

Le cadre de référence juridique du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc

IZENZAL Mohamed

Doctorant en sciences de gestion

Laboratoire de Recherche en Innovation, Responsabilités et Développement Durable (INREDD)

Université Cadi Ayyad

Marrakech, Maroc

BENAZZI Khadija

Enseignante chercheure

Laboratoire de Recherche en Innovation, Responsabilités et Développement Durable (INREDD)

Université Cadi Ayyad

Marrakech, Maroc

Résumé : L'objectif de cet article est d'identifier le cadre de référence juridique du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales favorisant sa mise en place au sein de ces organismes. Pour ce faire, nous avons procédé à une analyse de différents textes législatifs, réglementaires et supports administratifs élaborés en la matière. La recherche a révélé l'existence d'un cadre juridique territorial qui évoque implicitement et explicitement le terme « *contrôle de gestion* » sans énoncer sa démarche de mise en œuvre. En outre, l'arsenal juridique encadrant la gestion des collectivités territoriales comporte plusieurs dispositions législatives et réglementaires qui font allusion à ses éléments constitutifs à travers un ensemble d'instruments et mécanismes dont on peut citer : la planification stratégique, la programmation triennale, les objectifs et les indicateurs de performance, le système de suivi des projets et programmes, les tableaux de bord, et la comptabilité générale.

Mots clés : Cadre de référence juridique ; contrôle de gestion ; collectivités territoriales.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.8295092>



1. Introduction

Les organisations publiques sont aujourd'hui au centre d'un vaste débat en matière de gouvernance et de pilotage de la performance. La performance financière insatisfaisante des organisations publiques, le manque de transparence et l'absence de mesures et d'évaluations appropriées de la performance interpellent, de plus en plus, les gestionnaires publics (Broadbent & Guthrie, 1992; Lawrence & Sharma, 2002) qui mènent des réflexions pour revoir les processus de management au sein de ces organisations. A cet égard, les pouvoirs publics, ont engagé des séries de réformes pour transformer en profondeur la structure et le fonctionnement de leurs administrations et moderniser le cadre de leur gestion.

Ces réformes ont pour objectif de mettre en place une administration moderne qui combine efficacité et efficience, recentrée sur l'essentiel de ses attributions, offrant un service public de qualité et au moindre coût. En effet, la gestion publique centrée sur les procédures et les moyens semble céder la place à une nouvelle gestion publique orientée performance et résultats, à savoir une gestion axée sur le triptyque efficacité-efficience-économie, tout en accordant aux gestionnaires du niveau territorial et déconcentré plus de flexibilité dans les choix des moyens en les rendant davantage redevables de leur gestion et des résultats obtenus. Et par cela, les entités administratives sont invitées à faire preuve de transparence et s'ériger en structures dont leurs stratégies, leurs plans d'action, et leur rapport annuel de gestion doivent être rendus publics.

Du fait, le nouveau cadre de gestion impose à l'administration de revoir ses méthodes et outils classiques de gestion en faisant appel à des outils fiables en termes d'efficacité afin de piloter efficacement les différents échelons des organisations administratives. C'est dans cette perspective que s'inscrit le contrôle de gestion comme outil de pilotage de la performance à même d'apporter une contribution large au renouveau de l'administration.

L'intérêt pour le contrôle de gestion dans le secteur public a été l'une des conséquences du concept de la nouvelle gestion publique (NPM), qui visait à adopter l'esprit de l'entreprise privée dans le secteur public via la transposition des pratiques et outils de management issus du secteur privé afin d'instaurer une vraie culture de performance (Berland & Drevet, 2006).

Compte tenu de ce contexte, les collectivités territoriales se trouvent parmi les organisations publiques les plus concernées par ces réformes, et cela moyennant l'adoption des trois lois organiques (la loi organique n°113.14 relative aux communes, la loi organique n°112.14 relative aux préfetures et provinces et la loi organique n°111.14 relative aux régions) favorisant une gestion axée sur les résultats.

Dans ce cadre, le recours aux instruments de contrôle de gestion constitue l'un des outils de base qui aident l'administration territoriale à incarner les principes constitutionnels liés à la bonne gouvernance, au contrôle des finances publiques, à l'évaluation de la performance ainsi qu'à la reddition de comptes.

L'objectif de notre article est d'identifier le « cadre juridique de référence du contrôle de gestion territorial » favorisant l'adoption et la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle de gestion, ainsi que de mettre en lumière ses principaux outils et mécanismes.

Pour ce faire, nous avons procédé à l'analyse de l'arsenal juridique encadrant la gestion publique territoriale et ayant une relation avec le dispositif de contrôle de gestion, notamment :

- La constitution ;
- Les lois organiques : Loi n° 111-14 relative aux régions, Loi n° 112-14 relative aux préfetures et provinces et la loi organique 113-14 relative aux communes ;
- La loi n° 54-19 portant Charte des services publics ;
- Décrets et arrêtés d'application des lois organiques ;
- Circulaires et Supports administratifs.

Le présent article, s'articule autour de trois sections essentielles : Nous aborderons en premier lieu les écrits de la littérature relatifs à la clarification de la notion du contrôle de gestion dans le secteur public, dont les collectivités territoriales font partie. En deuxième lieu, nous présenterons les spécificités du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Et dans un troisième lieu, nous identifierons le cadre de référence juridique du contrôle de gestion territorial.

2. Le dispositif de contrôle de gestion dans le secteur public de l'aspect comptable et financier à un véritable outil de gestion

Le contrôle de gestion vient de l'expression anglo-saxonne « management control ». Or les deux composants « control » et « gestion » en français ne traduisent pas avec exactitude les notions anglo-saxonnes de « management » et de « contrôle ». L'existence du mot contrôle génère souvent une connotation négative et contraignante qui revêt un caractère répressif. Pour tenter une définition du contrôle de gestion, il convient de nous fonder sur les travaux de R.N Anthony et les auteurs qui l'ont succédé.

