

L'introduction de la comptabilité de gestion dans les établissements publics Marocains : Quelle finalité ?

The introduction of management accounting in Moroccan public institutions: What purpose?

OULAD SEGHIR KHALID

Enseignant-chercheur à la FSJES-Tanger

Université Abdelmalek Essaidi

Groupe de Recherche en Economie et Territoire

Maroc

seghir.encgo@gmail.com

NAJEH SAID

Doctorant à la FSJES-Tanger

Université Abdelmalek Essaidi

Groupe de Recherche en Economie et Territoire

Maroc

s.najeh10@gmail.com

Date de soumission : 10/08/2019

Date d'acceptation : 20/09/2019

Pour citer cet article :

OULAD SEGHIR K. & NAJEH S. (2019) « L'introduction de la comptabilité de gestion dans les établissements publics Marocains : Quelle finalité ? », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 », p : 99 - 117

Résumé :

De nombreux pays au monde se sont engagés dans un mouvement de restructuration et de modernisation de leurs secteurs publics. La réforme de ce secteur au Maroc s'inscrit pleinement dans ce mouvement. Elle s'est traduite par un renouveau dans les méthodes de gestion publique et a conduit, de plus en plus, les administrations et les établissements publics à utiliser les techniques et les outils de gestion du secteur privé. Dans cette optique, l'objectif de cet article est de discuter la finalité de la mise en place de la comptabilité de gestion pour le secteur public à travers le cas d'un établissement public marocain.

Mots clés :

Modernisation ; gestion publique ; établissements publics ; outils de gestion ; comptabilité de gestion.

Abstract:

Many countries in the world have embarked on a process of restructuring and modernizing their public sectors. This sector reform in Morocco is fully in line with this movement. It has resulted in a renewal of public management methods and has increasingly led public administrations and institutions to use private sector management techniques and tools. In this perspective, the aim of this article is to discuss the purpose of setting up management accounting for the public sector through the case of a Moroccan public institution.

Keywords:

Modernization; public management; public establishments; management tools; management accounting.

Introduction

La crise des finances publiques, le mécontentement des citoyens vis-à-vis des prestations administratives, le développement des technologies de l'information sont autant de facteurs qui justifient la nécessité d'amélioration de la gestion des finances publiques des États du monde entier. Dans cette optique, plusieurs pays du monde se sont engagés dans un mouvement de restructuration et de modernisation de leurs secteurs publics. Ce mouvement s'est accentué avec la montée en puissance de modèle de la Nouvelle Gestion Publique « New Public Management ». Ce courant de pensée institue l'entreprise en tant que modèle de référence à méditer (Desmarais et al. 2007) exige une nouvelle gouvernance publique (Osborne, 2006) qui rompre avec les anciennes pratiques administratives, inspirées du modèle bureaucratique wébérien, vers d'autres pratiques plus modernes, plus performantes.

Le Maroc, à son tour, n'a pas été épargné de cette vague. En effet, la réforme du secteur public au Maroc s'inscrit pleinement dans ce mouvement. Elle s'est traduite par un renouveau dans les méthodes de gestion publique et a conduit de plus en plus les administrations et les établissements publics à utiliser les techniques et les outils du secteur privé. Plus précisément, et en matière de système comptable, la réforme de la comptabilité de l'État au Maroc s'inscrit dans le cadre de la stratégie de modernisation de la gestion publique (Oulad Seghir, 2017), avec la naissance de la nouvelle forme de gouvernance administrative, dont notamment la Loi Organique relative aux Lois de Finances de 2016 LOLF¹, a donné une impulsion juridique à l'application de la comptabilité privée par le secteur public. Dans ce sens, de nombreux établissements publics connaissent une transformation majeure de leur système de comptabilité. Cette transformation ne concerne pas seulement la comptabilité budgétaire, mais également la comptabilité générale et de gestion. Ces établissements ont investi pour la mise en place d'une comptabilité de gestion afin de passer à une comptabilité publique spécifique à une comptabilité privée d'entreprise (Eyraud, 2015).

Dans cet article, nous allons essayer de répondre aux questions suivantes : quelle est la finalité de la mise en place de la comptabilité de gestion ? Est-ce que la finalité de la mise en place d'un tel dispositif de gestion obéit à des fins de performance ? Ou bien, de rester en accord avec les dispositifs réglementaires sans pour autant trop se soucier à l'atteinte de la performance ? En effet, l'objectif de ce travail est de présenter la finalité de la mise en place

¹ La loi organique n°130-13 relative à la loi de finances.

de la comptabilité de gestion dans les établissements publics au Maroc, ainsi que de discuter le rôle de cet outil de gestion. Pour ce faire, nous allons opter pour une approche qualitative, en procédant à des entretiens semi-directifs avec les représentants des services de la comptabilité générale et du contrôle de gestion d'un établissement public marocain.

Dans un premier temps, notre travail sera consacré à éclaircir le concept de la comptabilité de gestion tout en axant notre vision sur la finalité de cet outil de gestion, puis nous allons essayer de mettre l'accent sur le contexte de l'adoption de la comptabilité de gestion dans les administrations publiques marocaines, la troisième partie sera réservée à la méthodologie de recherche adoptée en présentant l'établissement qui a fait l'objet de notre étude, et enfin, une présentation des résultats de notre recherche.

