il tend ainsi à se substituer aux rapports d'autorité de l'état sur l'établissement public et au contrôle "tatillon", c'est ce qui justifie leurs succès à travers le monde entier. Le contrôle de gestion est indissociable de la notion de délégation de gestion. Plus on délègue, plus il est nécessaire d'encadrer celle-ci par des objectifs quantifiés confiés aux délégataires et par une restitution d'information à intervalles suffisamment rapprochés sur ce que les délégataires ont fait, sur les résultats qu'ils ont atteints et au regard des objectifs convenus. Les contrôleurs de gestion suivent les contrats d'objectifs avec des indicateurs qu'ils mettent en place ou aident à construire avec les responsables opérationnels. Au terme de chaque "programme" une évaluation des résultats pourrait être faite en confrontant les réalisations de l'établissement public avec les objectifs fixés par le contrat, de telle façon qu'il serait possible de mettre en œuvre un véritable contrôle d'efficacité, en effet, la tutelle doit disposer d'une batterie d'indicateurs pertinents et effectivement observables lui permettant de mesurer précisément l'activité de l'établissement public et de lui fixer des objectifs raisonnables adaptés à ses moyens réels.

2.3. La nouvelle répartition des pouvoirs

La dernière réforme a pour objectifs de lutter contre les rigidités, les cloisonnements de l'hôpital et d'associer les praticiens à la gestion de l'établissement comme à la mise en œuvre de ses grandes orientations. Le conseil d'administration poursuit une mission stratégique et moins gestionnaire, ses missions de contrôle sont renforcées, néanmoins, le conseil exécutif participe à la définition de la politique générale, il crée les conditions d'un pilotage médico-administratif susceptible de recourir à des tableaux de bord.

3. Les outils d'une bonne gouvernance hospitalière

L'hôpital public est un environnement complexe, si l'objectif ultime est de prodiguer des soins de qualité à des populations généralement moins favorisées et à moyens réduits, il est important de mettre en place un système qui garantit un certain équilibre entre les différentes parties prenantes dans la transaction hospitalière. Ainsi, plusieurs actions sont envisageables pour asseoir une bonne démarche de gouvernance basée sur le contrôle de gestion en milieu hospitalier.

3.1. Une démarche de fixation d'objectifs et de suivi de leur réalisation

Dans la pratique, la bonne gouvernance ne se limite pas seulement à réaménager les modalités de règlement des conflits, elle consacre aussi l'instauration d'un nouveau mode de pilotage. La démarche de contractualisation interne permet d'accompagner l'évolution des comportements en facilitant le passage d'une situation de demande systématique de moyens supplémentaires à la mise en place d'une volonté d'arbitrer au mieux entre les besoins exprimés. L'allocation des moyens dépend de la fixation d'objectifs et de règles de suivi clair, ce dernier point est facilité par les tableaux de bord par le biais desquels l'équipe de direction obtient des éclairages sur les aspects médicaux. La dynamique de regroupement de services au sein d'un pôle d'activité vise à atteindre une taille critique, permettant par exemple de dégager des marges de manœuvre en matière de gestion du personnel, elle permet aussi de faire disparaître des cloisonnements et de développer des filières de prise en charge. Au niveau du pôle, on assiste à l'émergence d'une fédération de différentes forces autour d'un projet commun, c'est-à-dire la création d'un espace de concertation au service d'un objectif, le pôle est également le lieu où se tisse un lien entre la stratégie de l'établissement et les processus opérationnels. Selon le principe de subsidiarité, la délégation de gestion permet le fait que les décisions ne soient pas prises loin du terrain, cette gestion déconcentrée

s'appuie sur une logique de démarche par projet décrite dans le contrat de pôle. Le suivi de ce contrat de pôle est bien assuré par les tableaux de bord.

3.1.1. Décentraliser le contrôle de gestion lui-même

Il est important qu'il existe une plus grande association avec le corps médical et l'encadrement au niveau des pôles, cette plus grande implication et cette proximité avec le terrain supposent de diversifier les outils de pilotage et de mesure de la performance, notamment à travers la constitution des tableaux de bord équilibrés, cette nouvelle approche implique en plus de la comptabilité de gestion de connaître les grands principes des démarches de qualité, notamment l'analyse des processus.

3.1.2. Spécialiser le contrôle de gestion

A côté de la constitution d'outils de pilotage plus proche du terrain pour lesquels une certaine imperfection peut être tolérée, il existe également un besoin de spécialisation pour mener des investigations poussées, notamment en termes de comptabilité analytique, telles les méthodes ABC/ABM qui privilégient une approche par activité. Ces deux tendances nécessitent pour les équipes des contrôleurs de gestion de disposer de profils divers, capables de formaliser des outils complexes, de synthétiser des informations diverses et variées, de construire des requêtes informatiques tout en étant capable d'intégrer les problématiques médicales et soignantes et d'apporter une expertise en matière de qualité et d'efficacité des processus.

