



Université Senghor

Université internationale de langue française
au service du développement africain

Opérateur direct de la Francophonie

Le contrôle de gestion de la fonction achat public : démarche de déploiement dans l'administration publique tunisienne

Présenté par

Belgacem ISMAILI

Pour l'obtention du Master en Développement de l'Université Senghor

Département Administration-Gestion

Spécialité Gouvernance et Management Public

Le 29 mars 2009

Devant le jury composé de :

Danièle BORDELEAU	Présidente
Professeur, Directrice du département Administration - Gestion	
Thierno DIALLO	Examineur
Professeur, Université de Québec à Chicoutimi	
Ashraf SALAH EL DIN	Examineur
Professeur, Académie arabe des sciences et technologies	

REMERCIEMENTS

Je remercie Monsieur Mohammed CHATTI, chef du cabinet du Secrétaire Général du Gouvernement, qui m'a encouragé à suivre ce Master.

Je remercie également Madame Najoua KHRAIEF, chargée de mission auprès du Premier Ministre, pour ses encouragements et son soutien moral quant à mon cursus de recherche à l'université Senghor.

Mes vifs et sincères remerciements à Messieurs Kamel GUERMAZI, le contrôleur général des dépenses publiques et Chedly MEHRI, directeur général au Premier Ministère, qui grâce à leurs accords et leurs encouragements j'ai pu suivre ce Master et réaliser ce travail.

Je suis reconnaissant également à Monsieur Abdellatif HMAM, directeur général de la formation et du perfectionnement des compétences au Premier Ministère ainsi que tous les membres de cette direction générale notamment, Madame Khaoula LABIDI.

Je tiens à remercier Madame Danièle LAMARQUE, directrice des relations internationales, des affaires européennes et de la Francophonie à la Cour des comptes française qui m'a trop aidé pour la réalisation des entrevues en France.

Je voudrais également remercier Madame Elisabeth MARILLIER, chargée de la francophonie au sein de la Cour des comptes française, qui malgré ses engagements professionnels a consacré de son temps pour lire ce mémoire et d'y apporter un regard critique.

Je tiens à remercier Madame Danièle BORDELEAU, directrice du département administration-gestion à l'université Senghor, qui grâce à ses conseils précieux, ce travail de recherche est de qualité et pourra servir aussi bien d'autres chercheurs que des praticiens.

De même, je remercie le Professeur Brigitte OGER qui a révisé ce mémoire malgré ses occupations.

Je remercie aussi Madame Suzanne YOUSSEF, assistante de la directrice du département administration-gestion, pour sa servitude et sa gentillesse.

Enfin, je voudrais remercier tout le personnel de l'université Senghor et tous mes ami(e)s et mes collègues qui m'ont aidé de près ou de loin à réaliser ce mémoire.

DÉDICACE

À ma mère qui m'a encouragé sans cesse et qui m'a soutenu tout au long de mes études. Elle mérite tout l'amour et le respect.

À mon père, qui a fait beaucoup de sacrifices pour que je puisse atteindre ce niveau du savoir.

Et à mes frères et sœurs qui m'ont encouragé.

LISTE DES SIGLES

- ABC : activity based costing
- ADEB : aide à la décision budgétaire
- BIRD : banque internationale pour la reconstruction et le développement
- CNSS : caisse nationale de sécurité sociale
- CNUCED : conférence des nations unis sur le commerce et le développement
- DG : directeur général
- ENA : école nationale d'administration
- EPA : établissement public à caractère administratif
- EPNA : établissement public à caractère non administratif
- EPS : établissement public de santé
- IEPF : institut de l'énergie et de l'environnement de la francophonie
- IGPDE : institut de la gestion publique et de développement économique (centre de formation du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, France)
- INTOSAI : organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
- LOLF : loi organique sur la loi des finances
- MANKOULET : application informatique d'enregistrement des biens publics
- OCDE : organisation de coopération et de développement économique
- OIF : organisation internationale de la francophonie
- PDG : Président directeur général
- RACHED : système informatisé de gestion des missions à l'étranger
- RGPP : révision générale des politiques publiques
- UTICA : union tunisienne d'industrie, du commerce et de l'artisanat

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS.....	i
DÉDICACE	ii
LISTE DES SIGLES.....	iii
LISTE DES ILLUSTRATIONS.....	iii
RESUMÉ.....	iv
ABSTRACT	v
INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 PROBLÉMATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DE LA FONCTION ACHAT PUBLIC	4
1.1 Le contexte du système de contrôle budgétaire en Tunisie	4
1.1.1 Introduction de la gestion par objectifs.....	4
1.1.2 Remise en cause du système actuel du contrôle budgétaire	5
1.2 L'état des lieux du contrôle de gestion de la fonction achat public	6
1.2.1 Dans l'administration publique.....	6
1.2.2 Dans les entreprises publiques	7
1.3 Les faiblesses du système actuel du contrôle des achats publics en Tunisie.....	8
1.3.1 Au niveau organisationnel	8
1.3.2 Au niveau réglementaire.....	10
1.4 Importance du contrôle de gestion dans le domaine des achats publics.....	11
1.4.1 Le contrôle de gestion comme outil de rationalisation des choix budgétaires	11
1.4.2 Le contrôle de gestion comme outil de pilotage des achats publics	12
1.4.3 Problématique du contrôle de gestion de la fonction achat public.....	13
CHAPITRE 2 CADRE THÉORIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DE LA FONCTION ACHAT PUBLIC.....	16
2.1 La politique des achats au sein des organisations publiques	17
2.1.1. Définition et importance des achats publics	17
2.1.2. Spécificités des achats publics.....	18
2.2 Le contrôle de gestion dans les organisations publiques.....	19
2.2.1. Présentation du contrôle de gestion	19
2.2.2. Contrôle de gestion et disciplines voisines	21
2.2.3. Raisons d'être du contrôle de gestion dans les organisations publiques.....	21
2.3 Contrôle de gestion de la fonction achat public	27
2.3.1. Absence d'obligation réglementaire.....	27
2.3.2. Les nouvelles approches du contrôle de gestion des achats publics	28
CHAPITRE 3 STRATÉGIE DE RECHERCHE	31
3.1 Démarche de recherche	31
3.1.1. Méthodologie.....	31