1. La comptabilité de gestion : contexte et objectifs

La comptabilité de gestion est née dans les organisations marchandes (Letort, 2016 :27). Les définitions de la comptabilité de gestion, élaborées aussi bien par des professionnels que par des chercheurs, s'accordent dans leur majorité sur sa dimension informationnelle, décisionnelle, et relationnelle (Cheffi & Beldi, 2005 : 6).

1.1 Contexte général de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est constituée d'un ensemble de méthodes de calcul des coûts²permettant de déterminer le coût de revient³ d'un produit ou d'un service, afin de fournir aux managers les informations nécessaires pour la prise de bonnes décisions. Dans ce sens, de nombreux chercheurs et auteurs ont défini la comptabilité de gestion. Pour Bouquin, 2003, la comptabilité de gestion « est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre ressources allouées et les finalités poursuivies. »

Pour Horngren et al. (2009), « la comptabilité de gestion produit l'information financière ainsi que d'autres sortes d'informations qui sont essentiellement destinées à aider les dirigeants à réaliser les objectifs de l'organisation. Un système de comptabilité de gestion est un élément important de la maîtrise générale de l'organisation.» (Letort, 2016 : 37). Labardin & Nikitin

²Un coût est donc une accumulation de charges sur un produit (bien ou prestation de service) à un certain stade de son élaboration

³Un coût complet d'un bien ou d'un service vendu, coût de distribution inclus.

2009, définissent la comptabilité de gestion comme étant « l'art de présenter les renseignements comptables de manière à aider la Direction à choisir une ligne de conduite et à guider au jour le jour les opérations d'une entreprise... » (Letort, 2016 : 36). Une autre définition qu'il faut retenir est celle de Louis Dubrulle et Didier Jourdain. Pour eux, la comptabilité de gestion est un outil de gestion conçu pour mettre en relief les éléments constitutifs des coûts et des résultats de nature à éclairer les prises de décisions.

Pour conclure, la comptabilité de gestion, de par sa nature de système de production et de diffusion d'information de gestion (Cheffi & Beldi et al., 2005), elle est aussi un outil de calcul des coûts interne à l'organisme, son principal objectif est d'avoir une visibilité sur l'ensemble de ses activités afin d'aider les dirigeants à prendre les meilleures décisions (Hornigren et al., 2009). De façon générale, on pourrait avancer qu'il existe autant de définitions possibles de la comptabilité de gestion. Par ailleurs, les définitions lient souvent la comptabilité de gestion à la prise de décision (Cheffi, 2010).

Après avoir présenté quelques définitions de la comptabilité de gestion, il nous apparaît important de se pencher sur l'utilité de cet outil de gestion, non seulement pour le secteur privé, mais également pour le secteur public.

1.2 Objectifs de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion « permet d'intégrer toutes les démarches et les techniques qui aident les gestionnaires à connaître les coûts au sein de leur organisation » (Alazard & Sepri, 2010 : 5). La connaissance des coûts devient peu à peu un enjeu majeur (Letort, 2016 : 116). Cet enjeu concerne toute organisation, quelle que soit sa nature publique ou privée. Notre but est de comprendre quelles sont les raisons qui incitent ces organisations à connaître les coûts.

La comptabilité de gestion, comme son nom indique, est un outil « qui aide à la prise de décision et donc à la gestion » (Alazard & Sepri, 2010 : 61). Elle permet aussi d'examiner et d'analyser les coûts et les résultats, par unité, par produits, par programme, ou par service (Chemilal et al. 2017). Dans ce sens, l'implantation d'un tel système nécessite une adaptation à la structure de chaque organisation. Contrairement à la comptabilité d'exercice, qui est influencée par des considérations juridiques et fiscales qui ne donnent pas beaucoup de souplesse aux entités, la comptabilité de gestion avec son caractère facultatif permet aux entités d'opérer à des choix et des combinaisons en fonction de ses particularités.

En effet, le caractère de la comptabilité de gestion permet une adaptation à toutes les entités, quelles que soient leur taille, leur secteur d'activité et plus précisément leur finalité. Dans ce sens, on peut distinguer les finalités de cet outil de gestion du secteur privé au secteur public. Dans les entreprises privées, la comptabilité de gestion permet d'abord « de connaître les coûts et les résultats des différentes fonctions de l'entreprise, d'évaluer certains éléments du bilan de l'entreprise, et d'analyser les résultats après calcul des coûts des biens et services et leur comparaison au prix de vente ». (Code Général de la Normalisation Comptable Marocain). Elle permet aussi de calculer des coûts prévisionnels, éventuellement à partir de budgets établis par les différents services (Dubrulle & Jourdain. 2013 : 9). En revanche, Clark (1923) a mis l'accent sur dix fonctions de la comptabilité de gestion. Pour lui, cet outil permet d'aider les entreprises à déterminer un prix normal ou satisfaisant pour les biens vendus, aider à fixer la limite de toute baisse de prix, déterminer quels sont les produits les plus profitables et quels sont ceux qui créent un déficit, contrôler les stocks, définir la valeur des stocks, tester l'efficacité des différents processus et départements, détecter les pertes, les gaspillages et les chapardages, séparer le coût de la sous activité du coût productif ainsi que d'assurer la cohérence avec les comptes financiers. En plus de ces dix fonctions, la comptabilité de gestion est aussi conçue pour analyser les résultats et faire apparaître leurs éléments constitutifs ; ce faisant, elle permet de réaliser des contrôles de rendements et de rentabilités et fournit un grand nombre d'éléments pour la gestion de l'entreprise, compléter la comptabilité financière ou générale en lui donnant des bases d'évaluation de certains éléments d'actif (stocks de produits fabriqués, immobilisations créées par l'entreprise...), fournir des bases afin d'établir les prévisions de charges et produits, et en assurer le contrôle (Goujet et al. 2007)