R.N. Anthony a défini le contrôle de gestion en deux temps : Dès 1965, il définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation » (Ferreira & Otley, 2009). Cette définition avait le mérite de poser les premières

bases du contrôle de gestion. Elle a mis l'accent exclusivement sur l'aspect budgétaire et financier du contrôle de gestion. C'est ainsi que dans un deuxième temps (en 1988) Anthony fut amené à affiner sa première définition en y intégrant deux mécanismes : Un mécanisme de coordination de la décision et un mécanisme d'animation.

Selon H.Bouquin (2006, p.94) « le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes, seront, sont, et ont été cohérentes, notamment grâce au contrôle d'exécution ». D'autre part, le dispositif de contrôle de gestion est défini comme la combinaison de mécanismes de contrôle sélectionnés dans un portefeuille, mis en œuvre par les managers pour encourager un comportement cohérent avec les objectifs de l'organisation (Abernethy & Chua, 1996).

Dans le secteur public, le contrôle de gestion est défini comme « étant l'organisation, les règles et les procédures utilisées pour s'assurer que les programmes publics parviennent aux résultats visés, que les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec les buts et objectifs déclarés des organismes concernés, que ces programmes soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion des deniers publics, et que la prise de décision repose sur la collecte, l'archivage, le compte rendu et l'utilisation d'informations fiables ». ¹

En effet, le contrôle de gestion publique est compris dans le sens de maîtrise de l'activité et non du contrôle de l'exécution des crédits budgétaires réalisé par le comptable public. ²

La relation entre les objectifs, les moyens, les résultats et le public avec ses attentes est la base du dispositif du contrôle de gestion. A cet égard, la représentation du contrôle de gestion dans le secteur public proposée par J. Dupuis ³ explique cette relation à travers le schéma ci-dessous :

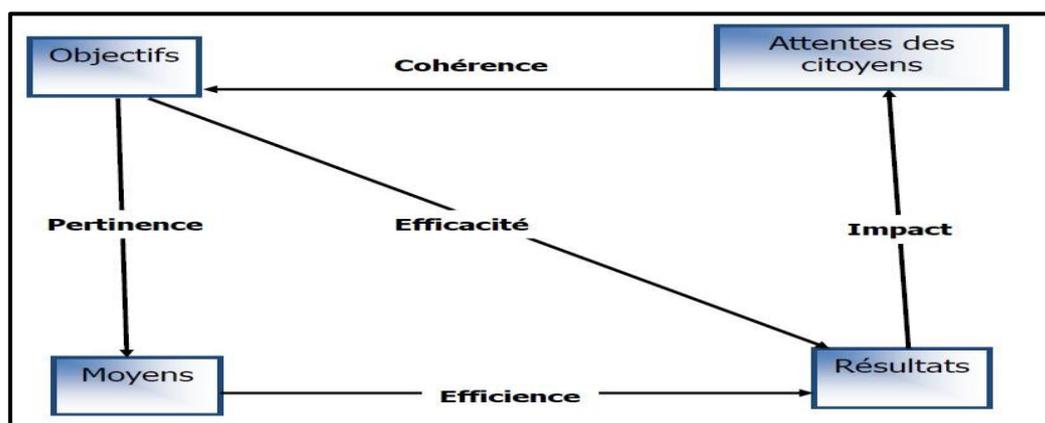


Figure 1 : Le contrôle de gestion au secteur public

Source : J.DEPUIS ; 1991

¹ OCDE, « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Etudes comparatives des pratiques », p 15, 1996 ;

² Guide pratique du contrôle de gestion dans l'administration publique sénégalaise

³ J.DUPLUS, « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques » PUF, 1991.

- **La mesure de l'impact** : elle permet de tenir compte des attentes des citoyens dans la performance de la collectivité, car il est possible d'atteindre les objectifs sans pour autant répondre aux attentes des usagers. La collectivité territoriale doit mesurer l'impact de ses actions à travers l'évaluation.
- **Le contrôle de la pertinence** permet de s'assurer que les objectifs correspondent aux attentes des citoyens et aux besoins du territoire. On parle de la pertinence pour qualifier la relation entre les objectifs et moyens. Il consiste à rapprocher les résultats obtenus aux attentes des citoyens.
- **Le contrôle de l'efficience** consiste à rapprocher les résultats réalisés des ressources engagées.
- **Le contrôle de l'efficacité** permet de mesurer l'atteinte des objectifs préalablement définis par les gestionnaires publics.

Le groupe « amélioration de la gestion publique » groupe chargé du développement et de la généralisation du contrôle de gestion dans les départements ministériels français définit le contrôle de gestion dans les termes suivants « *c'est un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines - et soit les activités développées, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations. Il permet d'assurer tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de services et la connaissance des coûts des activités et des résultats* »⁴.

Au Maroc, le 23 Mars 2023, un décret⁵ a été publié dans le bulletin officiel n°7180 relatif à la mise en place du contrôle de gestion au sein des départements ministériels. Dans ce texte, l'article 2 définit le contrôle de gestion comme « *un dispositif de pilotage, qui comprend un ensemble de méthodes et outils permettant de vérifier en permanence l'atteinte des objectifs de performance au regard des ressources allouées et en analysant les résultats par rapport aux prévisions* ». Ce dispositif permet également de fournir toutes les informations nécessaires pour analyser l'efficacité sociale et économique, l'efficience et la qualité du service rendu aux citoyens.

⁴ Circulaire du 21 juin 2001, « Développement du contrôle de gestion dans les administrations », Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Ministère de la Fonction Publique, de la Réforme de l'Etat et de la décentralisation.

⁵ Décret n°2-22-580 du chaabane 1444 (3 Mars 2023) relatif à la mise en place du contrôle de gestion au sein des départements ministériels.

Plusieurs définitions qui essaient d'approcher le concept du contrôle de gestion. En fait, ces définitions ne sont pas contradictoires, mais plutôt complémentaires. Chacune de ces définitions a tenté d'apporter une brique à l'édifice.

3. Les spécificités de la pratique du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

La pratique du contrôle de gestion territorial prend en considération les spécificités qui caractérisent la gestion publique. Ces spécificités peuvent être traitées selon 4 éléments : les objectifs, les moyens, les résultats et la dimension politique.