3.1.2.	Recueil des données.....	32
3.2	L'expérience française en matière du contrôle de gestion des achats publics.....	33
3.2.1	Réforme du cadre réglementaire	33
3.2.2	Développement d'une culture de performance	34
3.3	Le modèle français du contrôle de gestion	35
3.3.1	Nouveaux dispositifs comptables au service du contrôle de gestion	35
3.3.2	Aspect organisationnel et principales missions du contrôleur de gestion	36
3.3.3	Systèmes d'information et de communication	36
CHAPITRE 4 PROPOSITION D'UNE DÉMARCHE DE DÉPLOIEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION DE LA FONCTION ACHAT PUBLIC EN TUNISIE		38
4.1.	Stratégie d'implantation du système de contrôle de gestion de la fonction achat public.....	38
4.1.1	Cadre réglementaire.....	38
4.1.2	Cadre organisationnel du contrôle de gestion	39
4.1.3	Le développement d'une culture d'achat et de contrôle de gestion	41
4.1.4	Formation des contrôleurs de gestion et des acheteurs.....	41
4.2.	Conception du système de contrôle de gestion de la fonction achat public.....	42
4.2.1	Environnement du contrôle de gestion de la fonction achat	42
4.2.2	Système de mesure de performance et cartographie de risques	44
4.2.3	Des activités spécifiques	46
4.2.4	Système d'information et de communication.....	47
4.3.	Processus du contrôle de gestion de la fonction achat public	48
4.3.1	Démarche pratique du contrôle de gestion de la fonction achat public	48
4.3.2	Intervention du contrôle de gestion dans le cadre des projets d'investissement	51
4.4.	Limites du contrôle de gestion de la fonction achat public	52
4.4.1	Au niveau des organisations gérées par des élus	52
4.4.2	Au niveau de l'État et des établissements publics.....	52
CONCLUSION GÉNÉRALE.....		56
RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES		58
LISTE DES ANNEXES.....		64
Annexe 1. Compétences du contrôleur de gestion.....		65
Annexe 2. Le tableau de bord prospectif ou la Balanced Scorecard.....		66
Annexe 3. Les types de comptabilité indispensables pour l'administration publique.....		67
Annexe 4. Liste des entrevues effectuées		68

LISTE DES ILLUSTRATIONS

Figures

Figure 1. Intervention des commissions du contrôle des marchés publics dans le processus d'achat	9
Figure 2. Organisation du système du contrôle des achats publics en Tunisie	10
Figure 3. Chaîne de valeur de Porter	22
Figure 4. Processus de contrôle de gestion selon l'IGPDE	25
Figure 5. Piliers de la fonction achats et rôle du contrôleur de gestion	26
Figure 6. Business Model	29
Figure 7. Modèle du contrôle de gestion des achats publics inspiré des directives de l'INTOSAI	30
Figure 8. Position hiérarchique du contrôle de gestion	41
Figure 9. Environnement du contrôle de gestion dans le cadre des achats publics	43
Figure 10. Contrôle de performance des achats (application du modèle de Kaplan et Norton)	46
Figure 11. Place du système d'information dans le contrôle de gestion de la politique d'achat	48
Figure 12. Processus du contrôle de gestion de la fonction achat public	50
Figure 13. Implantation du contrôle de gestion de la fonction achat public	54

Tableaux

Tableau 1. Nombre des marchés publics et des avenants conclus en 2006	6
---	---

Nota

Nous sommes l'auteur des figures 1- 4 - 5 et 7. Nous les avons conçues à partir de la littérature pour la rendre plus compréhensible.

Également, nous sommes l'auteur des figures 8 – 9 – 10 – 11 – 12 et 13 qui font partie de nos propositions.

RESUMÉ

L'adoption de l'idée qu'il n'y a pas un mode idéal d'organisation, nous amène à confirmer que le contrôle de gestion en tant que partie intégrante du système managérial est soumis aux facteurs de contingences internes et externes. De ce fait, il est en perpétuelle adaptation aux évolutions spatiale et temporelle du contexte. Il est amené à prendre en compte les particularités des organisations publiques dans lesquelles il est pratiqué.

Par ailleurs, la nouvelle culture managériale publique fondée sur la performance représente un nouveau paradigme. Le contrôle de gestion est en mesure de répondre à celui-ci à travers les outils qu'il mobilise pour mesurer la performance. Toutefois, certains préalables sont exigés pour lui favoriser un fonctionnement adéquat.

Ainsi, appliqué à un domaine très particulier, qui représente un véritable support des politiques publiques à savoir les achats publics, le contrôle de gestion est tenu à participer efficacement à leur optimisation. Il dispose des moyens et des mécanismes d'intervention spécifiques à chaque étape du processus d'achats qui permettent d'y parvenir. Mais, il devra préalablement être bien conçu et sa perception par les managers devra être orientée vers l'amélioration de la chaîne de valeur.

Le rôle d'interface du contrôle de gestion entre les stratégies d'achats et leur déclinaison en actions, d'une part, et entre le sommet stratégique et les centres des dépenses, d'autre part, favorise une prise de décision participative et rationnelle, fondée sur des résultats supposés neutres et objectifs.

La démarche de déploiement de ce type de contrôle nous semble être passionnante. Elle requiert un engagement personnel du premier responsable de l'organisation et une forte implication des personnels d'encadrement. Par ailleurs, la détermination préalable des facteurs clés de succès et des facteurs de risques, qui y sont rattachés est un élément primordial.

La définition des rôles et des responsabilités du contrôleur de gestion dans le processus des achats publics permet la clarification de ses relations avec les autres organes de contrôle, ce qui garantit la cohérence de tout le système de contrôle.

Mots-clefs

Contrôle de gestion, achats publics, marché public, tableaux de bord, performance, analyse des coûts, gestion par objectifs, méthode ABC, système d'information, mutualisation des achats, cartographie des risques, cartographie des dépenses.

ABSTRACT

The adoption of the idea that there is not an ideal mode of organization, leads us to confirm that the management control as a part of the managerial system is subjected to the factors of internal and external contingencies. So it is in perpetual space and temporal adaptation to those. It takes account of the characteristics of the public organizations in which it is practiced.

In addition, the new public managerial culture founded on the performance represents a new paradigm. The management control is able to answer this one through the tools which it mobilizes to measure the performance. However, certain preconditions are required to support an adequate operation to him.

Thus, applied to a very particular field, which represents a true support of the public policies to knowing the public procurements, the management control is held to take part effectively in their optimization. It has of the means and the mechanisms of intervention specific to each stage of the process of purchases which make it possible to reach that point. But, it should be well conceived and its perception by the managers should be directed towards the improvement of the chain of value.

The role of interface of the management control between the strategies of purchases and their variation in actions, on the one hand, and between the strategic top and the centers of the expenditure, on the other hand, supports a participative and rational decision making, founded on presumed neutral and objective results.

The step of deployment of this type of control seems to us to be enthralling. It requires the personnel engagement of the leader. Also, preliminary determination of the factors of success and the risks which are attached to the public procurements process is fundamental.

The definition of the roles and the responsibilities for the management auditor in the process of the public procurements like its relations with the other control committees guaranteed coherence of its actions with the whole control system.

Key-words

Management control, public procurement, balanced scorecard, performance, cost analyze, management by objectives, activity based costing management, information system, purchases mutualisation, cartography of the risks, cartography of the expenditure.

INTRODUCTION

La transition d'une administration bureaucratique, routinière, fondée sur le pouvoir à une administration ouverte, flexible, qui s'intéresse aux résultats plus qu'aux moyens a incité les décideurs publics à repenser le système de la gestion publique. En fait, un nouveau paradigme a été érigé et s'est imposé à l'administration publique tunisienne. Il s'agit de l'adoption de nouvelles variables de gestion publique à savoir, l'efficacité, l'efficience, la compétitivité et la rentabilité des actions publiques.

De même, l'évolution de l'environnement et des pratiques managériales a posé un défi de gouvernance des organisations. Par ailleurs, l'importance du budget et de son impact sur le fonctionnement de l'administration publique légitiment l'instauration d'un système de mesure de performances. Pour y parvenir, les décideurs ont besoin d'un support objectif, neutre et efficace.