Enfin, les objectifs de la comptabilité conduisent à faire une analyse des charges et des produits, à calculer des coûts et à évaluer les stocks apparaissant au cours du processus de fabrication. (Goujet et al. 2007). C'est un outil qui doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décisions (Demeestère ; 2000). Par ailleurs, le secteur public présente ses propres caractéristiques. En l'absence d'un objectif unique de performance comme le profit (Berard ; 2013), les buts de l'organisation sont difficiles à clarifier (Scott ; 2000). Outre que, le calcul des coûts pour des fins de performance et d'aide à la décision, l'administration publique cherche d'une part à satisfaire à des obligations et légitimer les actes et le sérieux de la gestion vis-à-vis de l'extérieur (Letort, 2016 : 116) ; et d'autre part fixer les prix, contrôler

les coûts et assurer un pilotage économique (Demeestère 2000). La valorisation des prestations publiques semble être un objectif réaliste pour l'implantation d'un tel système de calcul des coûts. Par sa définition, une prestation est une «vente exprimée en argent en contrepartie d'un service». L'inexistence d'un marché concurrentiel dans le secteur public rend cette tarification complexe (Letort, 2016 : 117). Dans ce sens, la valorisation des prestations fournies doit prendre en considération non seulement le coût et la quantité, mais également la qualité, la satisfaction des clients et l'atteinte des objectifs afin de répondre à des fins socio-économiques. Nous pouvons dire que les administrations publiques peuvent utiliser un instrument de gestion traditionnellement mobilisé par les organisations privées au sein d'une organisation publique (Drevet et al. 2012). Ceci en tenant en considération les spécificités dudit secteur, d'ailleurs, l'utilisation de la comptabilité de gestion dans le secteur public est plus récente.

En guise de conclusion, nous pouvons dire que la distinction que fait Bouquin (1997) entre les deux buts de la comptabilité de gestion, à savoir : la connaissance objective des coûts et l'orientation des comportements, réuni l'utilité de cet outil de gestion pour les deux secteurs, mais il reste encore des spécificités du secteur public.

Après avoir défini le concept et l'utilité de la comptabilité de gestion, il nous semble important de mettre l'accent sur le contexte général de l'adoption d'un tel outil de gestion dans l'administration publique marocaine.

2. L'adoption de la comptabilité de gestion dans les administrations publiques marocaines

L'administration publique étant un pilier primordial du développement du pays nécessite une stratégie de modernisation, elle est généralement dictée par des orientations économiques, se traduisant par une volonté d'amélioration du climat des affaires et de promouvoir les investissements. À travers le lancement en avril 2013 de la stratégie nationale de la modernisation de l'administration publique, le gouvernement vise à rendre l'administration publique moderne, efficace, et efficiente capable de suivre le développement économique et social du pays, qui place la performance au cœur de ses préoccupations.

2.1 La modernisation de l'administration publique à la lumière de la LOLF

À l'image des autres pays dans le monde, le Maroc a entamé un énorme chantier de modernisation de son secteur public. La réforme de ce dernier est fondamentale pour le

développement économique et social du pays. L'un des points marquants de ces réformes c'est qu'elles tentent d'emprunter des méthodes de gestion au secteur privé, pour les appliquer au secteur public (Melnik & Guillemot, 2010 : 168). Le chantier de la modernisation de l'administration s'avère d'une grande actualité. Ceci est d'une importance stratégique pour le système marocain de gestion des finances publiques, puisqu'il vise l'orientation de l'action de l'administration publique sur les principes de l'efficacité, de l'efficience, de la transparence et de l'évaluation ainsi de promouvoir la modernisation de l'État. Cette démarche de transformation de l'administration s'est instaurée suite aux hautes orientations royales, qui visent à renforcer la bonne gouvernance, les dispositions précises de la nouvelle constitution de Juillet 2011 et du programme gouvernemental qui fait de la bonne gouvernance du secteur public une priorité, et ce à travers la modernisation et l'amélioration de son rendement (Madupont, 2018).