- Les Objectifs de politiques publiques territoriales

La mesure, l'évaluation et l'analyse des écarts se basent sur la définition des objectifs stratégiques et indicateurs. A cet égard, la définition de ces objectifs est fondamentale pour la pratique du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion ne peut avoir de sens que dans le cadre d'une organisation dans laquelle est mis en place un processus de fixation d'objectifs (les plans d'actions des collectivités territoriales).

De même, l'implication des parties prenantes (citoyens, administrations, fonctionnaires) dans la phase de définition des besoins est nécessaire pour exprimer leurs attentes, de manière à se conformer à la nouvelle gestion publique.

Toutefois, les objectifs du secteur privé et du secteur public sont différents. L'objectif principal d'une entreprise est de dégager une valeur ajoutée et un profit (objectif mesurable) alors que celui des collectivités territoriales est de réaliser un équilibre budgétaire avec les ressources disponibles.

- Les moyens rares alloués

Les moyens englobent l'ensemble des ressources mises à dispositions des collectivités territoriales pour mettre en œuvre leurs programmes territoriaux : budget, ressources humaines, méthodes utilisées, logiciels. Cependant Evah-Manga constate d'après son expérience que de nombreuses collectivités, résumant la notion de ressources à l'aspect financier et budgétaire.

La pratique de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales s'inscrit dans une logique de consommation des ressources, alors que la logique des résultats est négligée (Emmanuel Evah-Manga, 2012).

- Les Résultats

Le résultat correspond à ce qui a été réalisé par rapport aux objectifs fixés préalablement. D'après le triangle du contrôle de gestion, il s'agit de mesurer aussi bien l'efficacité (lien entre les objectifs et les résultats) que l'efficience (lien entre moyens et réalisations). En effet, les services rendus aux citoyens sont difficiles à mesurer et à évaluer s'il n'y a pas une définition préalable des objectifs et indicateurs.

- La dimension politique

Il s'agit d'une spécificité forte dans les collectivités territoriales. Elle constitue un frein à l'adoption et la mise en œuvre du contrôle de gestion territorial (Emmanuel Evah-Manga, 2012).

4. Fondement juridique du contrôle de gestion territorial

L'identification d'un cadre de référence du contrôle de gestion s'effectue principalement à travers l'analyse des dispositions constitutionnelles et de celles contenues dans les lois, les décrets, les circulaires, les guides et les rapports administratifs, préconisant la modernisation de la gestion dans les collectivités territoriales.

Les lois organiques des collectivités territoriales et autres textes réglementaires n'ont pas indiqué explicitement l'obligation de se doter d'un dispositif de contrôle de gestion, cependant elles insistent sur l'obligation d'utilisation d'outils, méthodes et instruments de contrôle de gestion (indicateurs de performance, tableaux de bord, programmation triennale, logique de résultat, planification stratégique..) permettant d'améliorer l'efficacité, l'efficience de la gestion publique.

4.1. La constitution de 2011, à l'origine du suivi et de l'évaluation des programmes et du contrôle de l'emploi des fonds publics

La constitution de 2011 fait référence au contrôle de gestion par des notions voisines telles que le suivi des politiques et programmes, évaluation des actions, et contrôle de la gestion des fonds et programmes, notamment dans trois articles principaux. Premièrement, l'article 146 de la constitution stipule « *qu'une loi organique fixe notamment les règles de gouvernance relatives au bon fonctionnement de la libre administration, au contrôle de la gestion des fonds et programmes, à l'évaluation des actions et à la réédition des comptes* ». C'est une volonté pour s'assurer que les ressources sont gérées d'une manière efficace et efficiente et de responsabilisation des gestionnaires des programmes.

Deuxièmement, les articles 139 et 137 mettent l'accent sur les mécanismes de dialogues et de

concertation qui doivent marquer les actions des conseils régionaux et les conseils des autres collectivités territoriales en les amenant à participer à l'élaboration et au suivi des politiques et programmes de développement territorial. Ces deux articles évoquent le rôle des collectivités territoriales en matière de dialogue et de suivi de leur programme.

Dans le même sillage, l'article 144 de la constitution attribue aux collectivités territoriales la compétence de constituer des groupements en vue de la mutualisation des moyens et programmes et l'optimisation des ressources.

4.2. Le cadre législatif et réglementaire favorisant l'introduction des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

Le contrôle de gestion trouve également ses fondements dans plusieurs textes législatifs et réglementaires.

4.2.1. Les lois organiques des collectivités territoriales (constitution financière)

En fait, les lois organiques des collectivités territoriales (n°111.14 relative aux régions, n°112.14 relative aux préfetures et provinces et n°113.14 relative aux communes) ne citent pas expressément le concept du contrôle de gestion. Cependant, ces lois représentent la clé de route du contrôle de gestion dans la mesure où elles définissent le nouveau cadre de gestion des collectivités territoriales à travers le passage d'une culture de moyens vers une culture de résultats permettant une meilleure allocation des ressources en terme d'économie, d'efficience et d'efficacité.

Parmi les mécanismes et outils de contrôle de gestion apportés par les lois organiques, on peut citer :

- Les plans d'action territoriaux

Les plans d'actions territoriaux constituent les documents de base de l'action stratégique des collectivités territoriales. Ainsi, le contrôle de gestion occupe une place intermédiaire entre la stratégie et les actions routinières ; de là, on peut déduire que le contrôle de gestion stratégique est la facette du contrôle de gestion qui entretient des liens étroits avec la stratégie⁶. Dans le domaine de la stratégie, les dirigeants des organisations orientées performances font toujours recours aux services du contrôle de gestion pour solliciter son appui.

⁶ La stratégie s'entend ici de « L'ensemble de décisions et d'actions relatives au choix de moyens et à l'articulation de ressources pour atteindre un objectif visé à long terme ».

