

## **Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc – Cas d'une commune urbaine**

### **Management control in local authorities in Morocco - Case of an urban commune**

**Rachid DAANOUNE**

Enseignant chercheur à l'Ecole Nationale de Commerce de Gestion de Tanger – Maroc

Laboratoire de Recherches et d'Etudes en Finance, Audit et Gestion

Email : [r\\_daanoue@yahoo.fr](mailto:r_daanoue@yahoo.fr)

**CHILOUAH Ismail**

Doctorant à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger - Maroc

Laboratoire de Recherches et d'Etudes en Finance, Audit et Gestion

Email : [chilouah.ismail@gmail.com](mailto:chilouah.ismail@gmail.com)

### **Résumé :**

Les collectivités territoriales exercent des activités et des compétences plus larges suite au transfert des pouvoirs en leur faveur par l'État. Cependant, elles seront confrontées à de nouveaux enjeux par rapport à leur gouvernance. Ainsi, les collectivités territoriales seront amenées à mettre en place des dispositifs de contrôle, leur permettant de maîtriser leurs activités, de mieux gérer leurs ressources et d'atteindre leurs objectifs. Le contrôle de gestion apparaît comme une réponse aux besoins de gestion interne et de gouvernance des collectivités territoriales.

Ce papier vise à présenter les pratiques de contrôle de gestion dans une commune urbaine et les facteurs d'émergence du contrôle de gestion dans cette entité afin de montrer la nécessité de se doter de ce système de pilotage comme réponse aux dysfonctionnements de gouvernance existants dans cette organisation.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, gouvernance, collectivité territoriale, commune urbaine, performance.

### **Abstract:**

Local and regional authorities exercise broader activities and competences following the transfer of powers to them by the State. However, they will face new challenges with respect to their governance. Thus, local authorities will have to put in place control systems, allowing them to master their activities, better manage their resources and achieve their aims. Management control appears to be a response to the internal management and governance needs of local authorities.

This paper aims to present the management control practices in an urban municipality and the factors of emergence of management control in this entity in order to show the need to have this steering system as a response to the dysfunctions of governance existing in this area Organization.

**Key words:** Management control, governance, territorial collectivity, urban commune, performance.

## **Introduction**

Dans un contexte marqué par l'omniprésence des contraintes financières, l'accroissement des besoins socioéconomiques et donc l'augmentation des dépenses publiques, ainsi qu'un style de management basé sur des principes bureaucratiques et donc une offre des services publics insuffisante ou incohérente avec les besoins récents des acteurs locaux, ces dysfonctionnements ont conduit beaucoup de pays à s'engager dans un mouvement de réforme de leur sphère publique sous l'influence croissante de ce qu'il est convenu d'appeler le New Public Management (Hood, 1995), l'objectif est d'améliorer le mode de fonctionnement et la performance des organisations publiques. Parmi les organisations les plus concernées par ces réformes, on trouve les collectivités territoriales et plus précisément les communes, vu leur proximité vis-à-vis des citoyens et des usagers. En effet, le contrôle de gestion constitue l'un des outils modernes pour le renouvellement et la modernisation de la gestion en contexte public. Cet outil, a été adopté par les communes depuis les années 1980 en France; c'est la loi organique des lois des finances (LOLF) qui l'a rendu indispensable dans le secteur public et a favorisé sa généralisation et sa professionnalisation.

Au Maroc, le processus de la réforme a commencé d'une façon significative dans les collectivités territoriales par l'adoption en 1976 de la charte communale; ce processus a été continué d'une manière graduelle jusqu'en 2011 avec l'entrée en vigueur de la nouvelle constitution, puis en 2015 par l'adoption de la régionalisation avancée qui amène à un découpage administratif en 12 régions et une adoption des lois organiques ; la loi 111-14 relative aux régions, la loi 112-14 relative aux préfectures et la loi 113-14 relative aux communes. La réforme s'est continuée par l'adoption de la loi organique des lois des finances (LOF) en 2015. En effet, la loi organique 113-14 apporte deux principes très importants, ceux de la gestion libre en faveur des communes et de la subsidiarité qui permettant aux communes plus de marges de manœuvre pour exercer effectivement leur autonomie décisionnelle. De même, la LOF a apportée plusieurs réformes importantes en favorisant sur une gestion axée sur les résultats. La mise en œuvre de ces réformes est accompagnée par l'émergence de nouvelles pratiques de contrôle de gestion dans les communes qui seront obligées de se doter d'un système efficace de contrôle de gestion pour le pilotage de leur performance. C'est à ce niveau et par rapport à ces considérations que se situe notre problématique qu'on peut formuler ainsi : Quelles sont les pratiques et les facteurs d'émergence du contrôle de gestion dans les communes marocaines ?

Dans cette optique, notre article sera focalisé sur les pratiques, actuelles et prévues par la LOF et la loi organique 113-14, de contrôle de gestion dans la commune de Tanger afin de montrer le besoin de cette dernière en matière de contrôle de gestion. Pour ce faire, nous aborderons, dans un premier temps le cadre théorique et conceptuel expliquant le concept de gouvernance, de contrôle de gestion dans le public, ses pratiques et ses déterminants dans les communes, dans un second temps, on va préciser notre approche méthodologique et dans un troisième temps on va présenter les résultats de notre étude cas.

## 1. Cadre théorique et conceptuel

Notre réflexion part du contexte d'étude décrit ci-dessus et s'appuie sur un corps théorique qui mobilise le management privé et le management public et donc plusieurs dimensions qui se présentent à savoir, les théories de gouvernance (théorie d'agence et de coûts de transaction), le contrôle de gestion et le management public.

### 1.1 Les systèmes de gouvernance

Le cadre théorique de la gouvernance est caractérisé par un ensemble de courants, en effet, on distingue entre le courant actionnarial qui met les actionnaires au centre de son analyse, le courant partenarial qui se concentre sur les parties prenantes et le courant cognitif qui met l'accent sur l'analyse du processus de création de valeur et sur les capacités des firmes à innover, à créer des opportunités d'investissement et à modifier leur environnement. On va se limiter dans notre analyse à la présentation du courant actionnarial et partenarial.

#### 1.1.1 Le courant actionnarial :

Ce courant est encadré par les théories suivantes :

**-La théorie d'agence :** Jensen et Meckling considèrent que la firme est un nœud de contrats, associant la firme et l'ensemble des parties prenantes et plus précisément les apporteurs des ressources, ils distinguent deux relations d'agence. La première lie le dirigeant aux actionnaires et la seconde, la firme (représentée par les dirigeants et les actionnaires) aux créanciers financiers. Ces apports sont complétés par les travaux de (Fama, 1980) qui considère que le système de gouvernance se compose de mécanismes « internes », mis en place volontairement par les parties prenantes ou par le législateur, et « externes »<sup>1</sup>, résultant du fonctionnement par conséquence des marchés.

---

<sup>1</sup> Les mécanismes « internes » tels que le droit de vote attribué aux actionnaires, le conseil d'administration, les systèmes de rémunération, les audits décidés par les dirigeants, ou « externes », comme le marché des dirigeants

**-La théorie des coûts de transaction :** C'est une théorie fondée sur l'opposition entre deux modes de gestion et d'allocation des ressources : L'allocation par le marché, fondée sur des échanges et des contrats et l'allocation par l'entreprise qui assure la coordination par des relations hiérarchiques. Le théoricien Williamson a approfondi cette analyse, en tenant compte de l'opportunisme des acteurs, de l'incertitude complexe et de l'asymétrie d'information. Selon (Williamson, 1975), les systèmes de contrôle clés et stratégiques à mettre en place sont : le système de motivation, les audits internes et les méthodes d'allocation des ressources.

**Figure 1 : Rôles et finalités des systèmes de contrôle de l'organisation multidivisionnelle**



Source : O.E. Williamson (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press.

Pour (Johnson & Kaplan, 1987), tous les objectifs des services fonctionnels peuvent être rattachés à la fonction contrôle de gestion, qui doit réaliser certaines tâches mieux que le marché telles que : la décentralisation et la délégation du pouvoir via une structure divisionnelle, ainsi que la mise en œuvre des audits et des systèmes d'incitations.

### 1.1.2 Le courant partenarial :

La gouvernance dans ce courant dépend de l'implication des parties prenantes (stakeholders) dans le processus décisionnel, afin de garantir un consensus au sein de l'entreprise sur les valeurs, les politiques et la légitimité des institutions elles-mêmes. Les partisans de la gouvernance systémique sont donc favorables à la multiplication des modes de participation, afin d'intégrer les acteurs concernés dans le processus et donc de promouvoir le consensus indispensable à un ordre social stable et efficace.