A la lumière de cette modernisation, L'État marocain assiste à la naissance de nouvelles formes de gouvernances administrative, initiées notamment par la Loi Organique de la Loi de Finances de 2016 « LOLF ». Mis en œuvre depuis janvier 2016, la LOLF se traduit par une nouvelle nomenclature budgétaire marquant ainsi un passage à une approche programmatique. Dans ce contexte, nous pouvons dire que la nouvelle mission attribuée aux établissements publics au Maroc est la performance (Moumene & Benhrimida, 2017 : 95). Cela ne peut être réalisé qu'à travers la mise en place d'un système comptable cohérent et uniforme. En outre, si l'une des principales orientations de la LOLF réside dans l'indexation des dépenses aux politiques publiques, l'on ne peut pas exclure son impact sur l'organisation comptable et financière des établissements publics bénéficiant soit des recettes fiscales ou de subventions étatiques. Dans ce sens, l'harmonisation des établissements publics avec les dispositifs de la loi organique de la loi de finances en matière des règles comptables et financières a pour objectif de mettre fin avec les confusions entre opérations budgétaires et trésorerie et de garantir une cohérence entre les deux types de comptabilité, de caisse et générale.⁴

2.2 Le système comptable dans les administrations publiques marocaines

La LOLF accorde une importance au système comptable. Dans ce sens, l'article 31 de la LOLF stipule que « l'État tient une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses. Il tient également une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. Il peut tenir une comptabilité destinée à analyser les coûts des différents projets engagés dans le cadre des

⁴Circulaire 10 juillet 2017 du Ministre de l'Economie et des Finances

programmes. Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. La Cour des Comptes certifie la régularité et la sincérité des comptes de l'État.»

En effet, et parallèlement à la comptabilité publique, qualifiée parfois de « comptabilité de caisse », l'État disposera désormais d'une comptabilité générale et d'une comptabilité destinée à analyser les coûts, (Cotten & Trosa, 2007 : 297). L'analyse des coûts est à notre opinion, la principale finalité de ces renouvellements.

En pratique, l'utilité de la comptabilité de caisse est le contrôle de l'exécution du budget de l'État et l'atteinte de la régularité budgétaire (Lande & Rocher, 2008). A cet effet, La LOLF a accordé tout un arsenal juridique qui rend nécessaire l'introduction d'une comptabilité d'engagement dans le secteur public. Cette comptabilité constitue un véritable moyen de concrétisation des principes édictés par la nouvelle constitution, à savoir la transparence, la responsabilité et la reddition des comptes (Oulad seghir, 2017 :189). Elle permet, l'enregistrement au jour le jour des droits et des obligations dans des comptes selon les règles usuelles de la partie double, l'établissement de rapports rendant « compte », au moins annuellement, ainsi que l'application à ceux-ci des principes de sincérité et de fidélité des informations (Desille, 2009). La comptabilité d'exercice dans le secteur public est régie par les mêmes règles applicables aux entreprises privées, à savoir le Code Général de Normalisation Comptables (CGNC). Nous sommes alors en face d'une comptabilité qui ne se diffère pas à celle du secteur privé. La LOLF propose également l'application d'une comptabilité de gestion, mais sans l'imposer dans l'alinéa 3 de l'article 31. En effet et même si elle n'est pas qualifiée expressément de comptabilité de gestion ; cependant, quand on parle de «la manière de permettre l'analyse des coûts des différentes actions », il s'agit bien d'une comptabilité de gestion (Cotten & Trosa, 2007).

Pour conclure, le secteur public a besoin d'un système comptable à trois dimensions, qui englobe à la fois, la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité de gestion. Ce système doit faciliter la gestion de l'administration publique, et de fournir une information financière pertinente fiable, qui facilite l'élaboration et l'exécution du budget, et de calculer le coût des prestations publiques. Au Maroc, et pour répondre aux impératifs réglementaires, plusieurs établissements publics ont mis en place un système de comptabilité de gestion. Nous étudierons, en ce qui suit, le cas de l'Office National de Sécurité Sanitaires

des produits Alimentaires (ONSSA), et nous verrons quels sont les enjeux de cette adoption pour cet établissement.

3. Méthodologie de recherche

3.1 Stratégie d'étude de cas

Pour cerner la finalité de la comptabilité de gestion, nous avons choisi le cas d'un organisme public qui est : L'Office National de Sécurité Sanitaire des Produits Alimentaires. L'objectif étant de mieux comprendre la finalité et la perception des managers quant à l'implantation d'un tel outil de gestion dans le secteur public.

Notre travail s'inscrit dans la recherche interprétativiste. Bien évidemment, ce positionnement privilège la recherche qualitative sur la base d'étude de cas. Cette méthode de recherche couvre un ensemble de techniques interprétatives qui cherchent à décrire, décoder, traduire et généralement percer le sens et non la fréquence de certains phénomènes (Coutelle, 2005). Sa spécificité réside dans le fait qu'elle permet d'étudier les phénomènes dans le cadre naturel avec l'utilisation des entretiens, analyse archives, observation et enquêtes tout en cherchant d'interpréter les phénomènes en termes de sens fournis par les acteurs (Denzin & Lincoln 2005 ; Guba & Lincoln 1994). Dans ce sens, notre étude de cas est réalisée sur le terrain de l'ONSSA. Cette technique nous apparaît comme une méthode pertinente permettant de répondre à notre problématique. Le choix de l'ONSSA comme échantillon repose sur le fait que le nombre des établissements publics marocains, disposant de la comptabilité de gestion ou souhaitant son implantation, est limité. D'autant plus, faire partie de l'équipe chargée de ce projet et avoir l'accès facile à l'information nous a encouragé de choisir cet établissement parmi d'autres.