L'étude de l'évolution de la pratique du contrôle de gestion dans le temps a apporté des arguments théoriques importants sur le besoin de redéfinir la place du dispositif de contrôle de gestion, cette redéfinition est déjà en route et ses premières étapes ont été le mouvement pour le contrôle de gestion stratégique, le développement de nouveaux outils de planification et de contrôle et enfin le cadre conceptuel du contrôle proposé par Simons (1987b).

4. La pratique du contrôle de gestion : une exploration de la réalité du CHU Hassan II

Le travail empirique visant à explorer la réalité des pratiques du contrôle de gestion a été mené auprès des responsables du CHU Hassan II. Les entretiens nous ont permis de collecter des données quantitatives et qualitatives qui vont nous permettre de construire un modèle théorique qui sera validé sur le terrain.

4.1. La méthodologie adoptée

Dans notre recherche, nous nous sommes basés sur une étude par des entretiens semi-directifs auprès des responsables dudit centre hospitalier. L'objectif de cette recherche est d'essayer d'expliquer l'effet de la pratique du contrôle de gestion sur la performance hospitalière (amélioration de l'offre des soins au sein des hôpitaux publics Marocains), en effet, dans un contexte complexe, le contrôle de gestion doit être utilisé comme un moyen de définition des processus et de maîtrise de la consommation des ressources, c'est un outil qui permet d'améliorer le fonctionnement des organisations hospitalières et par conséquent la démocratisation et le développement des conditions d'accès des citoyens aux services médicaux.

4.2. Le contrôle de gestion : un système non réactif

Le contrôle de gestion exerce un impact relatif sur la performance du CHU Hassan II dans la mesure où il ne la maîtrise pas parfaitement. Les responsables opérationnels procèdent relativement à un suivi des objectifs du moment qu'ils ne sont pas impliqués dans leur choix, ensuite, les réunions du contrôle de gestion sont tournées plus vers la présentation des résultats que vers la recherche des causes des écarts et la recherche des actions correctives, ceci s'explique par le caractère non réactif du système de contrôle de gestion. Si un écart survient, ses causes ne sont pas systématiquement recherchées et la rectification ne se fait pas souvent pour se rapprocher de l'objectif, le contrôle de gestion est donc considéré comme neutre en ce sens que son rôle est limité à la déclinaison de la stratégie avec une absence du rôle des acteurs dans la construction dudit système qui ne se présente pas comme un moyen d'unifier les représentations et d'animation, en outre, les systèmes d'information ont manifesté une incapacité à alimenter les indicateurs en données fiables, enfin, on assiste à une ambiguïté des objectifs fixés aux responsables et à une présence de finalités multiples mal définies et changeantes.

4.3. La contractualisation : une pratique précédant le contrôle de gestion

Bien que l'établissement hospitalier objet de notre étude n'a pas ratifié le contrat-programme avec sa tutelle, la pratique contractuelle que l'état cherche à concrétiser de plus en plus risque de se heurter à l'insuffisance de structuration des établissements publics, en effet, comment peut-on évaluer leurs performances dans le cadre d'un contrat-programme si le système

d'information de gestion fait défaut ? Avant de faire le choix entre l'adoption ou non du contrat-programme, il faut tout d'abord réunir les facteurs clés de succès dont le contrôle de gestion constitue, entre autres, un élément fondamental. On ne peut pas avoir d'indicateurs pertinents à même de mesurer la performance de l'établissement hospitalier contractant si celui-ci ne dispose pas d'un système de contrôle de gestion qui reçoit l'adhésion de tous les acteurs et si les systèmes d'information sont défaillants. Il est paradoxal de constater la ratification des contrats-programmes entre l'état et les établissements publics sans que ces deux parties mettent en place un système de contrôle de gestion, ce qui explique l'échec de la majorité des contrats-programmes notamment dans les secteurs sociaux et plus précisément hospitaliers.