### 1.1.3 La gouvernance locale :

Ces deux théories évoquées ci-dessus présentent un cadre explicatif de la gouvernance des organisations en général et s'appliquent également aux collectivités territoriales. Le tableau

---

et celui des prises de contrôle, sont des mécanismes qui ont comme objectif à réduire les coûts d'agence nés des conflits entre dirigeants et actionnaires .

suisvante présente l'application de ces théories dans les collectivités territoriales selon certains auteurs :

**Tableau n° 1 : La théorie d'agence et des coûts de transaction dans les collectivités territoriales**

<i>L'application de la théorie d'agence et des coûts de transaction dans les collectivités territoriales</i>
-Les relations d'agence entre nombreux acteurs locaux, en l'occurrence les élus, les électeurs, les créanciers, les candidats politiques, les médias et les fonctionnaires expliquent la forme des systèmes comptables municipaux (Zimmerman, 1977).
-Propose des domaines d'application de la théorie de l'agence au marché politique mettant en jeu des acteurs différents. Les relations électeurs - élus sont notamment sujettes à des problèmes d'agence importants par le manque d'information qui caractérise le processus électoral (Spiller, 1990).
-Souligne que les modèles théoriques du secteur privé doivent être utilisés avec prudence, les motivations et rationalités des acteurs pouvant être différentes. D'après lui, les caractéristiques des processus du choix public, particulièrement en ce qui concerne le rôle de l'information, doivent être examinées de manière précise (Sanders, 1994).

Source : Elaboré par l'auteur

D'après ce tableau, on constate qu'on peut emprunter le corps théorique de la gouvernance du secteur privé afin d'analyser ce concept de gouvernance dans les collectivités territoriales; dans ce cadre, (Maurel, et al.,2014) donnent la définition suivante : « La gouvernance territoriale est un processus dynamique de coordination (hiérarchie, conflits, concertation) entre des acteurs publics et privés aux identités multiples et aux ressources (au sens très large : pouvoirs, relations, savoirs, statuts, capitaux financiers) asymétriques autour d'enjeux territorialisés. Elle vise la construction collective d'objectifs et d'actions en mettant en œuvre des dispositifs (agencement des procédures, des mesures, des connaissances, des savoir-faire et informations) multiples qui reposent sur des apprentissages collectifs et participent à des reconfigurations/innovations institutionnelles et organisationnelles au sein des territoires ».

La gouvernance publique locale se base donc sur le partage et la répartition des pouvoirs entre les acteurs organisationnels locaux. En effet, les mécanismes des systèmes de gouvernance locale portent selon (Cannac & Godet (2001) sur les éléments suivants : La transparence de l'information, la lisibilité des budgets, l'évaluation publique des projets ex ante et ex post, la séparation des responsabilités et la limitation du cumul des mandats.

Cependant, les relations entre les fonctionnaires, les élus et les électeurs sont symbolisées par la théorie des choix publics; ainsi, le management public se différencie par apport au management privé. A cet effet, la théorie de l'école des choix publics et le courant de New Public Management conduisent à apporter des explications à ce niveau et compléter le cadre théorique ci-dessus.

## **1.2 Le management public :**

Les courants du management public ont pour objectif la modernisation du secteur public par l'adoption de nouveaux modes de gestion et la transposition des outils utilisés dans les organisations privées avec une adaptation aux spécificités de ce secteur public. Dans ce cadre, deux courants seront présentés : le courant du New Public Management et l'école des choix publics.

### **1.2.1. L'école des choix publics :**

Elle sert à comprendre le comportement des acteurs communaux (Mueller, 1984). De leur part (Buchanan & Tullock, 1962) avancent que les décisions politiques sont celles qui ont trait aux dépenses publiques et dépendent d'un calcul et d'un raisonnement comparant les coûts et les avantages.

### **1.2.2. New Public Management :**

Fondé par Hood en 1995, c'est un nouveau paradigme qui a émergé, visant à diffuser une culture de performance dans le secteur public moins centralisé en mettant l'attention sur les résultats, considérés en termes d'efficience, d'efficacité et de qualité de service.

## **1.3 Le contrôle de gestion dans les communes : Pratiques et facteurs d'émergence**

### **1.3.1. Le concept de contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion a connu, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions modifient le positionnement de cette pratique dans les entreprises et ont relevé d'autres problématiques dans le monde académique. En effet, la première définition académique du contrôle de gestion était apportée par son fondateur R. Anthony en 1965, et depuis cette date, le contrôle de gestion a connu une véritable évolution comme le montre le tableau suivant :

**Tableau n°2 : L'évolution du concept du contrôle de gestion**

<i>R. Anthony en 1965</i>	<i>R. Anthony en 1993</i>	<i>Otely, Berry, Langfield-smith, Bouquin, Loning et Pesqueux 1994,1995,1997</i>	<i>R. Simons (1995)</i>
<b>Le contrôle de gestion :</b>			
«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 »	« un processus par lequel les managers, influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'entreprise de manière efficace et efficiente	autre dimension au contrôle de gestion: à savoir être comme un vecteur d'orientation des comportements des acteurs, mobilisation des relations existantes entre les résultats poursuivis et les ressources qu'il convient de mobiliser pour les atteindre	«Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation». Deux types de contrôle à distinguer dans cette définition -Le contrôle diagnostique -Le contrôle interactif
<b>Les conclusions tirées :</b>			
1- Le système de contrôle a trait à l'efficacité et l'efficience  2- C'est un contrôle a posteriori  3- Il a un caractère purement financier	1- le rôle de contrôle de gestion est d'assurer la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation  2- L'influence des comportements  3- Le contrôle de gestion a trait à l'efficacité et l'efficience	1- Le contrôle des comportements  2- l'aspect qualitatif du contrôle de gestion  3- L'allocation des ressources	1- L'information constitue la base du contrôle de gestion.  2- l'information peut être financière et non financière, quantitative ou qualitative.  3- Le manager l'utilise pour influencer des membres de l'organisation et pour y coordonner avec les autres instances de l'organisation -contrôle diagnostique -contrôle interactif

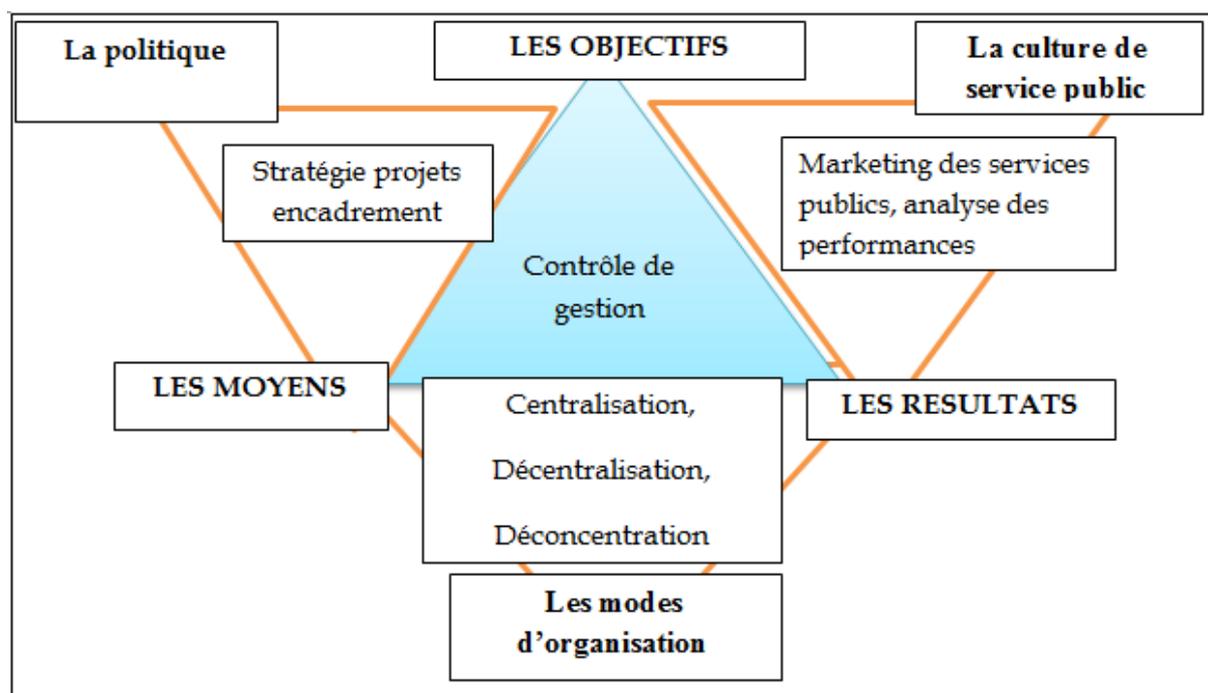
Source : Elaboré par l'auteur

On constate que le contrôle de gestion fait un passage d'une discipline à caractère purement instrumental et d'un simple contrôle et de suivi à posteriori des objectifs purement financiers à un contrôle de gestion destinés à influencer le comportement des collaborateurs et qui doit participer à la formalisation de la stratégie, assurer sa mise en œuvre et sa déclinaison en objectifs tout en se basant sur l'information de différentes natures, en fait, interagir les deux types de contrôle « diagnostique et interactif »; il devient donc un instrument d'action.