Dans notre recherche, nous avons combiné l'entretien semi-directif comme une méthode qualitative et l'analyse documentaire : Les entretiens semi-directifs⁵ sont au nombre de cinq et sont réalisés auprès des représentants des services de la Comptabilité Générale et de Contrôle de Gestion en tant que deux services concernés par cette implantation. Les entretiens ont été menés sur la base d'un guide d'entretien qui s'articule autour de quatre parties : la première partie est consacrée à la présentation de l'interviewé, sa formation ainsi que le poste qu'il occupe au sein de l'établissement. La deuxième partie est dédiée à mettre le point sur le rôle

⁵ Le questionnaire n'a constitué qu'un guide permettant à l'interviewé de s'exprimer librement sur ses besoins en fonction de son positionnement au sein de l'établissement

que joue les missions d'audit sur le développement du système comptable de l'ONSSA. La troisième partie vise à présenter la procédure et l'état d'avancement de la mise en place de la comptabilité de gestion au sein de l'ONSSA. La dernière partie est dédiée à l'étude des finalités souhaitées de l'implantation de cet outil de gestion. Finalement les données traitées ont été triangulées avec les données issues de documentation interne et externe afin d'assurer la validité des construits (Drevetton & Lande & Portal, 2012 : 135). Cette technique offre un avantage au chercheur qui « n'exerce aucun contrôle sur la façon dont les documents ont été établis et doit sélectionner ce qui l'intéresse, interpréter ou comparer des matériaux pour les rendre utilisables » (Ousahil, 2017 : 44).

Avant d'énoncer les résultats de notre étude, il s'avère nécessaire de présenter le cas objet de notre article à savoir l'Office National de Sécurité Sanitaire des Produits Alimentaires.

3.2 Présentation du cas

L'Office National de Sécurité Sanitaire des Produits Alimentaires, ONSSA en abrégé, est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il a été créé dans le cadre du Plan Maroc vert par la loi n° 25-08, promulguée par le dahir n° 1-09-20 du 18 février 2009. Il est placé sous la tutelle du Ministère de l'Agriculture et de la Pêche Maritime, du Développement Rural et des Eaux et Forêts et du Ministère de l'Economie et des Finances. Cet Office est soumis au contrôle financier de l'État, exercé dans le cadre des dispositions de la Loi n° 69-00.⁶

L'ONSSA est en charge de la sécurité sanitaire des produits alimentaires tout au long de la chaîne alimentaire. Il est chargé également de la protection de la santé du consommateur et de la préservation de la santé des animaux et des végétaux. Ces missions sont régies par la loi n°25-08 portant son texte de création. L'Office représente un levier stratégique du Plan Maroc Vert, du fait notamment de son positionnement dans la chaîne alimentaire en tant que levier de développement de la compétitivité au niveau national et international. En effet, l'Office investi de nombreuses prérogatives en matière de surveillance et protection sanitaire du patrimoine végétal et animal au niveau national et aux frontières, de sécurité sanitaire des produits alimentaires depuis les matières premières au consommateur final, y compris les produits de la pêche et aliments pour animaux, de l'homologation et contrôle des intrants

⁶La loi 25-08 portant la création de l'office national de sécurité sanitaire des produits alimentaires

agricoles, médicaments et intrants vétérinaires et de l'application des législations et réglementations en matière de police sanitaire vétérinaire et phytosanitaire.⁷

Sur le plan organisationnel, l'ONSSA est administré par un conseil d'administration et géré par un directeur Général. Il dispose d'un arrêté portant son organisation financière et comptable et d'un règlement relatif aux conditions et formes de passation des marchés publics. La gestion financière de l'Office est suivie par un contrôleur d'État et d'un trésorier payeur, nommés par le Ministre de l'Economie et Finances.

4 Résultats et discussion

4.1 La gouvernance et l'audit au sein de l'ONSSA

Le système comptable de l'ONSSA se base essentiellement sur une comptabilité budgétaire qui permet de suivre l'autorisation et l'exécution du budget (Khayati, 2018), et ne prend en compte que les recettes et dépenses, ou plus précisément les entrées et sorties de liquidités. Cela aboutit à l'établissement de situations mensuelles et d'une situation annuelle⁸, et ce conformément aux règles de la comptabilité publique applicables au Maroc. Par ailleurs, le système comptable s'appuie sur une comptabilité générale tenue conformément aux dispositions du Code Général de Normalisation Comptable sous la supervision d'un cabinet externe.

En ce qui concerne l'évaluation de son système comptable, l'office recourt chaque année à des audits externes et ce, conformément aux dispositions de l'article 17 de la loi 69-00 relative au contrôle financier de l'État sur les établissements publics ainsi que le code marocain des bonnes pratiques de la gouvernance des établissements publics *affirme le représentant du service de contrôle de gestion*. Dans ce sens, *« l'audit externe permet à l'ONSSA d'avoir un avis objectif sur sa situation financière et ses résultats financiers »*, comme cela a été déclaré par le représentant du service de la Comptabilité Générale. Par ailleurs, *« les missions d'audit externe permettent à travers les remarques et les recommandations émises de connaître les failles et les points faibles du système comptable, permettant ainsi à l'Office de cibler les zones de risque qui nécessitent un renforcement du système de contrôle interne. Conduisant ainsi à une amélioration de la qualité de l'information financière et une fiabilité des états financiers de l'ONSSA, ainsi qu'une*

⁷La loi 25-08 portant la création de l'office national de sécurité sanitaire des produits alimentaires

⁸Arrêté portant organisation financière et comptable de l'office national de sécurité sanitaire des produits alimentaires

garantie de l'image fidèle des comptes de l'Office » affirme le représentant du service de contrôle de gestion.