Le contrôle de gestion accompagne la stratégie dans toutes ses phases. Pendant la phase de la formulation de la stratégie, il contribue à tout le processus de conception (diagnostic, fixation des objectifs, analyse stratégique etc.). Au moment de la mise en œuvre de la stratégie, il assiste les opérationnels pour cadrer leurs actions et mesurer leur performance. Au cours de la phase d'évaluation des résultats, il joue un rôle de premier plan en matière de mesures et d'analyse des écarts.

La planification stratégique dans les collectivités territoriales représentée par des plans d'action constitue l'un des dispositifs de contrôle de gestion à l'aide duquel les gestionnaires publics s'assurent que les objectifs fixés sont bien atteints en utilisant de façon optimale les moyens préalablement alloués.

- La programmation budgétaire triennale

La programmation budgétaire triennale a été instituée par les lois organiques des collectivités territoriales permettant de fournir aux gestionnaires une meilleure visibilité à moyen terme de leurs programmes en termes d'efficacité, d'efficience et de qualité de service. A cet égard, les budgets des collectivités territoriales sont élaborés par référence à une programmation triennale actualisée annuellement conformément à leurs plans d'action territoriaux⁷. Cette actualisation permettra de constater les écarts par rapport aux prévisions.

Plus généralement, l'institutionnalisation de la programmation triennale permettra de placer la performance au cœur du nouveau cadre budgétaire et donc le passage d'une gestion axée sur la consommation des crédits budgétaires vers une gestion axée sur les résultats.

- Architecture budgétaire basée sur la notion du programme

Pour assurer un contrôle basé sur la performance, les lois organiques des collectivités territoriales visent à élaborer le budget en le structurant par chapitre, et par des articles subdivisés en programmes qui mettront en œuvre un ensemble cohérent de projets ou d'actions. La figure ci-dessous montre la nouvelle nomenclature budgétaire des collectivités territoriales :

⁷ Article 183 de la loi 113-14 ; Article 175 de la loi n°112-14 ; Article 197 de la loi n°111-14

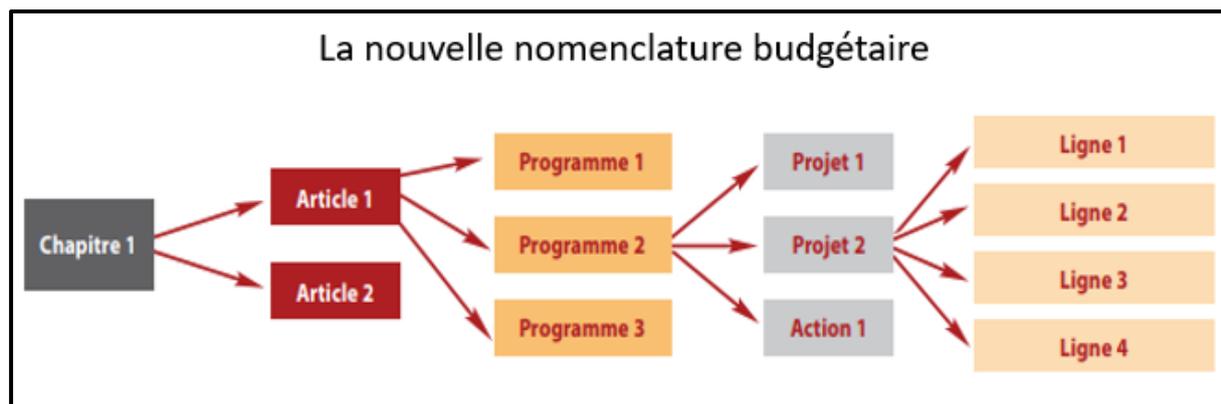


Figure 2 : La nouvelle nomenclature budgétaire des collectivités territoriales

Source : Revue Alkhazina

Selon les trois lois organiques des collectivités territoriales, « *Un programme est un ensemble cohérent de projets ou d'actions, auquel sont associés des objectifs définis en fonction de finalités d'intérêt général, ainsi que des indicateurs chiffres permettant de mesurer les résultats escomptés qui feront l'objet d'une évaluation en vue de s'assurer des conditions d'efficacité, d'efficience et de qualité liées aux réalisations* »⁸. A cet égard, le choix des indicateurs de performance est parmi les principaux éléments de la programmation budgétaire permettant d'évaluer les résultats réalisés. Carassus (2020, p.378) définit un indicateur comme « *une représentation synthétique d'une information, concernant les résultats, les moyens et les impacts d'une action* ».

En outre, la dimension genre est prise en compte lors de la fixation des objectifs et indicateurs. Cette structuration du budget est fortement inspirée des modèles de contrôle de gestion dans les grandes entreprises multinationales (Bouquin, 2010).

La nouvelle architecture budgétaire des communes adoptée par arrêté conjoint des ministres de l'économie et des finances et de l'intérieur, en application du décret 2.17.353 du 3 juillet 2017 a permis donc le passage d'une logique de moyens vers une logique de résultat.

- Pilotage par les objectifs et les indicateurs de performance

A travers l'adoption d'un découpage par programme, les lois organiques régissant les trois niveaux des collectivités définissent un nouveau cadre de la gestion de la chose publique, au moyen d'un engagement sur des objectifs bien définis et d'indicateurs de performance qui feront l'objet d'une évaluation et d'une responsabilisation des gestionnaires publics. Ces lois définissent trois critères pour apprécier la performance des programmes : L'efficacité qui

⁸ Article 158 de la loi 113-14 ; Article 150 de la loi n°112-14 ; Article 171 de la loi n°111-14

mesure les résultats par rapport aux objectifs fixés, l'efficacité qui mesure les résultats par rapport aux moyens engagés et la qualité du service rendu⁹.