### 1.3.2 Le contrôle de gestion dans les organisations publiques

Contrairement au secteur privé, l'organisation publique évolue dans un cadre juridique et réglementaire strict définissant les missions de l'organisation, les ressources mises à sa disposition (dotations budgétaires) et donc le contrôle de gestion doit prendre en considération les spécificités de ces organisations et s'appuie sur les caractéristiques du métier de l'organisation comme le montre le schéma suivant :

**Figure 2 : Le contrôle de gestion dans les organisations publiques**



Source : Charpentier M.et Grandjean P 1998, Op.cit., p.32

-L'échelon politique détermine les orientations, les finalités et les objectifs c'est-à-dire le périmètre de la gestion publique tout en conciliant ces objectifs avec les moyens disponibles.

-L'administration met en œuvre des moyens en choisissant les modes d'organisation les plus adaptés (centralisation, déconcentration, décentralisation). Les moyens transférés seront déterminés en fonction du degré de décentralisation et de centralisation et par conséquent de ces deux facteurs que le niveau des résultats sera déterminé.

-La culture de service public influence le mode de fixation des objectifs. En effet, à l'intérieur des organisations, elle conditionne le système de mesure des performances par contre à l'extérieur elle conditionne la convergence des prestations proposées et les attentes des usagers.

### 1.3.3 Le contrôle de gestion dans les communes

On va tout d'abord donner une définition à la commune puis on va présenter les différents systèmes de contrôle de gestion dans les communes.

- Essai de définition du concept de la commune : La commune est une personne morale de droit public qui exerce des compétences générales sur un territoire donné. Elle bénéficie d'une autonomie administrative en disposant de son propre personnel et de son propre budget. Pour (Meyssonnier, 1993), la structure d'une commune se rapproche d'un conglomérat mais qui ne dispose pas d'une dimension intégrative occasionnée par la recherche du profit. On retrouve même dans les travaux de (Mintzberg, 1982) une assimilation de la structure communale à la structure divisionnelle et mécaniste. Ainsi, les communes ont des spécificités qui leurs caractérisent selon (E. Manga, 2012), ces spécificités se présentent comme les suivantes : Les spécificités d'ordre politique, les spécificités d'ordre organisationnel et managérial qui se résument dans les rapports hiérarchiques, l'opposition plus forte des agents opérationnels, le déphasage chronologique entre la Co-construction des solutions à l'échelon managérial et la validation politique de l'exécutif.
- La classification des systèmes de contrôle de gestion dans les communes :  
Plusieurs travaux s'intéressent au sujet du contrôle de gestion dans les communes, notamment les travaux de (Meyssonnier, 1993), ceux de (O. Roussarie, 1994), de (Patrick Gibert, 1994), de (Christian & Guyon, 2003), de (Pariente, 1998), de (E.E. Manga, 2012) et de (Bargain Aurélien, 2014), ceux-ci considèrent que l'étude du contrôle de gestion dans les communes dans sa globalité est liée à l'étude d'un ensemble de systèmes de contrôle qui représentent en quelque sorte les modalités pratiques du contrôle de gestion. Ces systèmes de contrôle sont regroupés en trois grandes catégories: les finalités de contrôle de gestion, les systèmes d'information de gestion dans les communes et les systèmes d'incitation dans les communes.  
**+Les finalités de contrôle de gestion dans les communes :** Nous avons relevé à partir de la revue de la littérature trois principaux types de finalités du contrôle de gestion dans les communes à savoir la finalité conformité, la finalité économique et la finalité politique. En effet, la finalité conformité vise fondamentalement le respect de la régularité et la conformité des actes communaux alors que la finalité économique vise de s'assurer que les ressources sont affectées conformément aux besoins, tout en cherchant l'efficacité des coûts et la finalité politique qui vise un contrôle des actions ou à un contrôle des résultats.

+ **Les systèmes d'information de gestion dans les communes** : D'une manière générale, le système d'information constitue une nécessité pour les organisations afin de contrôler les comportements et de faciliter la circulation de l'information; c'est donc un soubassement pour le contrôle de gestion (Laudon, 2002). Les systèmes d'information de gestion dans les collectivités locales (communes) peuvent utiliser le budget classique, le budget des inputs, le budget des outputs, le budget des outcomes, le benchmarking, le tableau de bord et bien d'autres outils. (Bernard, 1992) identifie fondamentalement dans les administrations publiques, le budget des dépenses, le budget-productivité et le budget-programme.

+ **Les systèmes d'incitation dans les communes** : La principale préoccupation d'un système d'incitation est de converger les objectifs individuels des acteurs avec l'objectif global de l'organisation. Ainsi, les systèmes d'incitation sont importants parce qu'ils informent et rappellent aux employés l'étendue dans laquelle les résultats sont désirés et les motivent à atteindre et à dépasser les performances cibles.

Après avoir décliné cette classification des systèmes de contrôle de gestion dans les communes, nous allons voir par la suite l'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans ces organisations.

### ➤ **L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les communes**

+ *Les systèmes d'enregistrement et d'analyse des coûts* :

-La comptabilité générale : Techniquement, la comptabilité publique traditionnelle ne permet pas le passage rapide à une comptabilité analytique : absence d'amortissements, enregistrement par nature des charges, identification souvent problématique des ressources précisément affectées aux différents niveaux de responsabilité. En outre, l'absence de valorisation monétaire des productions limite considérablement son utilisation par rapport au contexte privé.

-La comptabilité analytique : La comptabilité analytique dans les communes a donné lieu à plusieurs études (Meyssonier, 1993) ; (Roussarie, 1995), (Gibert, 1995) et (Demeestère, 2000). En effet, la thèse de (A. Bargain, 2014) s'intéresse à une analyse en profondeur et s'interrogeant sur la trajectoire de cet outil, notamment les facteurs d'adoption et l'issue de son déploiement.

La comptabilité analytique a été mise en œuvre dans quelques communes en France au début des années quatre-vingts. Elle permettait de calculer des coûts par équipement mais sans

descendre jusqu'au coût unitaire des prestations fournies; les communes se limitent au calcul des coûts directs (matières consommées et charges de personnel) des services assurant des prestations au public ; ni les amortissements, ni les charges indirectes ne sont pris en compte. Il existe très peu de systèmes de comptabilité avec coûts complets et facturation interne comme le cas de la commune Suresnes où sont calculés des coûts complets par prestations fournies, à partir d'une architecture de centres d'analyse principaux et auxiliaires et la mise en place d'une facturation interne. L'analyse de cette expérience a révélé que cette méthode est globale et nécessite une implication permanente de l'équipe de la direction.

*+Les outils de suivi et de pilotage de la performance*

- Les budgets : Ils constituent des outils incontournables dans les communes. Un certain nombre d'expériences dans les communes françaises dont le pilotage axé sur le budget ont pour objectif de permettre une programmation des opérations liées aux équipements et à mettre en place des comparaisons inter-villes. Par contre certaines communes privilégient le pilotage de la gestion à partir des choix budgétaires et de la planification des décisions, comme chez la commune de Metz (Meyssonnier, 1993).

De même, un certain nombre de pratiques semblent assez généralisées dans les communes en France à savoir le calcul de la marge financière prévisionnelle au moment des choix budgétaires, certaines d'entre elles calculent systématiquement en cas de choix des investissements, mais quelques communes qui mettent en œuvre des pratiques lourdes et globales de maîtrise des coûts du type Budget Base Zéro (BBZ) ou analyse de la valeur.