Dès lors, le contrôle de gestion apparaît comme un facteur clé de bonne gouvernance et un outil rationnel de mesure des performances organisationnelles. Il vise notamment à la définition objective des problèmes managériaux, à la mise en évidence et à l'analyse des écarts et au renforcement du dialogue de gestion. Il est considéré comme un outil de pilotage de l'action publique.

Il ne s'agit pas d'une nouvelle discipline, car ce type de contrôle s'est développé et a évolué depuis 1920 au sein des grandes firmes américaines. L'introduction de nouvelles méthodes de gestion publique (tels que la gestion axée sur les résultats ou la gestion par objectifs) a motivé son développement dans les administrations publiques.

Le contrôle de gestion constitue à la fois un garde-fous contre le gaspillage, les abus et la fraude et un moyen de pilotage des politiques publiques. Il représente également une forte incitation à ce que les règles fixées par les responsables soient correctement appliquées à tous les niveaux de l'organisation. Ceci ne veut pas dire que les autres organes de contrôle administratif et financier ne sont plus nécessaires ou qu'ils seront marginalisés. Il vient les renforcer et les appuyer.

Il est à souligner qu'il ne faut pas considérer ce contrôle comme un système fonctionnant à part. En effet, il constitue une partie intégrante de l'ensemble des systèmes de l'organisation à savoir, la planification, l'audit interne, la budgétisation, la gestion et la comptabilité. Il ne peut pas, à lui seul empêcher les dérapages de gestion, mais il contribue à la gestion intégrée des risques.

Le projet d'implantation de ce type de contrôle dans la sphère publique tunisienne émane de la volonté de modernisation des débats budgétaires et de l'entretien des relations confiantes et transparentes à l'interne et à l'externe. La cause en est également la rareté des ressources et la flambée des prix des matières premières qui se sont répercutées sur le coût des projets d'infrastructure. En plus, l'adoption du contrôle de gestion est justifiée par le souci de réduction du déficit budgétaire de l'État. En effet, malgré les efforts fournis pour rationaliser les dépenses publiques, ce déficit est difficilement maîtrisable.

Par conséquent, le contrôle de gestion doit être conçu de façon à ce qu'il puisse atteindre les objectifs pour lesquels il sera introduit dans les organisations publiques tunisiennes. En effet, les spécificités et la complexité systémique de cette dernière nécessite un système de contrôle « sur mesure », inspiré de celui implanté dans les organisations privées.

Au niveau des finances publiques, le rôle du contrôle de gestion est capital. En effet, à travers ses missions de veille, d'analyse et de conseil, il favorise l'assainissement progressif de ce domaine et assure une maîtrise rationnelle des dépenses publiques. Il s'agit d'un véritable outil d'optimisation des achats publics. Il oriente le comportement des acteurs du processus achat vers l'amélioration perpétuelle de la performance de ce domaine. Le tableau de bord en est un moyen pertinent pour le suivi et l'évaluation de cette dernière.

La responsabilité de ce contrôle en matière d'optimisation des achats publics requiert certaines compétences notamment dans les domaines de sciences de gestion, de droit, de comptabilité analytique et en logiciels informatiques.

En revanche, il est important de limiter le champ d'intervention du contrôle de gestion et de le distinguer des autres fonctions qui lui sont proches. De même, la précision des rôles de chaque corps de contrôle dans le processus d'achat favorise l'harmonisation du système de contrôle.

Le déploiement du contrôle de gestion dans les organisations publiques est excessivement problématique et complexe. En effet, il s'agit d'un changement de pratiques managériales et de contrôle qui nécessite la mobilisation de toutes les parties prenantes et qui nécessite du temps. De ce fait, il nécessite la maîtrise de ses mécanismes, ses moyens et ses finalités. Le manque de maîtrise du contrôle de gestion engendre la concentration sur certaines de ses composantes au détriment d'autres, ce qui influence profondément le choix des méthodes du contrôle à suivre.

En pratique, certains gestionnaires de l'administration publique tunisienne croient que ce contrôle va substituer le corps du contrôle des dépenses publiques. Cela montre qu'il existe une ambiguïté dans l'appropriation des concepts du contrôle de gestion.

Par ailleurs, l'étendue du contrôle de gestion à la fonction achats publics nécessite une attention particulière. Les enjeux de cette fonction sont multiples et sont considérables. De plus, le processus d'achats publics est à la fois spécifique et complexe.

Dès lors, notre question de recherche est la suivante : comment peut-on déployer le contrôle de gestion de la fonction achat public au sein de l'administration publique tunisienne ?

Le choix de ce sujet se justifie par le manque d'intérêt pour la fonction achat public lors du traitement de la question du contrôle de gestion, bien qu'il s'agisse d'une véritable source de dépenses publiques. Par ailleurs, les effets des résultats du processus achat sur le fonctionnement et l'efficacité de l'administration publique sont remarquables.

Ainsi, nous avons voulu traiter les deux fonctions car il s'agit de deux vecteurs incontestables de bonne gouvernance des finances publiques. De plus, la rationalisation des dépenses publiques ne peut se

réaliser qu'à travers la maîtrise des coûts. D'où le nécessaire perfectionnement des processus d'achat et l'intégration du contrôle de gestion dans une perspective de pilotage.

Nous nous intéressons aux achats réalisés dans le cadre des marchés publics. Subséquemment, nous utilisons le terme achat pour refléter le décloisonnement entre le secteur public et le secteur privé, d'une part, et pour couvrir les dimensions juridiques et économiques des marchés publics, d'autre part. Toutefois, les achats effectués sur bons de commandes sont également concernés.

Ainsi, en application du modèle de l'université Senghor qui a fixé une présentation générale typique du mémoire, le plan de notre travail sera le suivant :

Le premier chapitre sera consacré à la problématique de mise en place d'une démarche de contrôle de gestion de la fonction achat public au sein de l'administration publique tunisienne. Nous allons étudier le contexte national qui justifie cette problématique. En plus, nous mettrons en évidence l'importance pratique du sujet pour la Tunisie en s'appuyant sur les données du terrain.

Le second chapitre traitera de la revue de littérature. Nous présenterons en premier lieu la notion d'achat dans le secteur public tout en montrant son importance et ses particularités. Ensuite, nous nous intéresserons au contrôle de gestion et nous présenterons ses principales définitions, son importance et ses principes. Enfin, nous serons amenés à montrer l'importance du contrôle de gestion pour la fonction achat public et les méthodes théoriques de son déploiement.

Ainsi, nous exposerons dans le troisième chapitre, la méthodologie de recherche ainsi que notre expérience du stage, qui représente l'aspect pratique de ce mémoire.

Dans le quatrième chapitre, nous proposerons une démarche de déploiement du contrôle de gestion dans le domaine des achats publics au sein de l'administration publique tunisienne. Pour y parvenir, nous allons évoquer la question des préalables à l'implantation de ce type de contrôle, que nous considérons comme fondamentaux. Par la suite une démarche pratique de déploiement du contrôle de gestion et une méthodologie d'intervention du contrôle de gestion dans le processus d'achat public seront présentées.