In fine, « *les missions d'audit ont permis, à travers les recommandations émises au niveau de leurs rapports, d'appuyer la position de l'ONSSA vis-à-vis du Conseil d'Administration et du Comité de Gouvernance et d'Audit pour la mise en place de la comptabilité de gestion au sein de l'Office* », rajoute le représentant du service de la comptabilité générale.

4.2 Les enjeux de l'implantation de la comptabilité de gestion au sein de l'ONSSA

La comptabilité de gestion comme outil de gestion, n'a rien de spécificité publique ou privée (Demeestère, 1989), puisque si dans le secteur privé, le dilemme étant la réduction des coûts et la maximisation du profit (Cheffi & Beldi, 2005 : 7), le secteur public, de par son caractère de satisfaire aux besoins d'intérêt général, présente d'autres finalités. Dans cette logique, disposer d'une comptabilité de gestion n'est pas un but en soi, (Demeestère, 2000), mais c'est une orientation conditionnée par plusieurs impératifs. Pour la construction de système de la comptabilité de gestion, l'ONSSA a choisi de confier cette mission, à un cabinet d'expertise comptable. D'autant plus que, l'office ne dispose pas des ressources expertes en la matière pour mettre en place une comptabilité de gestion. Le représentant du service de la Comptabilité Générale indique que, le choix de « *sous-traiter cette mise en place de la comptabilité de gestion est dû au manque de ressources et de compétences dans ce domaine au niveau de l'office* ». En revanche, une équipe composée des représentants du service de la comptabilité générale et du service de contrôle de gestion a été chargée d'assurer le suivi du marché ayant pour objet la conception de la comptabilité de gestion au sein de l'ONSSA.

Par ailleurs, notre travail sur le terrain nous a permis d'avoir une idée sur l'état d'avancement de cette implantation. En effet, ce projet se décompose en cinq phases qui se présentent comme suit : le diagnostic et le benchmark, cette phase permet de faire un diagnostic pour bien comprendre le système comptable et les activités de l'ONSSA, à travers la collecte de l'information et de la documentation de base. Elle permet aussi d'examiner l'organisation comptable et financière de l'office, ainsi que de réaliser un benchmarking afin d'avoir une idée sur le système de la comptabilité de gestion implantée au niveau d'organismes similaires à l'ONSSA. La deuxième phase est dédiée à la conception du système de la comptabilité de gestion, de ce fait, cette phase porte d'abord, sur l'identification de la nature des charges de l'office, avec une définition des axes analytiques qui permettront d'imputer les charges, ainsi que la définition des objets de coûts à calculer. Ensuite, le découpage de l'office en centres de responsabilité, l'identification de toutes les natures de dépenses qui rentrent dans les objets de

coûts choisis et la définition, des clés de répartition pour les charges indirectes et le compte de résultat analytique par structure, activité, produit ou article, en fin, la définition des méthodes de calcul des coûts et des indicateurs, et l'adaptation des comptes généraux à la codification analytique. « *Le rapport relatif à cette phase ayant pour objet la conception du système de la comptabilité de gestion est en cours de validation par l'ONSSA* », comme estime le représentant du service de la Comptabilité Générale. La troisième phase est réservée à l'élaboration des procédures, au titre de cette phase, le cabinet est tenu d'élaborer un manuel de comptabilité de gestion. La quatrième et la cinquième phases sont, le paramétrage du système d'information dont dispose l'ONSSA, et la formation des utilisateurs, afin de permettre à chaque utilisateur de lire, comprendre et interpréter les états issus de cet outil de gestion.

4.3 La perception des managers quant à la conception de la comptabilité de gestion

L'office national de sécurité sanitaire des produits alimentaires fournit des prestations relevant du domaine régalién de l'État⁹. D'autres, par contre, ont le caractère courant d'une prestation de service. Ce dernier type d'attributions, génèrent des revenus, tandis que l'autre type relève du domaine régalién de l'État, peuvent ne procurer aucun revenu à l'ONSSA tout en engendrant plutôt des charges d'exploitation et d'amortissement. Ce double caractère peut générer des confusions au niveau du régime fiscal applicable à L'ONSSA. Dans cette optique, la comptabilité de gestion va permettre à l'office, de distinguer entre les activités lucratives et les activités régaliennes. « *Le but ultime étant de démontrer aux parties prenantes essentiellement l'Administration Fiscale que les missions régaliennes de l'office constituent la part la plus importante de son activité* ». De même, « *la comptabilité de gestion va permettre à l'office de calculer le coût de revient des prestations de service payantes rendues aux tiers par l'ONSSA pour convaincre les parties prenantes que les prix de ces prestations de service, fixés par décision du Ministère de l'Economie et des Finances ne permettent même pas de couvrir les charges engagées pour leur réalisation* ». Cette réflexion a été appuyée par le représentant du service de Contrôle de gestion.