-Les tableaux de bord : D'après l'examen de la littérature, les tableaux de bord dans les communes ont connues un succès, alors beaucoup d'expérience ont montré que les tableaux de bord sont connectés aux objectifs politiques de la commune et qui les relient au projet de la ville et au contrat-programme des élus vis à vis de la population et où le projet interne de l'organisation est matérialisé sous la forme d'indicateurs d'engagement de moyens et de mesure des résultats. D'autres communes ont développé autres mesures en s'appuyant sur une architecture de tableaux de bord intégrés.

#### **1.4. Les déterminants du contrôle de gestion dans les communes**

D'après ce cadre théorique mobilisé, on peut déduire que les facteurs d'émergence du contrôle de gestion dans les communes sont :

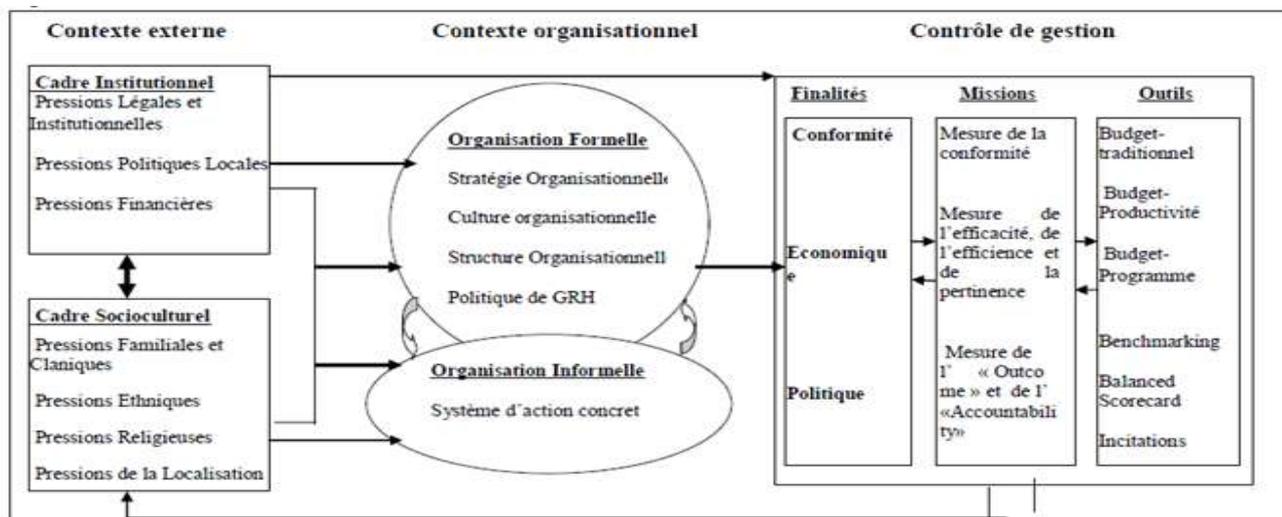
-Le système d'information : (Boitier & Louard, 2004) démontrent que l'implantation d'un ERP, même s'il définit un référentiel unique facilitant la communication entre les différents

acteurs (managers opérationnels, contrôleur et sommet stratégique), aboutit souvent à un contrôle plus programmé qu'interactif compte tenu d'une normalisation très forte.

-L'audit interne : Williamson (1975) considère que le rôle de l'audit interne est déterminant dans le fonctionnement des organisations car il favorise l'apprentissage et constitue un vecteur d'accompagnement des autres types de contrôle, par l'évaluation de l'exactitude des flux d'informations et l'efficacité de l'action. Dans les communes, le contrôle de gestion et l'audit jouent un rôle complémentaire précisément au niveau de la maîtrise de l'information difficile à collecter dans ces organisations complexes.

-La volonté politique et l'implication des acteurs : Dans les communes, c'est un déterminant plus important dans le fonctionnement du système de contrôle de gestion. Il s'agit de montrer pour chaque acteur concerné par la gestion de la commune l'importance du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance de la commune. Ainsi, le profil des dirigeants est un facteur de contingence non négligeable. Les raisons qui poussent un dirigeant à faire du contrôle de gestion sont variables et dépendent tout aussi bien de la structure et du système d'information de l'organisation. La figure suivante résume ces déterminants qui conditionnent le design du contrôle de gestion dans les communes :

Figure 3 : Modélisation contingente des facteurs influençant le design du contrôle de gestion



Source : Extrait de la thèse TOGODO AZON (2012)

## 2 Méthodologie de recherche

Le choix de notre méthodologie de recherche est fortement conditionné par le terrain sur lequel nous avons collecté les informations; le recueil d'informations s'est effectué grâce à la réalisation d'entretiens individuels semi-directifs avec les différents responsables de la commune, en plus des documents internes qui sont collectés pour compléter les informations

primaires; l'objectif de notre recherche étant de décrire les pratiques de contrôle de gestion dans la commune de Tanger et de révéler les modes de gouvernance et leurs dysfonctionnements. Alors notre approche est purement qualitative. Le choix de notre méthodologie est argumenté par (F.Wacheux, 1996) qui affirme que l'entretien et la documentation sont « deux sources incontournables lorsque l'on s'intéresse aux acteurs, à l'organisation et aux comportements des acteurs dans l'organisation ».

Pour l'analyse des contenus des entretiens, il existe plusieurs techniques, parmi elles nous trouvons l'analyse thématique. De ce fait, nous avons eu recours à cette dernière qui met en relation de façon transversale les différents entretiens par le biais des thèmes. Nous avons réuni l'ensemble des informations disponibles, entretiens et documents. Ces informations sont classées par thèmes et sous thèmes et subdivisées ensuite en catégories. A la fin de chaque entretien, une synthèse était réalisée tout en dégagant les liens entre thèmes. Les tableaux suivants présentent les interlocuteurs et les thèmes et les sous thèmes de notre entretien.

**Tableau n°3 : le profil des interlocuteurs de notre entretien**

<i>Fonction de l'interlocuteur</i>	<i>Formation académique</i>	<i>Ancienneté</i>
Le 3ème vice-président	Bac+3	18 ans
Le Directeur général de la commune	Bac+6	22 ans
Le Responsable de la division des ressources financières et des affaires économiques	Bac+3	17ans
Le Chef de la division des ressources humaines	Bac+5	12ans
Le Chef de service de la comptabilité	Bac+2	23ans
Le Chef de la division du budget et des marchés	Bac+5	10ans
Le Chef de la division des affaires sociales culturelles sportives et de la communication	Bac+2	6ans
Le Chef de la division d'urbanisme et du patrimoine	Bac+3	15ans

Source : Source : Elaboré par l'auteur

**Tableau n° 4 : Les thèmes et les sous thèmes ayant fait l'objet de questions**

Thèmes	Sous-thème
Les modes de gouvernance	-les instances de gouvernance de la commune -les dysfonctionnements existants -les types de contrôle subis par la commune
Les textes juridiques adoptés	-les apports des réformes -la réalité de la décentralisation - les compétences et missions accrues
Les pratiques de contrôle de gestion	-la perception du contrôle de gestion -les pratiques (comptabilité, tableau de bord, comptabilité analytique...) -les facteurs d'émergence d'un système de contrôle de gestion -les obstacles et les facteurs clés de succès de contrôle de gestion
Les outils de pilotage et de coordination	-les indicateurs de suivis de la gestion -les outils de pilotage de la performance financière et non financière -le mode de coordination et de circulation de l'information