Nous souhaitons que ce dernier chapitre puisse devenir une référence pour les responsables chargés d'instauration du contrôle de gestion dans l'administration publique tunisienne, pour les managers ainsi que pour les organes de contrôle dont les compétences intègrent les achats publics. Finalement, nous espérons avoir ouvert de nouvelles pistes de recherche dans le domaine des achats publics.

CHAPITRE 1

PROBLÉMATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DE LA FONCTION ACHAT PUBLIC

L'efficacité socio-économique, la qualité des services offerts aux citoyens et l'efficience de la gestion publique sont devenues des questions fondamentales pour l'administration publique tunisienne. Dès lors, elle a entamé un processus de changement radical dont la finalité majeure est l'amélioration des performances organisationnelles.

Par ailleurs, la sécurisation du processus d'achats publics et le déploiement d'un système de contrôle de gestion vigilant et dynamique sont de véritables facteurs de succès des politiques publiques. La démarche d'implantation du contrôle de gestion découle du contexte. En effet, bien que les principes du contrôle de gestion soient universels, leur application aux achats publics est influencée par les spécificités culturelles et managériales du secteur public.

Nous exposerons dans ce chapitre, la problématique d'implantation du contrôle de gestion au sein de l'administration publique tunisienne. Nous montrerons également, l'importance de son application aux achats publics.

1.1 Le contexte du système de contrôle budgétaire en Tunisie

1.1.1 Introduction de la gestion par objectifs

Depuis la fin des années quatre vingt, la Tunisie a entamé un processus de changement intégral dans une perspective de développement. Une politique de libéralisation économique a été mise en place suite à l'adoption d'un programme d'ajustement structurel édicté par la Banque mondiale. Ce programme s'est succédé par le programme national de mise à niveau intégral, dans les années quatre-vingt-dix. Par conséquent, l'administration publique a subi des changements remarquables dans ses méthodes et ses outils de gestion. Ces changements sont perpétuels et visent à l'adaptation aux changements internationaux (malgré un certain retard).

Dans le domaine des finances publiques, le changement s'est concrétisé par l'abrogation de la loi organique du budget de 1967 par celle de 1996 puis par celle de 2004, qui est en vigueur. Cette dernière est considérée comme le fondement juridique de la gestion par objectifs en Tunisie. En effet, son article 11 (nouveau) prévoit que la loi des finances peut autoriser l'allocation des crédits selon des programmes et des actions sur la base d'objectifs déterminés par le chef d'administration.

Ainsi, grâce à l'appui technique et financier de la Banque mondiale, la gestion par objectifs a été introduite dans trois ministères pilotes depuis 2005 et sera généralisée progressivement aux autres

ministères et organismes publics. En effet, un programme¹ d'appui a été établi par la Banque mondiale pour assister les autorités tunisiennes à la réforme du système du management public.

1.1.2 Remise en cause du système actuel du contrôle budgétaire

La mise en œuvre du projet d'instauration de la gestion budgétaire par objectifs au sein de l'administration publique tunisienne a incité les différentes instances du contrôle administratif et financier de repenser leurs rôles et leurs attributions. En effet, le haut comité du contrôle administratif et financier a organisé en mars 2006 un séminaire sur la révision du système de contrôle des finances publiques dans le cadre de la gestion par objectifs. Ce séminaire a réuni les gestionnaires et les différents corps de contrôle des finances publiques. La principale conclusion de celui-ci a été la nécessité d'allègement du contrôle préalable des dépenses publiques et l'introduction du contrôle de gestion.

Suite à ce séminaire, la direction générale du contrôle des dépenses publiques a mis en place un comité de travail pour concevoir de nouveaux mécanismes du contrôle et contribuer à la détermination de l'architecture du système du contrôle de gestion, de ses attributions, de ses activités et la nature de la relation entre les deux corps de contrôle (Direction générale du contrôle des dépenses publiques, octobre 2006).

Par ailleurs, en juin 2006, la Cour des comptes tunisienne a organisé de sa part un atelier de travail dans lequel elle a exposé son expérience en matière du contrôle budgétaire et les perspectives d'adaptation à la méthode de gestion par objectifs. Elle a considéré l'introduction du contrôle de gestion comme un préalable pour la révision de la loi relative à la définition des fautes de gestion. De même, la cour inscrit le contrôle de gestion dans le cadre du renforcement du contrôle interne.

Ainsi, le ministère du commerce a confié aux marchés publics une attention particulière en organisant en avril 2007 une conférence sur la concurrence dans ce domaine. Les experts internationaux du contrôle des marchés publics qui sont intervenus dans ce cadre, ont montré l'incapacité du système du contrôle préalable actuel à répondre aux besoins des acheteurs publics en matière d'efficacité et d'efficience. En plus, ledit système ne possède pas les moyens nécessaires pour apprécier objectivement les conditions de concurrence et les conditions financières des achats publics (ministère du commerce, 2007).

En plus, en octobre 2007, le Président de la République a souligné la nécessité de moderniser les méthodes de gestion des deniers publics et les mécanismes de leur contrôle. Il a mis l'accent sur l'obligation de repenser le système de contrôle. Ce dernier doit être capable d'évaluer l'efficience des organisations publiques. Par ailleurs, il a recommandé de conférer aux marchés publics davantage d'efficience en attachant plus de soin au processus d'achats sur les plans juridique et économique et de renforcer leur rôle dans le développement économique.

¹ Ce programme « consiste à aider à la conception des protocoles d'expérimentation pour les programmes pilotes, la préparation d'un guide méthodologique pour établir une classification des dépenses en programmes et activités, enfin un appui à la conception d'un plan d'action comprenant le développement progressif de l'audit interne et du contrôle de gestion au sein des ministères » (Banque mondiale, web.worldbank.org, 2006).

Par conséquent, il s'agit d'une réforme stratégique qui vise, entre autres, à la modernisation de l'administration publique tunisienne et à la mise en place d'une culture managériale axée sur les performances. De même, la rareté des ressources et l'augmentation incontrôlable des prix des matières premières sur le marché mondial ont rendu la focalisation des efforts des intervenants du domaine des achats publics sur les notions d'efficacité et la réduction des coûts unitaires une priorité absolue.

Dans ce sens, un comité de réflexion a été mis en place au sein du Premier Ministère. Il a pour mission de repenser le système du contrôle en l'adaptant aux exigences de la gestion par objectifs. En effet, le système actuel de contrôle a engendré une relation de méfiance entre le contrôleur et le gestionnaire. La conviction actuelle des gestionnaires publics, est qu'ils doivent veiller à l'application des textes légaux et des règles de gestion édictées par le législateur, la performance est leur dernier souci !

1.2 L'état des lieux du contrôle de gestion de la fonction achat public

1.2.1 Dans l'administration publique

Les achats publics représentent une véritable locomotive de l'économie tunisienne et un centre important des dépenses publiques. En effet, les marchés publics représentent environ 35 % du budget de l'État et 12% du PIB (commission supérieure des marchés publics, 2007).