Les entretiens et l'analyse documentaire menés montrent, que la mise en place de la comptabilité de gestion permettra, d'abord de « *se doter un outil de gestion permettant une*

⁹Le domainerégalién de l'État est les grandes fonctions souveraines qui fondent l'existence même de l'État et qui ne font, en principe, l'objet d'aucune délégation.

prise de décision plus efficace, ensuite, de mesurer la performance de l'Office et effectuer un suivi rigoureux des indicateurs pertinents, et en fin, de bénéficier d'une optimisation du coût fiscal », affirme le représentant du service de contrôle de gestion. Dans ce sens, la comptabilité de gestion va permettre l'office de déterminer un prorata de la part non lucrative de ses activités et de déterminer des clés de répartition fiscales à valider avec l'Administration Fiscale avant d'en tenir compte au niveau des états de synthèse et des déclarations fiscales de l'Office, d'une part. Ainsi que de fournir les éléments nécessaires à la gestion et au pilotage de l'Office de nature à éclairer la prise de décision, d'autre part.

En guise de conclusion, la mise en place d'un système de comptabilité de gestion va dépasser son rôle de base de simple outil de calcul des coûts à tout un système de pilotage administratif. Ceci permettra également aux Etablissements et Entreprises Publics (EEP) offrant des prestations mixtes de satisfaire leurs obligations réglementaires à condition de pouvoir légitimer les méthodes d'analyses de leurs coûts vis à vis de ces partenaires externes (Burlaud & Gibret, 1984 : 108) en l'occurrence l'Administration fiscale.

Bien évidemment, et pour pouvoir bénéficier d'une exonération d'impôt sur les activités régaliennes, l'Office doit être capable d'estimer d'une manière scientifique le coût supporté par activité ainsi que de justifier la véracité de la manière adoptée vis-à-vis de l'administration fiscale. De même, et pour étendre la réflexion, la mise en place d'une comptabilité de gestion pourra avoir comme finalité une meilleure maîtrise de la dépense publique via une meilleure définition des tarifs à appliquer participant ainsi à une meilleure optimisation de la gestion des EEP.

Conclusion

L'objectif de cet article était d'illustrer les attentes de la mise en place de la comptabilité de gestion dans les établissements publics marocains à travers le cas de L'Office National de Sécurité Sanitaire des Produits Alimentaires (ONSSA). Il s'agissait, plus précisément, d'apporter des éléments de réponse aux questions suivantes: Quelle serait la finalité de la mise en place d'un système de comptabilité de gestion ? Est-ce que la finalité de la mise en place d'un tel dispositif de gestion obéit à des fins de performance ? Ou bien, de rester en accord avec les dispositifs réglementaires sans pour autant trop se soucier à l'atteinte de la performance ?

Après avoir replacé l'alignement de la comptabilité publique marocaine sur la comptabilité privée dans le cadre des stratégies de modernisation de l'administration publique marocaine,

en l'occurrence, le chantier de la réforme comptable, et souligné les objectifs de la mise en place d'une comptabilité de gestion dans le secteur public, nous avons étudié les apports de cet outil en nous appuyant sur le cas de l'ONSSA.

D'un point de vue théorique, cet article s'inscrit dans le sens des travaux qui s'interrogent sur la pertinence de l'adaptation des méthodes de gestion traditionnellement réservées au secteur privé au secteur public.

D'un point de vue pratique, le travail terrain nous a permis de mettre en exergue la finalité d'une telle conception de la comptabilité de gestion au sein de l'ONSSA. Cette finalité se traduit par une optimisation du coût fiscal, à travers la détermination d'un coefficient de ventilation des charges, à condition de pouvoir légitimer les méthodes d'analyses de leurs coûts vis-à-vis de ses partenaires externes (Demeestère, 2000), tout en permettant aux responsables de mesurer la performance de l'Office, d'effectuer un suivi rigoureux des indicateurs pertinents et de prendre les meilleures décisions.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :

Alazard C, Separi S (2010), DCG 11 Comptabilité de Gestion, Dunod, paris.

Arrêté portant Organisation Financière et comptable de l'Office National de Sécurité Sanitaire des produits Alimentaires.

Bargain, A (2014). Les trajectoires de comptabilité analytique dans les communes françaises : les cas d'Angers et de la Roche-sur-Yon.

Berard, E (2013). Rôle des instruments de gestion au sein des organisations : une approche socio-matérielle. Le cas de l'usage des comptes de résultats analytique et des budgets dans un hôpital public.

Ben Letaief M. (1998), L'État et les entreprises publiques en Tunisie, L'harmattan.

Boukssessa, S K (2010). La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne, cas de l'algérienne des fonderies d'Oran-ALFON-.

Boussetta M, &Alami S. (2017). L'adoption du contrôle de gestion à l'hôpital Marocain : explication par l'approche PLS, EuropeanScientific Journal, vol. 13 n°4, p 167.

Burlaud A, & Gibret P. (1984). L'analyse des couts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu. Politiques et Management public, 2(1), pp 93-117 ;

Chemilal M & Anouar H & Sayad H. (2017). Le contrôle de gestion dans les entreprises publique Marocaine : pour quelle performance quelle gouvernance ? Revue Marocaine de recherche en management et marketing, 17, 486-506.

Cheffi W., Beldi A (2005), La comptabilité de gestion : outil d'information ou dispositif de connaissance ? La perception des managers, France.

Cotten, M & Trosa, S.(2007). Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France : des outils pour la performance et la transparence, Revue Française d'administration Publique, 3(123), 293-300.