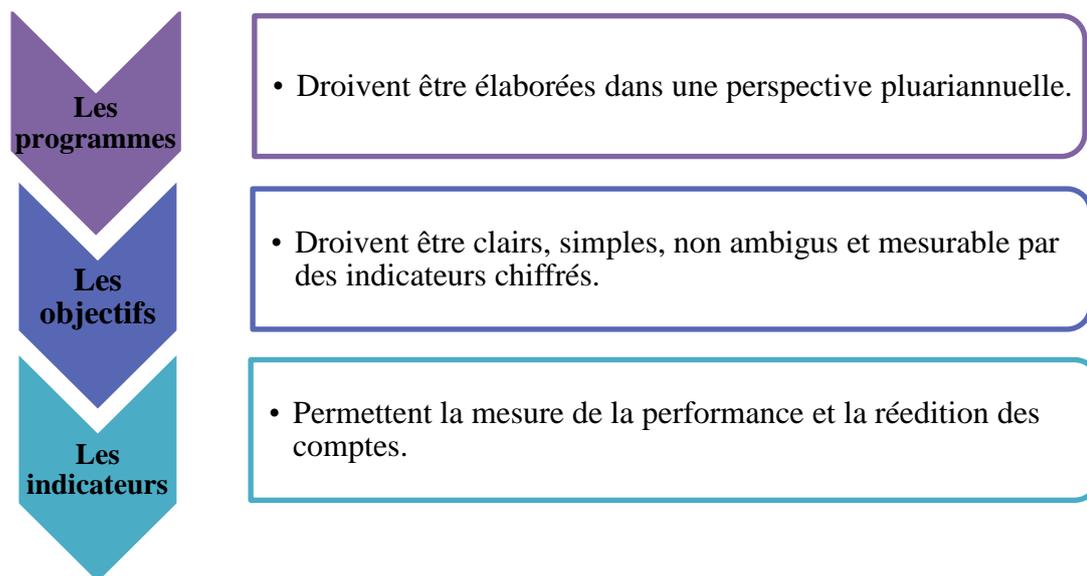


Figure 3 : Pilotage par les objectifs et les indicateurs de performance

Source : Elaborée par nos soins

De même, les présidents des conseils des collectivités territoriales doivent procéder à l'adoption des méthodes efficaces pour la gestion de leurs collectivités notamment¹⁰ :

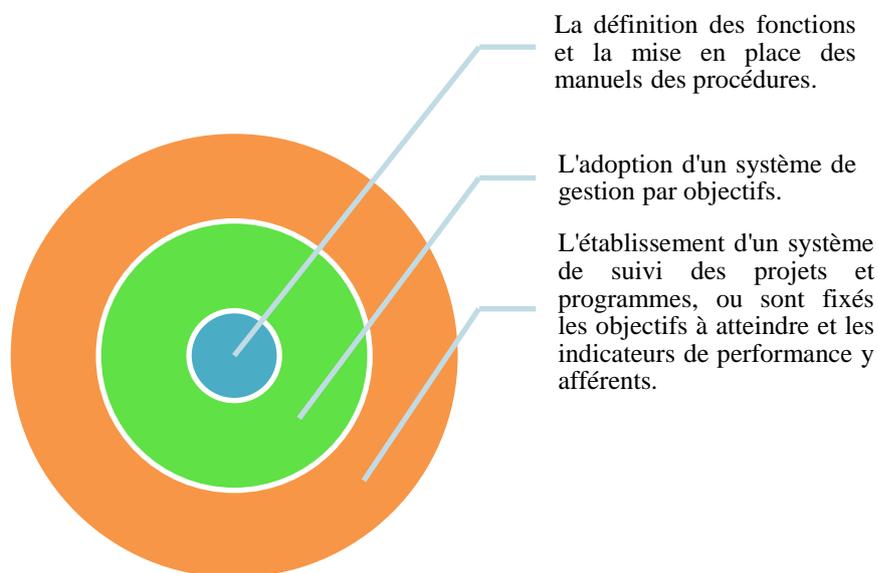


Figure 4 : Méthodes efficace pour la gestion de la collectivité

Source : Elaborée par nos soins

⁹ Article 158 de la loi 113-14 ; Article 150 de la loi n°112-14 ; Article 171 de la loi n°111-14

¹⁰ Article 271 de la loi 113-14 ; Article 215 de la loi n°112-14 ; Article 245 de la loi n°111-14

- Projets de performance et rapports d'évaluation des plans d'action territoriaux

Les lois organiques des collectivités territoriales ont instauré un lien étroit entre la performance et la nécessité d'évaluation et de reddition des comptes. Les collectivités territoriales doivent, sous la supervision des présidents des conseils, procéder à l'évaluation de leurs actions¹¹, ainsi que l'examen des rapports d'évaluation doit être programmé dans l'ordre du jour du conseil ..., de même ces rapports sont rendus publics.

D'autre part, les ordonnateurs territoriaux doivent élaborer un projet de performance en l'accompagnant du budget de la commune, soumis à la commission du budget, des affaires financières et de la programmation¹². Ce projet de performance constitue un contrat de performance (actions, objectifs, coûts associés et résultats souhaités) mesuré à travers des indicateurs de performance, notamment le thème 2 relatif à la gestion des dépenses et le thème 3 relatif à la gestion des ressources énoncé dans le cadre du programme d'amélioration de performance des communes.¹³

Thème	Indicateurs de performance (IDP)		Score Max	
Gestion de la dépense	15	IDP 2.1	budgetisation et exécution des dépenses obligatoires relatives aux conventions	3
		IDP 2.2	les subventions allouées aux associations sur la base d'un appel à projet ou par consultation de la population par rapport au total des subventions allouées aux associations. (budget participatif)	4
		IDP 2.3	Taux d'engagement du budget d'investissement	4
		IDP 2.4	délais de notification de l'approbation et délais d'ordonnancement des marchés	4
Gestion des ressources	18	IDP 3.1	progression des ressources propres administrées par la commune	8
		IDP 3.2	actions entreprises pour assurer la gestion et la valorisation du patrimoine	4
		IDP 3.3	nombre de CAS inactifs ayant été apurés	3
		IDP 3.4	la régularité des émissions des ordres de recettes	3

Figure 5 : Indicateurs de performance (IDP)

Source : Programme d'appui à l'amélioration de la performance des communes.

www.performancecommunes.ma

Dans le même ordre d'idées, les lois organiques procèdent à la modernisation de la gestion des collectivités territoriales. A cette fin, les présidents des collectivités sont tenus d'établir des

¹¹ Article 272 de la loi 113-14 ; Article 216 de la loi n°112-14 ; Article 246 de la loi n°111-14

¹² Article 158 de la loi 113-14 ; Article 150 de la loi n°112-14 ; Article 171 de la loi n°111-14

¹³ Le Programme d'amélioration de performance des communes adopté par « la direction générale des collectivités territoriales »

rapports annuels d'évaluation de l'exécution de leurs plans d'action. Ces rapports comportent, notamment, le taux de réalisation des projets prévus dans les plans d'action territoriaux, en mesurant les indicateurs de performance y afférents, les moyens financiers affectés aux projets et programmes et les contraintes éventuelles qui peuvent entraver leurs réalisations, ainsi que les mesures correctives susceptibles de les combler¹⁴.