En 2006, l'administration publique a conclu 8164 marchés publics avec un montant global de 1574,563 millions dinars. Toutefois, l'absence d'un système approprié de contrôle de gestion, le manque de planification des achats et la faiblesse des estimations se sont répercutées négativement sur leur performance du fait que le nombre des avenants conclus est assez important. Ce nombre a atteint 1927 avenants, ce qui représente environ 23 % du nombre total des marchés conclus. Ces avenants concernent la révision des prix, la variation des quantités, le changement de la nature des besoins et autres.

Ainsi, malgré les enjeux qui entourent les achats publics les acheteurs ne disposent pas de systèmes d'information leur permettant de mieux maîtriser leurs politiques. Par ailleurs, les informations centralisées et diffusées par l'observatoire national des marchés publics sont d'ordre juridique.

Tableau 1. Nombre des marchés publics et des avenants conclus en 2006

Nombre des marchés publics	8164
Montant des marchés publics (en million de dinars)	1574,563
Nombre des avenants	1927

Source : Direction générale du contrôle des dépenses publiques, rapport d'activité, 2006.

Concernant la fonction de contrôle interne des achats publics, elle est jugée « cohérente avec l'approche administrative actuelle, qui est mue par la conformité avec les règles et les normes établies. Ainsi, dans une large mesure, elle est focalisée sur la conformité aux procédures » (Banque mondiale, 2005, p 36). Par conséquent, l'autonomie du gestionnaire est limitée du fait que la responsabilisation est axée sur le respect des règles et des procédures.

L'administration publique² tunisienne ne dispose pas d'un système de contrôle de gestion. Cependant, suite à une décision politique émanant du Président de la République, elle a commencé la réalisation des études préalables qui visent à concevoir ledit système, en tenant compte des spécificités de la gestion axée sur les objectifs. En effet, une unité de pilotage de la réforme budgétaire a été créée au sein du Ministère des Finances en vertu du décret n°2003-2424 du 24 novembre 2003. La principale mission de cette unité est de concevoir l'architecture du système budgétaire par objectifs et de proposer les réformes nécessaires pour sa mise en place à partir de 2009. Mais, jusqu'à ce jour les travaux de ladite unité ne sont pas encore achevés. Ce retard s'explique notamment par une appropriation différente des concepts relatifs au budget par objectifs et au contrôle de gestion.

1.2.2 Dans les entreprises publiques

Quelques entreprises publiques tunisiennes ont déjà opté pour l'instauration du contrôle de gestion afin de renforcer leur système de management. C'est le cas notamment des banques étatiques, de la société tunisienne d'électricité et du gaz (STEG), de la caisse nationale de sécurité sociale (CNSS) et de la caisse des prêts et de soutien des collectivités publiques locales (CPSCL). Nous avons pu nous entretenir avec certains contrôleurs de gestion de ces entreprises qui nous ont clarifié leur positionnement hiérarchique, leur rôle et leur mission.

Ce type de contrôle est doté soit d'une direction entière au sein de l'organigramme (STEG, CPSCL) soit associé à la direction de la planification (banque de l'habitat) ou bien affecté à la direction des études (CNSS), ou encore associé à la direction de l'audit interne (Office National de la Protection Civile). La plupart des directions ou unités du contrôle de gestion que nous avons visitées sont rattachées au PDG ou au directeur général de l'entreprise c'est-à-dire au sommet stratégique.

Les attributions du contrôleur de gestion sont notamment : l'analyse des écarts budgétaires, l'élaboration des tableaux de bord, le suivi des réalisations mensuelles, suivi des contrats programmes, le contrôle des dépenses, etc. Toutefois, le contrôleur de gestion n'est pas impliqué dans le processus des achats (sauf dans certains cas, il intervient pour contrôler la régularité des montants déjà engagés par le responsable des achats). Ses tâches sont focalisées sur les activités de base de l'entreprise.

De plus, lors de nos entrevues avec les gestionnaires chargés notamment de la fonction achat (marchés publics et achats sur bon de commande), nous avons pu recenser leur perception de la fonction contrôle de gestion. Il s'avère que le volet contrôle chez le contrôleur de gestion domine celui

² Il s'agit de l'État, des établissements publics à caractère administratif et des collectivités publiques locales.

du conseil. Ceci s'explique dans quelques cas par des aspects culturels (le contrôleur est quelqu'un qui ne cherche que les fautes des gestionnaires) et dans d'autres cas, par le manque de compétence du contrôleur de gestion.

De même, nous avons constaté que le développement du contrôle de gestion au sein des entreprises publiques tunisiennes tend à être une formalité administrative. Ce constat découle de la perception du contrôle de gestion par les gestionnaires et par les responsables des achats en particulier, qui le considère comme un outil pour « fliquer » les individus.

1.3 Les faiblesses du système actuel du contrôle des achats publics en Tunisie

1.3.1 Au niveau organisationnel

Les achats sur bon de commande sont contrôlés *a priori* par les services du contrôle des dépenses publiques. En effet, l'article 88 du code de la comptabilité publique exige la soumission des propositions d'engagement des dépenses au visa préalable du contrôleur des dépenses publiques avant l'émission du bon de commande.

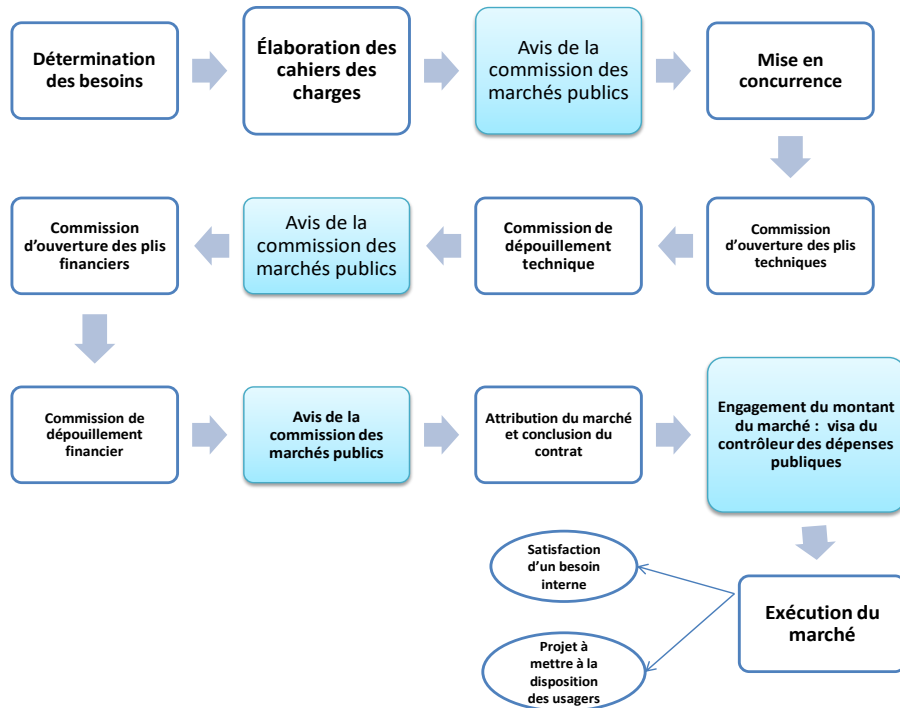
Toutefois, le contrôle préalable des marchés publics est assuré par des commissions³ ad-hoc, par le contrôle des dépenses publiques pour les organismes soumis au code de la comptabilité publique⁴ et par le contrôle d'État pour les organismes publics non soumis à ce code. Ce contrôle a pour finalité essentielle d'aider l'acheteur public à choisir le meilleur soumissionnaire qualifié pour exécuter les prestations dans les conditions optimales de prix et de qualité (moins-disant ou mieux-disant). Les instances chargées de ce contrôle sont tenues de vérifier que les prestations - objet de la commande publique - seront exécutées dans les conditions et selon les spécifications techniques et financières fixées par les divers documents constituant le contrat du marché (cahiers des charges, plans, pièces d'ordre financier, devis techniques descriptifs, etc.).