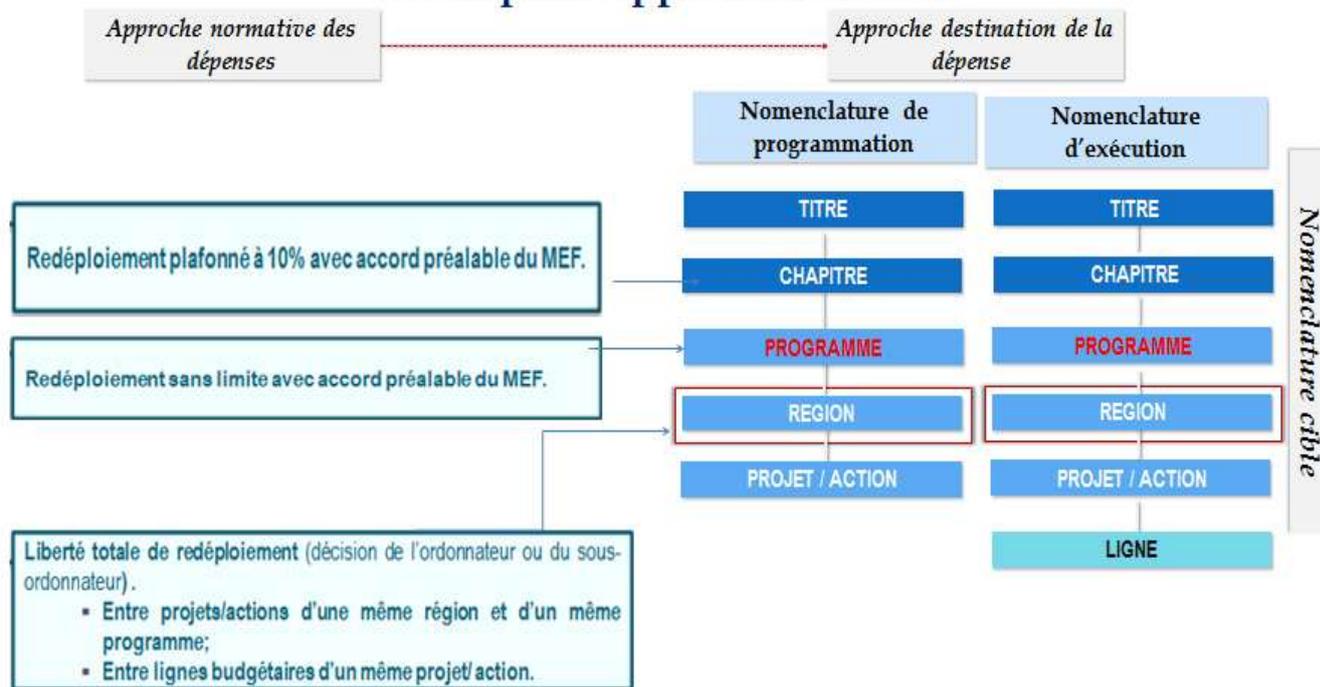
Source : Elaboré par l'auteur

### 3. Résultats de l'étude exploratoire

Dans ce paragraphe qui porte sur notre étude de cas de la commune de Tanger, on va présenter l'état des lieux des pratiques de contrôle de gestion, les outils utilisés, les modes de gouvernance adoptés, les dysfonctionnements existants et les facteurs d'émergence du contrôle de gestion dans cette organisation. De ce fait, on va distinguer entre les pratiques actuelles et celles récentes et prévues par les lois organiques et la Loi organique des lois des finances (LOF). En effet, l'adoption de la LOF a changé l'approche normative de la dépense vers celle de destination de la dépense et qui pousse les Ministères à travailler autour de la notion du programme comme le montre le schéma suivant :

Figure n° 4 : les principaux apports de la LOF

## Principaux apports de la LOF



Source : La loi organique des lois des finances 130.13

Lors des entretiens menés avec les différents interlocuteurs et suite à l'analyse des documents internes et externe collectés nous avons fait les constatations suivantes:

### 3.1 Présentation de la commune de Tanger :

Tanger est une ville du Nord du Maroc, deuxième ville économique du pays. Sa population s'élève à 974 000 habitants au recensement de 2014. Un diagnostic de la commune, selon la méthode SWOT, a été élaboré par les organes exécutifs dans le cadre de la préparation du plan d'actions 2017-2022 et qui a porté sur tous les services. Les principaux résultats de ce diagnostic sont présentés dans le tableau suivant :

**Tableau n°5 : L'analyse SOWT de la commune de Tanger**

<i>Faiblesses</i>	<i>Forces</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Absence d'un organigramme adéquat</li> <li>- La majorité du personnel ont un niveau d'étude secondaire ou bac+2.</li> <li>- Une faible coordination entre services et entre les services et la direction</li> <li>- Un programme d'archivage très classique au niveau de la majorité des services.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La majorité des responsables des services ont de l'expérience</li> <li>- La majorité des immobilisations corporelles sont enregistrées et conservées à la propriété de la commune.</li> <li>- Une séparation entre assiette fiscale et recouvrement.</li> <li>- Une attractivité des investissements.</li> </ul>
<i>Risques</i>	<i>Opportunités</i>

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Une faible qualité des prestations de service</li> <li>- La rareté des ressources financières</li> <li>- Absence d'un système d'information et de contrôle de gestion</li> <li>- Absence d'une cellule d'audit interne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La multiplication des formations continues pour les fonctionnaires</li> <li>- L'adoption des nouvelles directives des lois organiques actuelles.</li> </ul>
--	--

Source : Synthèse du diagnostic interne des services de la commune de Tanger

« Rapport n°3 session normale mais 2017 ».

### 3.2 Résultats

La présentation des résultats de notre étude comme il est avancé va tenir compte de l'état actuel des pratiques de contrôle de gestion et celles mise en œuvre et prévues par les lois organiques 113.14 et 130.13 :

**3.2.1 Concernant le programme de travail de la commune :** On va distinguer entre le programme de travail qui été adopté et celui prévu par les lois organiques :

- Le programme de travail avant 2017 : C'était le Plan Communal de Développement (PCD) qui retrace la stratégie de développement économique et sociale de la commune, décrite pour une période de six ans et régie par l'article 36 de loi 78-00 de la charte communale et par le Dahir n° 1-08-153. Ce plan constitue un moyen d'intégration des attentes des citoyens qui se fait par le biais de leurs élus et sur la base d'une démarche participative. Le PCD comporte les éléments suivants :Un diagnostic mettant en évidence le potentiel économique, social et culturel de la commune, les besoins prioritaires identifiés en concertation avec la population, les administrations et les acteurs concernés, les ressources et les dépenses prévisionnelles afférentes aux trois premières années de mise en œuvre du plan de développement communal.
- Le programme d'action de la commune prévu par les lois organiques : Le programme de travail de la commune est nommé le programme d'action de la commune 2017-2022 réalisé par l'organe constitué du président de la commune, du directeur général de la commune, de quelque vice-directeur et des chefs de service de la commune. Le programme s'étale sur une période de six ans (voir annexe1).

**3.2.2 Concernant les pratiques de contrôle de gestion :** Les résultats de notre recherche montrent que la fonction du contrôle de gestion n'existe pas dans la commune de Tanger comme une fonction à part entière; il existe en général des pratiques de contrôle de gestion et de simples outils de pilotage et qui sont présentés dans le tableau suivant:

Tableau n°6 : les pratiques de contrôle de gestion dans la commune de Tanger

	<i>Statistiques de la commune</i>	<i>Services existants</i>	<i>Existence d'une comptabilité analytique ou générale</i>	<i>Nature des coûts calculés</i>	<i>Nature des systèmes de gestion</i>	<i>Outils de prévision</i>	<i>Nature des tableaux de bord</i>	<i>Nature de système d'information</i>	<i>Les outils de suivi de la performance</i>	<i>Caractérisation de la démarche contrôle de gestion</i>
Commune urbaine de Tanger	<p>974 000 habitants 4 arrondissements -Le 1<sup>er</sup> mandat du maire actuel du 'PJD ' - nombre de fonctionnaire 1482, dont 45% dans la commune de Tanger -47% des fonctionnaires ont plus de 50 ans et 51% entre 31 ans et 50 ans -13% des cadres supérieurs, 14% des cadres moyens et 73% des petits cadres</p>	<p>-Service des relations extérieures et de la coopération -Division des travaux et environnement -Service des travaux neufs et entretien des voiries -Services des espaces verts -Division du budget et des marchés -Division des affaires sociales culturelles sportives et de la communication -Division des affaires juridiques -Service de nettoyage et de l'environnement -Service de la comptabilité -Division des ressources humaines -Division de la comptabilité et de liquidation -Division d'urbanisme et du patrimoine -Service éclairage public et circulation et transport -Division des ressources financières et des affaires économiques -Accueil et orientation</p>	<p>-Non -Juste une comptabilité simple publique en calculant les dépenses et les recettes et même n'est pas informatisé -Aucune comptabilité générale et donc absence des travaux d'inventaire et des états de synthèse ce qui justifie l'absence de l'information pour le contrôle de gestion</p>	<p>-Pas de calcul de coûts sauf dans le cas de réalisation d'un projet, il y a un simple calcul des coûts de l'ensemble des charges effectuées afin d'avoir le coût globale du projet</p>	<p>-Une coordination très faible entre les différents services -Une difficulté d'avoir l'information, chacun conserve leurs informations propres -absence d'un contrôle interne -absence d'une cellule d'audit -un organigramme flou et ne définit pas les compétences propres de chacun - pour la périodicité des informations pour le contrôle sont non adéquates et sont annuelles et sont d'ordre financier et quantitatif.</p>	<p>-Chaque année se reprend le même budget, la même structure et se reconduise presque automatiquement les mêmes crédits. -Chaque service se contente de "retoucher" le budget en cours pour en faire un projet de budget -les prévisions de chaque rubrique sont calculées par la moyenne pondérée des trois années antécédentes</p>	<p>-Quelques services qui utilisent les tableaux de bord sur Excel précisement le service des affaires économiques et financières juste pour avoir les recettes recouvrées et celles transférées à la trésorerie du Royaume et le reste a recouvré, permettant aussi de faire des comparaisons entre les recettes de l'année en cours et les années antérieurs. -Autres services utilisent aussi des simples tableaux de bord mais pas d'une façon permanente, c'est juste pour avoir le niveau de réalisation des objectifs à la fin de chaque année.</p>	<p>-Des simples applications dispersées sur Excel -Chaque service adopte ses applications propres -Absence d'un système d'information intégré</p>	<p>-La performance suivis est purement financière, son suivi est apriori et annuelle - Utilisation des tableaux de bord sur des applications simple sur Excel et pas dans une dimension du système d'information -des indicateurs purement financiers et ne servent pas à la décision dans le temps voulu -Le pilotage de la performance financière se base sur le calcul annuel des agrégats et des indicateurs financier et se réservé au directeur de la commune.</p>	<p>-Absence du service du contrôle de gestion -la domination de la logique budgétaire - responsabilisation des services -Un contrôle basé sur des données financières -Un contrôle qui intervient a posteriori -Un contrôle qui se base sur des simples outils qui ne servent pas à la prise de décision dans le temps voulu -Une coordination classique et non informatisée entre les services ce qui ne favorise pas la fluidité de l'information.</p>

Source : Elaboré par l'auteur

D'après le tableau ci-dessus qui ressemble les pratiques et les outils de contrôle de gestion adoptés dans la commune de Tanger, on constate l'existence des outils suivants :

➤ **Les outils de prévision et le budget :** L'état des lieux des outils de prévision dans la commune montre que les prévisions budgétaires de la commune se basent sur des données purement historiques, ce qui est confirmé par les dirigeants qui utilisent les données des trois années précédentes afin de calculer la moyenne pondérée pour la prévision des dotations futures. Le directeur général de la commune de Tanger, avance que « l'adoption de ces pratiques prévisionnelles est justifiée par la visibilité de plusieurs rubriques telles que les dépenses de fonctionnement qui sont claires et peuvent avoir presque le même montant d'une année à une autre avec des petites modifications ». En effet, les documents budgétaires prévus par la loi 78-00 et qui constituent l'instrument de gestion sont:

-Le budget dont le processus se résume en : 1) L'élaboration du budget, 2) La présentation et le vote du budget, 3) La transmission et la publication du budget, 4) Le contrôle du budget.

-Les autorisations spéciales (AS) qui retracent la prise en recettes des ressources affectées au financement prévisionnel d'une catégorie déterminée de dépenses et de l'emploi donnée à ces ressources.

-Les décisions de virement de crédit : Elles permettent de réajuster en cours d'année les prévisions du budget.

-Les autorisations de programme (AP) sont des finances engagées au cours des années ultérieures.

-Le compte administratif: Il contient les agrégats financiers relatifs aux recettes, les agrégats financiers relatifs aux dépenses, les écarts de gestion à l'intérieur du compartiment « recettes », les écarts de gestion à l'intérieur du compartiment « dépenses », et les écarts de gestion entre les deux compartiments « recettes » et « dépenses ». La nomenclature actuelle du budget de la commune de Tanger se présente donc comme l'indique le tableau (voir annexe 2).L'exécution annuelle du budget de la commune donne lieu à la confection de deux documents, qui doivent être parfaitement concordants : le compte administratif, élaboré par l'ordonnateur et le compte de gestion, établi par le trésorier.

En ce qui concerne les pratiques prévisionnelles prévues par les lois organiques, il est prévu que le programme d'actions de la commune de Tanger 2017-2022 sera financé par quatre sortes de source à savoir, le financement autonome, la gestion déléguée, les crédits en cours et le partenariat et la coopération. Cette architecture de financement sera déclinée sur chaque

programme qui sera divisé lui-même en projet comme se présente à titre d'exemple, pour le programme 8, dans le tableau suivant :

Tableau n°7 : Exemple d'une architecture de financement d'un programme suivant la LOF

				Financement				
Programme 8	Projets	2017-2019	2020-2022	Budget global	Financement propre	Crédits en cours	La gestion déléguée	Coopération et partenariat
Mise à niveau urbain								

Source : Rapport n°6 « système de suivi et d'évaluation »

### ➤ Les outils de suivi de la performance : Les tableaux de bord

L'état actuel des pratiques de suivi de la performance se caractérise par l'utilisation des tableaux de bord au niveau de la direction de la commune, ces tableaux sont simples et contiennent un ensemble d'indicateurs financiers et sont élaborés à posteriori comme il est montré dans le tableau des pratiques ci-dessus. Les tableaux indiqués dans les annexes 3,4 et 5 donnent plus de détails sur les types d'indicateurs utilisés dans la commune de Tanger.

Par contre, les outils prévus par les lois organiques se focalisent sur les programmes de la commune. En effet, chaque programme sera suivi par des indicateurs de pilotage figurant dans le tableau de bord (voir annexe 2), ce dernier donne une vision d'ensemble sur l'état d'avancement de chaque programme et ses projets et ceci en termes de coût, de durée, de réalisation et d'impact.

➤ **Les outils et mécanismes de gouvernance :** L'état actuel des pratiques de gouvernance montre que les mécanismes de gouvernance dans la commune de Tanger s'inspirent de plusieurs sources et modèles nationaux et internationaux. Le point de départ de la gouvernance locale a commencé par la décentralisation, c'est avec l'adoption des textes juridiques de base avancées par la charte communale (2002, 2003,2009) et la nouvelle constitution que le rôle des instances de gouvernance s'est renforcé. En effet, ces mécanismes se résument par le suivi-évaluation qui s'adresse à toutes les parties prenantes d'un projet et qui aide les instances de gouvernance (exemple le comité de pilotage d'un projet) à la prise de décision collective. Le dispositif de suivi-évaluation est conçu durant la phase de planification, en même temps que la conception du projet. Il est utilisé de manière continue durant toute la phase de mise en œuvre du projet et il s'appuie sur des indicateurs tels que :

- Les indicateurs de ressources : Ils concernent le budget alloué aux différentes activités du projet et permettent de suivre le déroulement du budget en termes d'engagement et

de paiement des fonds disponibles dans le cadre du projet par rapport à son coût éligible.

- Les indicateurs de réalisation : Ils concernent les actions entreprises dans le cadre du projet et sont souvent mesurés par des unités physiques ou monétaires.
- Les indicateurs de résultat représentent les effets directs et immédiats produits par une intervention, ils tentent de mesurer l'évolution des performances.
- Les indicateurs d'impact représentent les conséquences d'un projet, au-delà des effets immédiats, sur les bénéficiaires directs, que ça soit sur le court ou le long terme.

Cependant, beaucoup des dysfonctionnements de gouvernance et de gestion existants au niveau de la commune ont été révélés :

+ Un organigramme non adéquat : Selon le directeur général de la commune, l'organigramme contient des fonctions inexistantes actuellement, des responsabilités "floues" d'où le besoin d'un organigramme qui fait un éclaircissement des fonctions.

+ Un décalage entre la décentralisation et son corollaire la déconcentration : le rythme de ces deux processus n'est pas le même, les services étatiques installés au niveau provincial ou régional ne sont pas toujours préparés et en mesure de s'impliquer dans le processus de planification initié par la commune.

+ Faible opérationnalisation des instances de gouvernance : La commission de parité et d'égalité des chances (CPEC)<sup>2</sup>, ou encore les comités communaux de planification participative (CCPP)<sup>3</sup>, ces organes, créés dans la majorité des communes ont une faible contribution dans la dynamique interne communale (en termes d'initiative, de proposition, innovation etc.) ou externe (en termes d'animation communale et de mobilisation des acteurs locaux).