- Coutelle, P., (2005). Introduction aux méthodes qualitatives en Sciences de Gestion. Cours du CEFAG – Séminaire d'études qualitatives 2005, pp.1–20
- Desille, S (2009). L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés, Documentatieblad, 69e jaargang, 1 pp.127-142.
- Demeestère, R (2007). L'analyse des coûts : public et privé. Politiques et management public, vol. 25, n° 3, pp. 101-114.
- De Vaujany, F X (2006). Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition conception-usage. Management & avenir, 9, pp. 109-126.
- Denzin, N.K. & Lincoln, Y.S., (2005). Handbook of qualitative research Third. N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, eds., Thousand Oaks: Sage Publications.
- Demeestère, R (2000). Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? Revue Politiques et management public, 18(4), pp 19-46.
- Demeestère, R (1989). Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ? Politiques et management public, 7(4), pp 33-45.
- Dondeyne, C (2014). La légitimité du contrôleur de gestion dans le secteur public : le cas d'une organisation publique professionnelle, le CEA.
- Dubrulle, L & Jourdain, D. (2013), La comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris.
- Drevet, B & Lande, E & Portal, M. (2012). Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué. Revue management & avenir, 54(4), pp.126-144.
- El moustafid S. (2014), Méthodologie de recherche par étude de cas dans les sciences de gestions au Maroc, Communication au colloque international sur le thème : Recherche en Science de Gestion : Contexte, Benchmark et Nouvelles tendances, ISCAE –Casablanca, les 27 et 28 février 2014.
- Eyraud, C (2015). « Comptabilité privée et action publique. Les transformations de l'État et du capitalisme » Revue Française de Socio-Économie, 41, pp. 201 à 212.
- Fabre P, Bessire D, Letort F (2014). La comptabilité de gestion dans les villes : la nécessaire déconstruction d'un idéal-type, Politique et management public, 31(2), pp 193-213.
- Gibert, S-C-P (1983). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques. Politiques et management public, 1(3), pp. 146-147.
- Goujet C, Raulet C, Raulet C. (2007) Comptabilité de Gestion, Dunod, paris.
- Grenier, C., (2000), «Systèmes d'information et comptabilité », in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, sous la direction de Colasse B, Economica.
- Guba, E. & Lincoln, Y., (1994). Competing paradigms in qualitative research. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln, eds. Handbook of qualitative research. London: Sage Publications, pp.105–117.
- Lande, E., Rocher, S., (2008) « Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public », La revue du trésor, 12, décembre, pp. 921-928.
- Lemaire, C (2013). Le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion inter-organisationnel : le cas de l'expérimentation d'un outil de pilotage de la performance dans le secteur médico-social.

Letort, F (2016). La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : quelle réalité ?

Le guern, Y (2006). L'introduction de nouvelles méthodes de management par les processus dans l'action publique régaliennne.

Loi organique n°130.13 relative à la loi de finances.

Loi 69-00 relative à la gouvernance et au contrôle financier de l'État sur les établissements et entreprises publics et autres organismes.

Loi 25-08 portant la création de l'Office National de Sécurité Sanitaire des produits Alimentaires.

Ma-dupont, V, (2018), Maroc : amélioration de la gouvernance publique, qualité de service et orientation vers le citoyen, Institut de la Gestion Publique et du Développement Economique, 101.

Martineau, R (2009). La mise en usage des outils de gestion par la qualité par les professionnels de santé à l'hôpital : une approche par la théorie instrumentale.

Mattret, J.-B. (2010). La nouvelle comptabilité publique. Paris : LGDJ-Lextenso.

Martineau, R (2009). La mise en usage des outils de gestion par la qualité par les professionnels de santé à l'hôpital : une approche par la théorie instrumentale.

Meyssonnier F, Fana RD (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat, comptabilité contrôle audit, pp 107-124.

Mjidila B, El wazani Y. Souaf M. (2017). Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques Marocaines : Quelles spécificités ? EuropeanScientific Journal, 13, (19), p 231-248.

Moumene J, Benhrimida M (2017). La performance de l'administration publique Marocaine : contribution du contrôle de gestion. Moroccan Journal of Business Studies, 1(1), pp. 91-101.

Moumene J, Benhrimida M (2017).La mise en place de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines, Revue du Contrôle de la comptabilité et de l'audit, 3, pp. 23-40.

Naulleau, G (2003). La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : les facteurs de réussite, vol 2, n°3, pp 135-147.

Ouashil, M. (2017). Interaction contrôle interne et contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public. Moroccan Journal of Business Studies, 1(1), 1-20.

Ouladseghir K, Heyame Z. (2019) l'introduction de la comptabilité générale dans le secteur public : Etude de cas de trois établissements publics marocains, Revue du Contrôle de la comptabilité et de l'audit, 4 (1), pp. 60-79.

Ouladseghir, K (2017). L'introduction de la comptabilité d'engagement dans le secteur public, l'expérience marocaine, Outils de gestion et dynamique organisationnelle, p. 187-202.

Talbi, A (2005). « Rencontre MENA-OCDE sur la gouvernance d'entreprise : le contrôle financier et gouvernance des entreprises publiques au Maroc », Rabat, 14-15 septembre.

Tort, E., (2003), Organisation et management des systèmes comptables, éditions Dunod, Paris.

Zouidi, L (2013). La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : cas du Maroc.