Conclusion

Si le contrôle de régularité est parfaitement adapté à un système de gestion peu évolutif, il l'est moins pour un système dynamique et complexe qui caractérise les établissements publics d'aujourd'hui. Le contrôle financier est appelé à évoluer et à cohabiter avec le contrôle de gestion, ceci a amené les responsables à réformer ce contrôle pour le rendre un peu allégé. Le système d'information de gestion et le dispositif de contrôle interne constituent des éléments aussi importants que les résultats financiers ou la croissance dans la performance des établissements publics. La réunion de ces éléments permet à l'établissement public d'une part, de passer d'un contrôle à priori à un contrôle d'accompagnement, d'autre part, pour que les principes apparemment contradictoires d'autonomie et de contrôle deviennent réconciliables, un compromis négocié entre l'état et l'établissement public est nécessaire "contrat". Au terme de chaque "programme" une évaluation des résultats pourrait être faite en confrontant les réalisations de l'établissement public avec les objectifs fixés par le contrat, de telle façon qu'il serait possible de mettre en œuvre un véritable contrôle d'efficacité. Dans ce contexte, le contrôle de gestion se présente comme le corollaire de la contractualisation. Dans le CHU Hassan II, le contrôle interne ne favorise pas le développement du contrôle de gestion. De sa part, le contrôle de gestion n'exerce pas complètement un impact sur le pilotage de la performance vu qu'il n'est pas totalement réactif, les réactions aux écarts et les rectifications ne se font pas systématiquement pour se rapprocher de l'objectif, d'autre part, les systèmes d'information sur place ne permettent pas d'alimenter les indicateurs en données fiables pour suivre les objectifs qui sont fixés de façon

ambigüe. La pratique du contrôle de gestion et de la contractualisation externe marque la volonté de limiter les contrôles de l'état et d'aller vers la promotion de l'initiative des gestionnaires publics favorisant ainsi leur liberté d'action.

Références

Articles :

Ahsina, K. (2013). *Les conditions de répliquabilité des pratiques de contrôle de gestion en contexte Marocain : un essai de modélisation*. Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing. 8. : 293-306.

Alami, S. and Boussetta, M. (2017). *Management control and performance of the Moroccan hospital: Modeling by structural equations*. Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales. 0(6).

Benbrik A., (2004), *Al maliya*. Revue trimestrielle du Ministère d'économie et des Finances, n°34, p.25.

Boujmoua O., (1988), *Les entreprises publiques sont-elles légitimes ? Une approche par la problématique du contrôle*. In colloque : secteur public secteur privé vers un meilleur équilibre.

Boussetta, M. et Alami, S. (2017). *L'adoption du contrôle de gestion à l'hôpital marocain : Explication par l'approche PLS*. European Scientific Journal. 13(4).

Chiapello, E. (1990). *Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ?*. Echanges 92(4): 7-36.

Combes, J.E., et al. (1997). *Audit financier et contrôle de gestion*. Publi-Union Paris.

Cauvin C., (1999). *Les habits neufs du contrôle de gestion*. In questions de contrôle, sous la direction de Lionel Collins, PUF.

Debrosse D., (1994). *Engagement et responsabilité du directeur dans la démarche de projet*. In Honoré B., sous la direction de Samson G., la démarche de projet dans les établissements de santé, Privat.

El Midaoui A., (1981). *Les entreprises publiques au Maroc et leur participation au développement*. Edition Afrique-Orient, Casablanca.

Gauthier P. A., Grenon A., Omnès I., Perchet J. Y., (1975). *L'analyse de gestion à l'hôpital*. Herat éditions.

Löning, H., et al. (1998). *Le contrôle de gestion*. Dunod Paris.

Moisdon J.C. et Tonneau D., (1997). *Concurrence et complémentarité : stratégie de l'hôpital et de sa tutelle*. In J. Libbey (ed.) *L'hôpital stratège*, p. 21-45.

Nobre, T. (2001). *Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME*. Finance, Contrôle, Stratégie, juin, 4(2): 119-148.

Hémidy I., (1996) *L'informatisation des hôpitaux et ses enjeux*. Revue française de gestion, n° 109, juin- juillet-août.

Oujemaa S., (1995). *Le contrôle des finances publiques au Maroc*. Edition Wallada.

Simons R., (1987b). *Planning, control and uncertainty: a process view*. In Burns X. J. Kaplan R. S.. *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Harvard Business School Press, Boston.

Talbi A., (2005). *Contrôle financier et gouvernance des entreprises publiques au Maroc*. Rencontre MENA-OCDE sur la gouvernance d'entreprise, Rabat.

Talbi A., (2007). *Contrôle interne : Rôle dans l'amélioration des performances des établissements publics*. In colloque de l'institut supérieur d'administration, Rabat.

Rapports et documents officiels :

Dahir n° 1-03-195 du 11 novembre 2003 portant promulgation de la loi 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les établissements publics et autres organismes. BO n°5170 du 18 décembre 2003.

La Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF). Ministère de l'économie et des finances du Royaume du Maroc.

Rapport sur l'exercice 2014 de la cour des comptes du Royaume du Maroc.