+ Un processus de suivi essentiellement informel et oral (demande d'information sur la situation des engagements et leur aboutissement), occasionnel (dépendant du bon vouloir des responsables ou d'une sollicitation extérieure), global (ne questionne pas les processus, les réalisations, les délais, les objectifs, les résultats, les moyens utilisés..).

+ Le contrôle de la régularité budgétaire et comptable ne fournit pas les informations utiles pour le suivi -évaluation : faible vérification de la qualité des prestations (fournitures, travaux

---

<sup>2</sup>Elle a été créée conformément à l'article 14 de la Charte communale (2009) : un espace de consultation et d'échange de points de vue de manière institutionnelle sur des questions de la parité, de l'égalité des chances.

<sup>3</sup>Elle fait l'élaboration du projet du plan communal de développement selon une démarche de planification participative, ainsi elle participe au suivi de la mise en œuvre des plans d'action.

et services), de leur nature, des délais d'exécution, faible appréciation de la réalité et de la matérialité des travaux exécutés, des fournitures livrées ou des services réalisés.

Par contre, les mécanismes de gouvernance prévus par les lois organiques se présentent en deux sortes à savoir les organes de gouvernance et les mécanismes de coordination et d'exécution du programme d'action. En effet, les comités de gouvernance et de pilotage qui seront installés sont :

+ Un comité de pilotage du programme d'action de la commune de Tanger, formé par le président de la commune, le directeur général de la commune et les chefs des services et de programmes de la commune, ils se réunissent chaque trimestre, pour voir l'avancement en général de ce programme d'action;

+ Un comité de pilotage de chaque programme qui sera visé et suivi par un comité d'accompagnement qui se réunit mensuellement pour avoir l'état d'avancement de l'ensemble des programmes ;

+ Un comité de management du projet (PM) qui coordonne avec le responsable du management du programme et les responsables de chaque projet en tenant des réunions chaque deux semaines pour avoir l'état d'avancement de chaque projet. A côté de ces mécanismes de pilotage et de gouvernance, des reportings vont être élaborés et qui vont constituer d'autres types de coordination et se présentent comme suit :

+ Un reporting qui sera réalisé par les responsables de chaque projet pour chaque semaine,

+ Un reporting de suivi des programmes pour chaque deux semaines, en se basant sur les reportings des projets et,

+ Un reporting global annuel qui sera élaboré par le service du management des programmes et des projets (PMO) et qui contient deux reportings, le premier contient l'état d'avancement annuel de chaque programme et chaque projet, le deuxième est réservé à l'évaluation globale du programme d'action de la commune de Tanger voir (annexe 5). On constate que les indicateurs d'évaluation qui figurent dans ce tableau servent à mesurer l'efficacité des douze programmes, en mesurant les pourcentages d'avancement, d'impact et l'avancement des projets inclus dans chaque programme, les indicateurs de résultats se répartissent en indicateur de mesure de l'état d'avancement des projets qui se calcule par le pourcentage des travaux réalisés par rapport à ceux prévisionnels et de l'indicateur d'efficacité du management du projet qui permet de mesurer l'avancement des projets à travers les indicateurs suivants : l'indicateur de performance de la programmation (Schedule Performance Index (SPI)) : c'est

le rapport entre le pourcentage d'exécution effectif par rapport au pourcentage de la réalisation programmée et l'indicateur de performance du budget (Cost Performance Index(CPI)): c'est le rapport entre le pourcentage de la dépense par rapport au dépenses effectives.

### 3.2.3 Les facteurs d'émergence d'un système de contrôle de gestion

D'après l'ensemble des résultats avancés, un système de contrôle de gestion se présente donc comme une nécessité pour le pilotage de la commune de Tanger afin de compléter les dysfonctionnements de gouvernance recensés. En effet, les facteurs d'émergence de ce système révélés dans cette étude se présentent comme suit :

-Le système d'information : la commune de Tanger se base sur des simples applications informatiques afin d'organiser leur gestion, cependant l'absence du système d'information intégré rend le pilotage de la commune très difficile, mais avec le passage à la LOF, il est prévu de faire converger au moins les trois sortes de comptabilité en assurant la cohérence et la normalisation des procédures comptables : la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale de l'État et la comptabilité d'analyse des coûts (CAC) qui s'apparente à une comptabilité analytique applicable à la sphère publique afin de développer un contrôle de gestion performant. La modernisation de la gestion publique passe donc par une modernisation globale des systèmes d'information de l'État et de ces collectivités territoriales. De même, le programme d'action de la commune 2017-2022 contient un ensemble de programmes et de projets, et donc des outils utilisés par les organes exécutifs, tel que les indicateurs de mesure, de suivi, des reportings, d'où la nécessité d'un système intégré de contrôle de gestion afin d'avoir une vue d'ensemble sur ce programme d'action et d'intégrer aussi des indicateurs non financiers et d'outcomes.

-L'audit interne : Comme il a été relevé dans la littérature, l'audit interne et le contrôle interne a un rôle important dans la maîtrise de l'information et de ses flux et constitue une complémentarité de pilotage avec le contrôle de gestion. Or dans la commune de Tanger cet outil est absent, mais la commune est en train d'installer une cellule d'audit.

-La volonté politique : lors de notre entretien nous avons constaté qu'il y a une volonté d'adopter un système de contrôle de gestion dans la commune de Tanger, comme il est avancé par le directeur général de la commune : « Il pourrait être vraiment utile pour la gestion locale, en effet, un système de contrôle de gestion pourrait nous apporter beaucoup de réponses à nos dysfonctionnements [...],il peut être un vecteur d'organisation des flux d'informations, c'est

un outil par excellence de transposition des nouveaux apports en matière de gouvernance, d'organisation et de pilotage avancés par les lois organiques, ainsi un système de contrôle de gestion permettra de rationaliser la dépense et donnera une image d'une bonne organisation de la commune, ce qui favorise une attractivité des investissements et des financements externes ».

### **Conclusion :**

Ce travail de recherche, ayant pour objectif l'identification et la compréhension des pratiques et les facteurs d'émergence de contrôle de gestion de la commune de Tanger, en effet les différents entretiens avec les responsables de la communes et les documents internes nous ont permis de recenser les différents outils de contrôle ainsi que les différentes pratiques de gouvernance. En effet, lors de nos entretiens nous avons noté que les principaux traits de la pratique du contrôle de gestion dans la commune de Tanger sont les suivants :

Le système de contrôle de gestion dans la commune de notre cas n'est pas utilisé dans sa dimension système d'information, mais il est caractérisé par un ensemble de pratiques dispersées et d'outils qui servent à suivre des réalisations exclusivement financières telle que le suivi du budget, le calcul des agrégats, avec une prédominance d'une logique budgétaire dans le système de pilotage et ceux-ci sont liés à plusieurs facteurs à savoir : le manque des compétences, absence d'une culture de performance, prédominance de la dimension politique, la complexité et la multiplicité des tâches et des missions de la commune qui agissent dans un champ de compétences larges d'où un très grand nombre de prestations. On conclut par ce constat qu'aujourd'hui le contrôle de gestion dans les communes s'inscrit dans le cadre de gouvernance des politiques publiques territoriales, c'est un vecteur qui aide au processus de décision managériale et politique. Il est un vecteur de mobilisation et de création de synergies et qui offre des éléments d'appréciation de l'activité et des actions, des ressources matérielles et surtout humaines, notamment les compétences, les effectifs, les comportements, l'efficacité et la productivité globale.