Les rapports d'évaluation des plans d'action des communes, provinces et régions sont soumis aux commissions permanentes, pour avis avant de subir un examen par les conseils de ces collectivités lors de la première session ordinaire ou extraordinaire¹⁵.

Une synthèse du rapport annuel est affichée aux sièges des collectivités et rendue publique par tous les moyens disponibles. Ces rapports constituent un moyen de répondre aux exigences des parties prenantes externes (Treinta et al., 2020). Ce qui permet de :

- Rendre compte au conseil de la collectivité et au citoyen des réalisations par rapport aux moyens utilisés ;
- Améliorer la gouvernance budgétaire et le développement de l'évaluation des actions territoriales.

4.2.2. La loi n° 54-19 portant Charte des services publics

Le contrôle de gestion est également prévu **explicitement** par la Charte des services publics à travers plusieurs articles. Ainsi l'article 14 évoque la notion du contrôle de gestion dans les termes suivants : « *Les services publics¹⁶ doivent procéder à des opérations régulières d'audit et de **contrôle de gestion** et soumettre leurs services au contrôle interne, en vue d'assurer leur bon fonctionnement et leur performance* ». D'autres articles se contentent d'évoquer des mécanismes du dispositif de contrôle de gestion.

En outre, l'article 6 précise que les collectivités territoriales sont tenues de mettre en place **des plans d'action** pluriannuels en cohérence avec la politique générale de l'Etat, des besoins des usagers ainsi que des exigences d'amélioration du service public. De même, la lecture de l'article 7 permet de dégager les mécanismes de contrôle de gestion à travers l'identification des risques pouvant entraver la réalisation des programmes et projets territoriaux, ainsi que des

¹⁴ Article 14 des Décrets n° 2-16-301, n°2-16-300 et n°2-16-299 du 23 ramadan 1437 (29 juin 2016) fixant la procédure d'élaboration des plans d'actions, de leur suivi, de leur actualisation, de leur évaluation et des mécanismes de dialogue et de concertation pour leur élaboration

¹⁵ Article 15 des Décrets n° 2-16-301, n°2-16-300 et n°2-16-299 du 23 ramadan 1437 (29 juin 2016) fixant la procédure d'élaboration des plans d'actions, de leur suivi, de leur actualisation, de leur évaluation et des mécanismes de dialogue et de concertation pour leur élaboration

¹⁶ Les services publics : les administrations publiques, les tribunaux, les régions et autres collectivités territoriales et leurs groupements et les instances qui en relèvent et les organismes publics au sens de l'article 2 de la loi 54-19

mesures correctives susceptibles de les combler.

4.2.3. Les décrets d'application des lois organiques des collectivités territoriales

- Les décrets fixant la procédure d'élaboration des plans d'action de chaque niveau des collectivités territoriales

Le contrôle de gestion repose sur la planification stratégique, à cet effet des décrets d'application¹⁷ des lois organiques fixant la procédure d'élaboration des plans d'action, de leur suivi et actualisation ont été adoptés en vue de fournir aux gestionnaires publics des collectivités territoriales un cadre de référence d'élaboration des plans. En outre ces décrets fixent la procédure d'actualisation, d'évaluation et les mécanismes de dialogue et de concertation pour l'élaboration des plans d'action territoriaux.

- Les Décrets fixant le contenu de la programmation triennale du budget de chaque niveau des collectivités territoriales et les modalités de son élaboration

Ces décrets¹⁸ constituent une étape supplémentaire de modernisation dans les collectivités territoriales et concernent le contrôle de gestion sur certains aspects, ils fixent le contenu de la programmation triennale, cette dernière constitue un outil de programmation permettant d'aider les gestionnaires à préparer leur budget selon un horizon à moyen terme. Il est donc demandé aux présidents des conseils régionaux et aux présidents des autres collectivités d'élaborer un projet de programmation triennal du budget en tenant compte de l'ensemble des prévisions de ressources et charges à l'égard des plans d'action. Dans ce cadre, les collectivités assument leurs missions de planification à travers l'adoption d'un système de gestion par objectifs et d'un système de suivi des programmes.

- Les Décrets fixant les mesures d'accompagnement des collectivités territoriales pour instaurer une bonne gouvernance

La notion du contrôle de gestion ne figure pas d'une manière explicite dans ces décrets¹⁹, mais n'en demeure pas moins que certaines de leurs dispositions se bornent à énumérer plusieurs outils et mesures qui permettent d'orienter l'action des collectivités territoriales vers une gestion axée sur le pilotage de la performance de l'action territoriale. Plus précisément, ces

¹⁷ Décrets n° 2-16-301, n°2-16-300 et n°2-16-299 du 23 ramadan 1437 (29 juin 2016)

¹⁸ Décrets n° 2.16.307, n° 2.16.306 et n° 2.16.305 du 29 juin 2016 fixant le contenu de la programmation triennale du budget de chaque niveau des collectivités territoriales et les modalités de son élaboration

¹⁹ Les trois décrets sont : Décrets n°2.17.306, n°305 et n° 2.17.304 du 3 juillet 2017 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de chaque niveau des collectivités territoriales en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de leurs affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues.

décrets comportent des dispositions qui prescrivent aux autorités gouvernementales chargées de l'intérieur d'accompagner les régions, préfetures et provinces ainsi que les communes dans l'adoption des systèmes de gestion modernes.