Il s'agit d'un contrôle préventif certes, mais il est lent et handicape parfois le déroulement du processus d'achat (problèmes du quorum des commissions des marchés, problèmes relatifs à la disponibilité des membres de la commission d'ouverture des plis ou celle du dépouillement des offres, visa du contrôleur des dépenses publiques, etc.). En plus, les rapports présentés par ces organes de contrôle ne sont que des rapports d'activités. Leur contribution dans l'amélioration des performances des achats publics ne concerne que l'aspect conformité par rapport à la réglementation en vigueur.

³ Concernant les commissions des marchés publics, il s'agit de la commission supérieure, des commissions ministérielles, spéciales, régionales, des commissariats régionaux du développement agricole et des communes. Leurs compétences sont déterminées en fonction des seuils fixés par le code des marchés publics.

⁴ Il s'agit de l'État, des établissements publics à caractère administratif et des collectivités publiques locales.

Figure 1. Intervention des commissions du contrôle des marchés publics dans le processus d'achat



Source : ISMAILI, Belgacem, 2009, illustration graphique inspirée du code des marchés publics en vigueur.

Le contrôle concomitant des achats publics est exercé essentiellement par les inspections départementales (ministérielles), le contrôle général des services publics (Premier ministre), le contrôle général des finances (ministère des finances) et le contrôle d'État (Premier ministre). Il s'agit d'un contrôle de conformité des actes d'achats à la réglementation en vigueur et aux règles et procédures de gestion des marchés publics. Les programmes d'intervention de ces organes de contrôle sont coordonnés par le Haut comité du contrôle administratif et financier. Ce comité qui relève de la Présidence de la République exploite les rapports d'activité desdits organes pour recommander les améliorations nécessaires relatives au respect des normes et procédures légales d'achats (Banque mondiale, 2007).

En ce qui concerne le contrôle *a posteriori*, il est assuré par plusieurs instances, qui relèvent essentiellement du Premier Ministre et du Ministère des Finances. Il s'agit notamment, de la Cour des Comptes, du contrôle général des services publics et du contrôle général des finances. C'est un contrôle externe, qui se fait généralement selon la technique d'échantillonnage et catégorisé par thèmes ou par programmes. Les travaux de ces organes de contrôle sont sanctionnés par des rapports de missions particulières et des rapports annuels, d'activités.

Dans le cas de la Cour des comptes, bien qu'elle exerce un contrôle de gestion sur les dossiers des marchés publics, il s'agit essentiellement d'un contrôle de conformité. Elle œuvre à travers ses rapports pour l'amélioration de la gestion des marchés publics en mettant l'accent sur les fautes de gestions

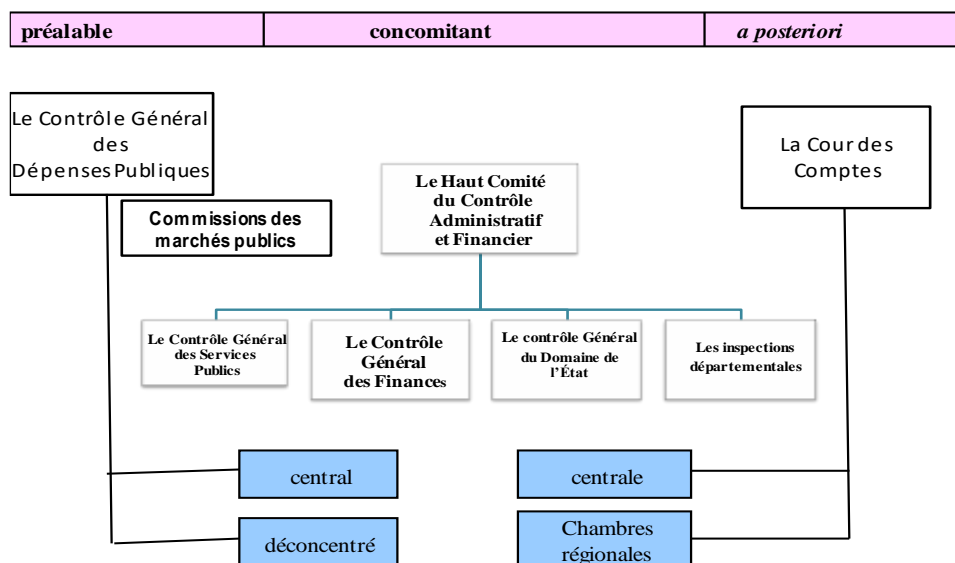
commises par les gestionnaires publics. Le respect des lois et des règles en vigueur est jugé par la cour en se référant au délai, au budget et au résultat. Ses standards en la matière sont le plan quinquennal de développement et les budgets alloués aux achats (par nature) tels que discutés avec les services du ministère des finances.

En revanche, les analyses faites par cette instance sont d'ordre général. En effet, les magistrats de la cour effectuent des jugements généraux portant sur l'évolution des budgets alloués à certains programmes et les principales réalisations sectorielles. Ceci nous paraît normal du fait que la gestion budgétaire est encore classique et la gestion axée sur les programmes n'est pas encore officialisée.

Ce contrôle assuré par la Cour des comptes est certes nécessaire, mais demeure insuffisant pour le pilotage des politiques des achats publics. En effet, à son état actuel, il ne permet pas aux gestionnaires des achats publics de penser en termes de performance économique.

Face à ces faiblesses organisationnelles du système actuel du contrôle des achats publics, le contrôle de gestion pourrait être un remède.

Figure 2. Organisation du système du contrôle des achats publics en Tunisie



Source : Direction générale du contrôle des dépenses publiques, 2005.

1.3.2 Au niveau réglementaire

Au niveau de la réglementation, les textes de base pour les finances publiques sont essentiellement la loi organique du budget du 13 mai 2004 (qui a abrogé celle de 1967) et le code de la comptabilité publique. Les marchés publics sont régis par le décret n°3158 du 17 décembre 2002 et par tous les textes qui l'ont complété et modifié. De plus, tous les textes relatifs à la concurrence, aux prix, à la normalisation, au contrôle administratif et financier ainsi que tout autre texte réglementaire en relation

avec les achats de l'administration publique (achats d'approvisionnement courant ou d'investissement) leur sont applicables. Cependant, aucun de ces textes n'a évoqué la question du contrôle de gestion. En effet, ils prévoient seulement un contrôle opérationnel axé sur la conformité. De ce fait, la notion de performance est niée par le législateur tunisien.