## Bibliographie

- BARGAIN Aurélien, (2014), « Les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes françaises: le cas d'Angers et de La Roche-sur-Yon », Thèse de Sciences de Gestion, dir. Yannick LEMARCHAND et Jérôme DUPUIS, Université de Nantes.
- Bousta-Jullien Y. (1999), « Management public communal : interactivité structurelle et cognitive, pertinence et efficacité de l'action publique communale », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Lyon 2.
- Bouquin H., Pesqueux Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. Comptabilité, Contrôle, Audit, Mai: 93-105.
- Burlaud A. et Gibert P. (1996), « L'analyse des coûts dans les organisations publiques », in F. La casse et J.-C. Thoenig (dir.), L'action publique, Le Harmattan, p. 339-355.
- Christophe MAUREL (2006), « Étude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales : l'évolution de la fonction contrôle de gestion » Finance Contrôle Stratégie – Volume 9, n° 3, p. 105 – 134
- EVAH-MANGA, (2003), « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, une maïeutique ? », Thèse de doctorat, UNICE Sophia Antipolis.
- EVAH-MANGA Emmanuel (2014) « Comment initier et diffuser avec succès un système de contrôle de gestion dans une collectivité territoriale, le cas d'une mairie de taille moyenne. »
- EVAH-MANGA, (2005), « Rationalité politique et rationalité managériale : deux mondes qui s'ignorent », Les Cahiers du Management Territorial, Editions La Lettre du Cadre Territorial, N° 20.
- Fama, E. F. and M. C. Jensen, (1983) «Separation of Ownership and Control. » Journal of Law and Economics 301-325.
- François-Noyer V. (1994), « La place du contrôle de gestion dans l'évaluation des politiques publiques locales », Thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Université de Lille
- Gibert P. (1995), « La difficile émergence du contrôle de gestion territorial », Politiques et Management Public, vol. 13, n° 3, p. 203-225.
- JAFARI Maria et EL MOUJADDIDI Noufissa, (2016), « La régionalisation avancée au Maroc : Perspectives et défis »Revue Organisation et Territoire n°2.
- Mehdi Znati (2017) « Perspectives de mesure de la performance de la gouvernance », revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit Trésorerie n°3
- O.E. Williamson (1975), Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications, Free Press, New York
- Pierre LOYER, (2006) « L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants » thèse de doctorat.
- Wafae Nada NEJJAR, (2016), « Gouvernance territoriale, conflits territoriaux : quelles solutions ? », Revue Organisation et Territoire n°2, FSJES Ain Sebaâ Université Hassan II – Casablanca- Maro

## Annexes

### Annexe 1

Le tableau n°8 : La nomenclature du programme d'action de Tanger 2017-2022

Axe	programme	Nombre de programme	Nombre de projets
Axe 1 : Gouvernance, ville intelligente et communication	-1 gouvernance et modernisation de l'administration	3	20
	-2 Ville intelligente		5
	-3 Communication, coalitions et coopération		4
Axe 2 : Urbanisme, environnement et développement durable	- 4 Améliorations d'image de la ville et conservation des monuments historiques	3	8
	-5 Gestion durable et espace vert		11
	- 6 Ville propre		9
Axe 3 : Démocratie participative et la société civile	-7 La société civile	1	5
Axe 4 : Les parcs et les équipements communaux	-8 la mise à niveau urbain	2	11
	-9 les services et parcs communaux		5
Axe 5 : transport et transition urbain	-10 le transport urbain	1	6
Axe 6 : culture, sport et aide social	- 11 développements culturels, sportifs et sociaux	1	14
Axe 7 : développement économique et investissement	- 12 développements économiques	1	5
7	12	12	103

*Source : Rapport n° 5 « Plan d'Action de la Commune de Tanger 2017-2022 » p31*

## Annexe 2

Le tableau n°9 : La nomenclature du budget de la commune de Tanger

<i>Première partie : Budget de fonctionnement</i>	
Recettes	Dépenses
taxes et impôts locaux, Redevances et rémunération pour service rendus, Ressource du transfert de l'Etat affectée Les subventions accordées par l'Etat ou par d'autre personne morales de droit public, Le produit des emprunts autorisés Les revenus de la propriété et des participations	Dépenses de fonctionnement des services : Personnel, Entretien, Matériel, Fournitures Frais financiers relatifs au remboursement de la dette, Subventions accordée, Participations à des opérations d'intérêt local ou national
<b>Recettes -dépenses = épargne (autofinancement)</b>	
<i>Deuxième partie : Budget d'équipement (d'investissement)</i>	
Recette	Dépenses
<b>épargne (autofinancement)</b> Redevances et rémunération pour service rendus, Ressources du transfert de l'Etat, les subventions accordées par l'Etat ou par d'autre personne morales de droit public, Le produit des emprunts autorisés, Les revenus de la propriété et des participations	Dépenses d'équipement, Travaux neufs, Bâtiments, Routes, Equipement d'intérêt local Amortissement du capital emprunté Subventions accordées, Dotation globale de fonctionnement des arrondissements
<b>Recettes -dépenses =résultat</b>	

Source : Division du budget et des marchés

## Annexe 3

Le tableau n°10 : L'évolution des ratios financier de la commune de Tanger

Ratios					
libellé Ratio	2012	2013	2014	2015	2016
<b>Autonomie financière</b>	41,70%	35,33%	36,51%	35,65%	36,48%
<b>Part de la TVA dans les recettes de fonctionnement</b>	26,78%	28,45%	32,92%	26,02%	12,15%
<b>Part de la fiscalité locale dans les recettes de fonctionnement</b>	39,36%	33,94%	38,04%	36,88%	42,10%
<b>Part du personnel dans les dépenses de fonctionnement</b>	29,09%	28,05%	25,90%	25,12%	23,26%
<b>Poids du service de la dette dans les dépenses de fonctionnement</b>	7,54%	8,33%	8,61%	9,96%	10,07%
<b>Taux d'endettement</b>	7,11%	8,00%	8,97%	10,31%	11,62%
<b>Part de l'emprunt dans le financement des dépenses d'investissement</b>	16,31%	18,77%	2,19%	30,85%	0,83%
<b>Effort d'équipement</b>	23,38%	26,91%	19,85%	19,71%	21,90%
<b>Taux d'épargne brut</b>	5,63%	3,93%	-4,18%	-3,44%	-15,39%

Source : Rapport n°4 « Analyse Financière de la commune de Tanger »p33

Le tableau n°11 : L'évolution des agrégats financière de la commune de Tanger

Agrégats	2012	2013	2014	2015	2016
Ressources de fonctionnement	502 560	520 413	516 423	527 217	494 120
Charges de fonctionnement	474 280	499 951	537 987	545 361	570 183
<b>Marge d'autofinancement</b>	<b>28 280</b>	<b>20 462</b>	<b>-21 564</b>	<b>-18 144</b>	<b>-76 063</b>
Ressources internes d'investissement	6	0	0	0	0
<b>Capacité d'autofinancement</b>	<b>28 286</b>	<b>20 462</b>	<b>-21 564</b>	<b>-18 144</b>	<b>-76 063</b>
Ressources externes d'investissement	82 400	112 740	7 100	111 910	1 950
Excédents antérieurs	370 115	320 283	338 033	157 073	310 475
<b>Capacité d'investissement de l'exercice</b>	<b>480 801</b>	<b>453 485</b>	<b>323 569</b>	<b>250 839</b>	<b>236 362</b>
Investissements	144 711	184 116	133 200	133 910	159 914
<b>Fonds de roulement ou solde de l'exercice</b>	<b>336 090</b>	<b>269 369</b>	<b>190 369</b>	<b>116 929</b>	<b>76 448</b>

Source: Rapport n° 4 « Analyse Financière de la commune de Tanger »p33

#### Annexe 4

Le tableau n°12 : L'évaluation globale d'état d'avancement de programme d'action 2017-2022

Evaluation globale d'état d'avancement de programme											
Nom de programme	*****					Etat général de programme	Cout (indicateur I1)	X	PERFORMAN CE ACTUEL I3	Z	
	*****						Planning I2	Y	PERFORMAN CE future I4	T	
Evaluation des projets de programme											
	BAC Budget At completi on	Durée de projet	PV (planned Valut	EV earned value	AC Actual Cost	CPI fin d'année	SPI fin d'année	Moyenne CPI, SPI	TCP I	Problèmes	solutions
	Budget total de projet	Exprimé en nombre d'année	Budget planifié pour l'année en cours	Valeur acquise à la fin de l'année	Budget réel consommé à la fin de l'année	Indicateur I1	I2	I3	I4	Impactant la performan ce de projet	Des problèmes
Projet 1											
****											
Projet n											
Le total de programme											

Source : Rapport n°6 « système de suivi et d'évaluation »p.9

### Annexe 5

Le tableau n°13 : le suivi du programme d'action de la commune de Tanger 2017-2022

PA de la commune de Tanger 2017-2022						
	Sous contrôle					
	Acceptable					
	Alarmante					
	Crise					
Evaluation globale d'état d'avancement de tous les programmes de PA de Tanger 2017-2022						
Programme 1	Nom de P	*****	Etat général du programme	Coût I 1		Performance actuelle
	Vision du P	*****		Planning I 2		Performance future
Programme 2	NP	*****		C I1		PA
	VP	*****		PL I2		PF
Programme n	NP	*****		C I1		PA
	VP	*****		PL I2		PF

Source : Rapport n°6 « système de suivi et d'évaluation » p.9