Le schéma ci-dessus montre les mécanismes et outils nécessaires permettant aux collectivités territoriales de se doter des systèmes de gestion modernes.

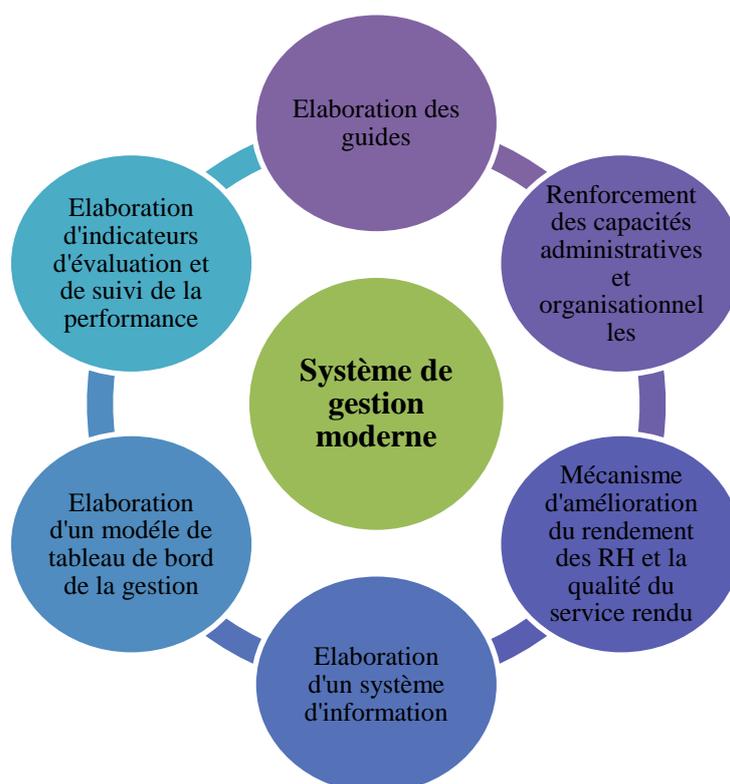


Figure 6 : Systèmes de gestion modernes à adopter par les collectivités territoriales

Source : Elaborée par nos soins

En outre, les autorités gouvernementales concernées sont invitées également d'accompagner les collectivités territoriales dans la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne, la création d'une fonction d'audit interne et la mise en place de mécanismes d'évaluation externe.

4.2.4. Circulaire n° F/1150 du 17 Mai 2022 pour la rationalisation des dépenses des collectivités territoriales

Cette circulaire appréhende implicitement le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales dans la mesure où elle utilise des notions proches de celles rencontrées dans le cadre de ce dispositif (rationalisation des dépenses), notamment la gestion optimale des dépenses du personnel. Dans le même ordre d'idée, les collectivités territoriales sont appelées à sélectionner des projets aux retombées sociales et économiques et que l'engagement des dépenses ne doit

avoir lieu qu'après vérification des contributions budgétaires des partenaires dans les projets programmés à réaliser conjointement.

4.2.5. Les Guides méthodologiques du processus d'élaboration et de suivi-évaluation des plans d'action territoriaux

Ces guides élaborés par la Direction Générale des collectivités territoriales sont destinés aux élus et décideurs de l'action publique territoriale dans le cadre d'accompagnement de ces collectivités dans l'exercice de leurs compétences tout en leur fournissant les éléments de méthodologie d'élaboration, de mise en œuvre et de suivi-évaluation de leurs plans d'action conformément aux dispositions législatives et réglementaires.

4.2.6. Note de service pour l'application de la comptabilité générale dans les collectivités territoriales

La comptabilité publique a pour objectif la description et le contrôle des opérations budgétaires et financières ainsi que l'information des organes de contrôle et de gestion. La comptabilité des collectivités territoriales est composée d'une comptabilité générale des droits constatés, d'une comptabilité matière et administrative et d'une comptabilité budgétaire.

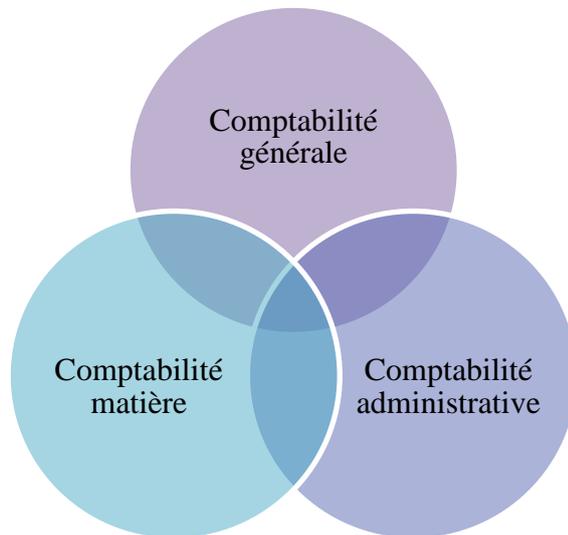


Figure 7 : Les différents types de comptabilité dans les collectivités territoriales

Source : Elaborée par nos soins

La réforme de la comptabilité publique s'est traduite par l'élaboration d'un Plan de comptes des collectivités territoriales et l'élaboration d'un Cadre conceptuel de la comptabilité des collectivités territoriales. C'est une réforme qui révolutionnera le système comptable public puisqu'elle débouchera sur la mise en place d'une comptabilité d'exercice et patrimoniale et

alignera ainsi ce système sur des standards internationaux IPSAS²⁰. Elle permet de doter les collectivités territoriales d'un outil de contrôle de gestion permettant d'aider les gestionnaires publics à la prise de décision. Dans ce cadre, une note de service de la trésorerie générale du royaume numéro 24/2021 a été envoyée aux responsables centraux et des services déconcentrés le 01 octobre 2021 pour information et application du cadre conceptuel, du recueil des normes comptables et du plan du compte des collectivités territoriales.

Dans le même sens, outre la recherche de la transparence de la gestion publique, cette réforme a pour objectifs de retracer de manière fidèle et exhaustive l'intégralité des opérations des collectivités territoriales, produire une information comptable et financière fiable, pertinente et rapide, faciliter le contrôle des finances publiques et rationaliser la gestion de la trésorerie des collectivités territoriales.