Par ailleurs, bien que le code des marchés publics ait été modifié à plusieurs reprises, il n'a même pas évoqué l'éventualité d'instauration du contrôle de gestion et de son intervention dans le processus d'achat, et ceci malgré la prévision du développement de la gestion par objectifs au sein de l'administration publique tunisienne. Pourtant, le code oblige l'acheteur public à évaluer l'acceptabilité des prix proposés par l'adjudicataire provisoire, et à procéder à la négociation des prix jugés exorbitants ou anormalement bas, sur avis favorable de la commission des marchés. Mais, l'acheteur public ne possède ni des standards de comparaison ni des bases scientifiques de négociation des prix. En conséquence, les jugements des offres sont faits par rapports aux estimations qui sont généralement loin de la réalité.

De même, les commissions des marchés publics, qui sont tenues d'émettre leur avis sur les dossiers des marchés publics, ne possèdent pas des références pour pouvoir aider l'acheteur dans ses choix et ses appréciations des aspects techniques et financiers des marchés publics.

Ainsi, nous signalons que le système tunisien actuel des finances publiques est marqué par l'absence d'une comptabilité en partie double et d'une comptabilité analytique. Cette défaillance est reconnue par l'unité de pilotage de la réforme budgétaire, mais aucune proposition d'amélioration n'est avancée jusqu'à ce jour.

1.4 Importance du contrôle de gestion dans le domaine des achats publics en Tunisie

1.4.1 *Le contrôle de gestion comme outil de rationalisation des choix budgétaires*

Le contrôle du passage de la conception des stratégies à leur concrétisation via des actions préétablies est un levier de bonne gouvernance. En effet, le contrôle de gestion constitue un système d'information performant et assure une évaluation des actions réalisées en termes d'efficacité et d'efficience. De plus, il permet le renforcement de la transparence de la gestion des finances publiques à travers l'enrichissement des comptes rendus au public.

Par ailleurs, ce contrôle permet le développement d'un dialogue de gestion dont le contrôleur de gestion est son animateur. En effet, c'est grâce aux tableaux de bord produits par le contrôleur de gestion que tous les membres de l'organisation auront une vision unique et claire.

Pour la Tunisie, cette nouvelle donne incitera les responsables à chercher – en collaboration avec le contrôleur de gestion - les centres d'économie en s'appuyant sur les rapports d'analyse des coûts. En effet, cette analyse est considérée comme un moyen de pilotage et d'aide à la décision. En plus, l'analyse des coûts représente l'un des piliers du système de suivi et d'évaluation de performance. Par ailleurs, les résultats des prestations publiques sont influencés par leurs coûts de revient.

Le contrôle de gestion est perçu par les différents corps de contrôle budgétaire en Tunisie comme une locomotive du développement administratif et de rationalisation des dépenses publiques. De même, certains responsables qui connaissent le contrôle de gestion œuvrent pour l'instaurer simultanément avec la mise en place du budget par objectifs. Son introduction dans l'administration centrale et dans les services extérieurs des différents ministères (déconcentrés et décentralisés) ainsi qu'au sein des collectivités publiques locales permettra une maîtrise effective de l'endettement engendré notamment par les achats.

L'importance de ce type de contrôle est démontrée de part ses outils d'intervention, ses mécanismes et sa valeur ajoutée. Il favorise la modernisation du cadre opérationnel des achats publics. Il incite l'acheteur public à s'intéresser davantage aux questions comment acheter ? Et quand acheter ? Ce qui génère une culture d'achat dans le secteur public tunisien. En effet, le haut comité du contrôle administratif et financier⁵ (2006) considère le contrôle de gestion comme un levier d'optimisation des achats publics et un élément fondamental de gestion des risques qui y sont rattachés. Il contribue à l'invulnérabilité du système des achats publics.

1.4.2 Le contrôle de gestion comme outil de pilotage des achats publics

Améliorer l'efficacité des dépenses publiques et affiner les choix dans ce domaine incitent les managers publics tunisiens à repenser les outils et les moyens actuels du contrôle et du suivi des performances. En effet, bien que les autorités chargées de la réglementation des marchés publics aient révisé le code des marchés publics de 2002 maintes fois afin de sécuriser davantage le système, les défaillances demeurent existantes. Les méthodes du contrôle existantes sont classiques et sont parfois dépassées.

Par ailleurs, l'absence de structures administratives chargées de la fonction achat et le manque des compétences en la matière limitent le rôle d'appui assigné à cette fonction. En effet, chaque direction réalise ses achats isolément même si elle n'est pas compétente en matière d'élaboration des documents des marchés publics.

De même, nous distinguons d'autres défaillances dans le système tunisien d'achat public dont le contrôle de gestion pourrait être un remède. Il s'agit notamment de :

- Une planification hasardeuse des achats aggravée par le travail en urgence ;
- L'adoption d'une démarche unique quelque soit la nature et le type de l'achat ;
- Le raisonnement est basé sur le prix et non pas sur le coût d'achat ;
- L'absence d'une veille commerciale.

En Tunisie, le contrôle de gestion pourrait contribuer effectivement et efficacement à l'amélioration de la performance des achats publics. En effet, il s'intéresse aux questions principales de chaque unité administrative. C'est un outil de pilotage interne des différentes politiques et programmes publics. Il est considéré par les experts comme un facteur clé de pérennité des achats publics : c'est un outil de

⁵ Ce comité est rattaché à la présidence de la République en Tunisie. Il est chargé de la coordination des programmes annuels d'intervention des différents corps de contrôle concomitant.

pilotage stratégique de la fonction achat grâce, essentiellement, aux tableaux de bord spécifiques qu'il génère.

Nos propos sont argumentés par ceux du Conseil d'État français qui perçoit ce type de contrôle comme étant un moyen d'optimisation des ressources et des résultats. C'est un fil directeur et une source d'économie potentielle pour l'administration publique.

Certes, le contrôle de gestion appliqué aux achats publics ne va pas remplacer d'autres types de contrôle déjà existants dans le système administratif tunisien depuis long temps, mais il les complète. Le but est de générer un effet de synergie entre les différentes instances de contrôle. Cependant, ceci ne doit pas alourdir les processus et ne doit pas aussi engendrer une augmentation des coûts du contrôle.

Le contrôleur de gestion assistera l'acheteur public tunisien dans les différentes étapes du processus d'achats. Il assurera une mission de veille et il fournira aux services acheteurs des informations décisives notamment sur : l'évolution des intérêts et des attentes de chaque partie prenante dans le processus d'achats, les stratégies des fournisseurs locaux et étrangers, l'évolution de la technologie, la structure de la concurrence et l'intensité concurrentielle par secteur d'activité, la tendance des prix, les normes reconnues (nationales et internationales), les capacités des entreprises locales à répondre professionnellement aux appels d'offres, etc. Cette mission permettra notamment l'homogénéisation des prix d'achats des différents acheteurs publics. En effet, nous avons remarqué une disparité importante des prix d'achats des organismes relevant d'un même ministère pour le même produit, la même qualité et la même quantité achetée.