5. Conclusion

La transition des collectivités territoriales marocaines vers l'adoption du concept d'administration publique moderne est une nécessité inéluctable. Pour y parvenir, les collectivités territoriales doivent se doter d'un dispositif de contrôle de gestion leur permettant de piloter leur performance et d'aider les gestionnaires publics territoriaux dans la prise de décision.

L'analyse juridique que nous avons effectuée a permis d'identifier l'ensemble des textes juridiques et réglementaires de référence encadrant le dispositif de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. L'étude fine des différents textes a permis de mettre en lumière que ces derniers traitent implicitement et explicitement le dispositif de contrôle de gestion et obligent les collectivités territoriales de se doter d'outils, méthodes et instruments de contrôle de gestion (indicateurs de performance, tableaux de bord, reporting, logique de résultat, planification stratégique...) permettant d'améliorer l'efficacité et l'efficience de l'action publique.

Les textes juridiques et réglementaires actuels sont porteurs de prémices du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales mais restent insuffisants pour garantir le fonctionnement normal de ce dispositif. Le contrôle de gestion est devenu un outil indispensable permettant le pilotage de la performance. A cette fin, la réflexion sur l'adoption d'un texte législatif imposant la mise en place du dispositif d'un contrôle de gestion dans les collectivités territoriales en

²⁰ IPSAS : International Public Sector Accounting sont des normes comptables internationales pour le secteur public (établissement publics, collectivités territoriales ...)

clarifiant la notion du contrôle de gestion territorial, ses missions et son mode de fonctionnement avec des mesures solides d'accompagnement est un élément déterminant du développement du contrôle de gestion dans ces organismes.

En effet, l'introduction d'un système de contrôle de gestion ne peut prendre sa place au sein de la gestion publique territoriale que lorsque cet arsenal juridique reçoit le ton du top management des collectivités territoriales et l'adhésion des agents et cadres opérant au sein de ces collectivités. Dans cette perspective, les recherches futures pourraient s'intéresser à l'identification des facteurs déterminants susceptibles de favoriser l'introduction et la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales au Maroc.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). Abernethy and Chua(1996). *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569–607.
- [2] Berland, N., & Drevet, B. (2006). *Management Control System in Public Administration : Beyond Rational Myths. Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, 1–16.
- [3] Bouquin, H. (2006). *Le contrôle de gestion*. Dunod. 7e édition.
- [4] CARASSUS D., 2020, *Le pilotage des politiques publiques locales : de la planification à l'évaluation*, Edition Berger-Levrault.
- [5] Circulaire n° F/1150 du 17 Mai 2022 pour la rationalisation des dépenses des collectivités territoriales
- [6] Circulaire du 21 juin 2001, « Développement du contrôle de gestion dans les administrations », Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Ministère de la Fonction Publique, de la Réforme de l'Etat et de la décentralisation.
- [7] Décret n° 2.16.301 du 29 Juin 2016 fixant la procédure d'élaboration du plan d'action de la commune, de son suivi, de son actualisation, de son évaluation et des mécanismes de dialogue et de concertation pour son élaboration.
- [8] Décret n°2.16.307 du 29 juin 2016 fixant le contenu de la programmation triennale du budget de la commune et les modalités de son élaboration.
- [9] Décret n° 2.17.306 du 3 juillet 2017 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la commune en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues.
- [10] Décret n° 2.16.300 du 29 juin 2016 fixant la procédure d'élaboration du programme de développement de la préfecture ou de la province, de son suivi, de son actualisation, de son évaluation et des mécanismes de dialogue et de concertation pour son élaboration.
- [11] Décret n° 2.16.306 du 29 juin 2016 fixant le contenu de la programmation triennale du budget de la préfecture ou de la province et les modalités de son élaboration.
- [12] Décret n° 2.17.305 du 3 juillet 2017 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la préfecture ou de la province en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues.
- [13] Décret n° 2.17.583 du 28 Septembre 2017 portant procédure d'élaboration du schéma régional d'aménagement du territoire, son actualisation et son évaluation.

- [14] Décret n°2.16.305 du 29 juin 2016 fixant la procédure et les délais de préparation de la programmation triennal du budget de la région.
- [15] Décret n° 2.17.304 du 3 juillet 2017 fixant les mécanismes et les outils nécessaires d'accompagnement de la région en vue d'atteindre une bonne gouvernance dans la gestion de ses affaires et dans l'exercice des compétences qui lui sont dévolues.
- [16] Evah–Manga E. (2012), le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, Editeur : Editions L'Harmattan.
- [17] Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282.
- [18] Guide pratique du contrôle de gestion dans l'administration publique sénégalaise.
- [19] J.DUPUIS, « le contrôle de gestion dans les organisations publiques » PUF, 1991.
- [20] Jane Broadbent, & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research. In *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (Vol. 5, Issue 2).
- [21] La constitution de 2011 promulguée par le dahir n° 1-11-91 du 29 juillet 2011. BO n°5964 bis- 28 chaabane 1432 (30-07-2011).
- [22] Loi organique n°113.14 relative aux communes.
- [23] Loi organique n°112.14 relative aux provinces et préfectures.
- [24] Loi organique n°111.14 relative aux régions.
- [25] Loi n° 54-19 portant charte des services publics.
- [26] Lawrence, S., & Sharma, U. (2002). Commodification of education and academic labour - Using the balanced scorecard in a university setting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(5–6), 661–677.
- [27] OCDE, « Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Etudes comparatives des pratiques », p 15, 1996.
- [28] Treinta, F. T., Moura, L. F., Almeida Prado Cestari, J. M., Pinheiro de Lima, E., Deschamps, F., Gouvea da Costa, S. E., Van Aken, E. M., Munik, J., & Leite, L. R. (2020). Design and Implementation Factors for Performance Measurement in Non-profit Organizations: A Literature Review. *Frontiers in Psychology*, 11(August).
- [29] www.performancecommunes.ma.