Par ailleurs, le contrôle de gestion permettra, à travers ses activités et ses mécanismes d'intervention, l'atténuation des risques inhérents aux achats publics. Ce jugement trouve son essence des pratiques des acheteurs publics tunisiens qui ne sont généralement que des gestionnaires de dossiers et non pas des managers d'achats. Ces gestionnaires négligent souvent la question de gestion et d'analyse des risques rattachés au processus d'achat. Leur principal moyen de se protéger des risques, est le recours à la conclusion des avenants. Ainsi, ils considèrent la commission des marchés publics comme une couverture contre les risques de nature réglementaire.

1.4.3 Problématique du contrôle de gestion de la fonction achat public

En Tunisie, le développement du contrôle de gestion dans l'administration publique est indispensable pour le renforcement de la transparence dans la gestion des achats publics et la maîtrise de leurs coûts. Cependant, la recherche d'une démarche adéquate pour le déployer et la conception de son fonctionnement au niveau des achats publics est problématique.

Le choix d'une démarche d'instauration du contrôle de gestion pose un véritable problème pour les gestionnaires tunisiens. En effet, ils n'ont pas pu mettre en place une démarche malgré la multitude des réunions des comités de pilotage ce situant au niveau du Premier ministre et du ministère des finances, depuis 2004. De plus, le système actuel du contrôle est incohérent avec le système de gestion budgétaire par objectifs. Dès lors, l'objectif principal de ce mémoire est de proposer une

démarche d'instauration du contrôle de gestion de la fonction achat public qui s'intègre dans la démarche globale d'implantation du système de contrôle de gestion.

Il s'agit d'une question fondamentale d'ordre pratique. Elle a été évoquée par les autorités publiques tunisiennes et par la Banque mondiale à maintes fois. En effet, dans son rapport d'analyse du système de contrôle budgétaire en Tunisie, ce bailleur de fonds prévoit que

Une attention particulière devra être portée sur la modernisation du contrôle afin de planifier et organiser le passage d'un contrôle basé principalement sur la conformité avec les procédures de légalité et de régularité à un contrôle de gestion qui englobe les questions de performance eu égard au risque (Banque mondiale, 2005, p 41).

La problématique soulevée nous amène à montrer l'importance du contrôle de gestion et à prouver son applicabilité dans le secteur public tunisien en général, et dans le domaine des achats publics en particulier, à travers la théorie et la pratique. La maîtrise de ses outils et de ses mécanismes est un facteur catalyseur du processus de son déploiement.

Subséquentement, il ne faut pas négliger la question des conditions nécessaires à l'implantation dudit contrôle afin qu'il ne soit pas qu'une formalité administrative. L'étude du périmètre du contrôle de gestion et de la démarche de son implantation selon les standards internationaux servira de guide aux praticiens. Par ailleurs, la mise en évidence des activités du contrôleur de gestion au niveau des achats publics nous paraît nécessaire pour la valorisation de notre recherche.

De même, nous allons soulever les principales difficultés et limites que peut rencontrer le contrôle de gestion de la fonction achats publics notamment au sein des organisations gérées par des élus, afin que notre recherche soit parfaitement réaliste.

Enfin, nous serons en mesure de proposer une démarche de déploiement du contrôle de gestion dans la fonction achats publics en Tunisie. Nous mettrons en évidence les principales conditions que le système managérial tunisien aura à vérifier, le rôle et les responsabilités qui seront à définir, les mécanismes d'intervention du contrôleur de gestion et ses compétences requises ainsi que la recommandation d'une méthode d'analyse des coûts qui permettra l'amélioration de performance des achats publics.

En guise de conclusion, l'introduction du contrôle de gestion de la fonction achat public en Tunisie émane d'une volonté politique appuyée par la Banque mondiale. Cependant, la conception d'un système de contrôle de gestion spécifique à l'administration publique requiert la compréhension du contrôle de gestion en soi. Par ailleurs, il ne faut pas négliger le contexte marqué par des changements incontournables et des turbulences de grande envergure. En effet, la prise en considération des variables endogènes et exogènes de l'environnement est indispensable pour la réussite de la démarche de mise en œuvre d'un tel contrôle surtout dans le domaine des achats publics dont leur rôle n'est plus

seulement de procurer à l'administration ses besoins, mais aussi un moyen de conduite des politiques publiques économique et sociale.

Ainsi, le système tunisien actuel de contrôle des achats publics trouve ses limites du fait qu'il est axé sur la conformité et vise essentiellement une rationalité juridique. Cependant, le contrôle de gestion est un instrument de pilotage au service des acheteurs publics, des contrôleurs externes, et de tous les intervenants dans le domaine des achats publics. La problématique d'implantation dudit contrôle au sein de l'administration publique tunisienne tire son essence d'un contexte caractérisé par l'avènement de la gestion budgétaire axée sur les objectifs.

Enfin, le processus de conception et de déploiement du contrôle de gestion de la fonction achat public nécessite une recension des écrits. Celle-ci permettra de situer ce contrôle dans les organisations publiques et mettra l'accent sur ses mécanismes et ses outils d'intervention dans le domaine des achats publics. Ce fondement théorique fera l'objet du deuxième chapitre.

CHAPITRE 2

CADRE THÉORIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DE LA FONCTION ACHAT PUBLIC

Les achats publics occupent une place prépondérante dans les politiques publiques internationales. C'est un instrument stratégique et privilégié d'intervention de l'État. De plus, c'est une sphère très vaste à travers laquelle l'État-consommateur peut influencer et imposer les règles du jeu au marché.

Par ailleurs, la fonction achats est considérée comme étant une « niche de dépenses » et un « moteur à économies ». Le prix de revient est fortement influencé par le coût d'achat des biens et des services. De ce fait, les organisations publiques qui veulent être performantes ont à agir sur les coûts d'achat qui représentent le principal gisement de gain.

Dans ce cadre, la fonction achat occupe une place stratégique. Elle établit des liens de différentes natures entre l'acheteur public et le reste des acteurs économiques et sociaux. Il ne s'agit pas seulement de s'approvisionner aux moindres coûts et aux moindres risques. C'est une nouvelle réalité managériale qui s'impose.

L'attention confiée aux achats publics est justifiée par la recherche de leviers de croissance et la maîtrise du déficit budgétaire de l'État. Le maintien d'avantages concurrentiels par certaines organisations publiques, comme celles de santé publique ou d'enseignement, est devenu vital du fait que le client est devenu plus exigeant. Dès lors, la maîtrise des coûts devient une nécessité concurrentielle et une question de pérennité organisationnelle.

Subséquentement, l'optimisation des achats publics nécessite la mise en place des outils et des mécanismes appropriés. Ceci pousse les décideurs à adopter une vision stratégique de la fonction achat au niveau micro et macroéconomique.

Le contrôle de gestion qui s'est développé dans le secteur privé depuis 1921 au sein de la multinationale américaine « General Motors » découle de la stratégie de l'organisation (Bouquin, 2007). Sa finalité est l'aide au pilotage fonctionnel et organisationnel. De plus, ce contrôle intéresse davantage les décideurs du secteur public du fait qu'il contribue efficacement dans l'amélioration des processus et des performances.

Nous allons traiter dans ce chapitre la question des achats publics, en premier lieu, ensuite celle du contrôle de gestion dans les administrations publiques. Enfin, nous allons établir un lien entre les deux fonctions et montrer l'applicabilité de ce type de contrôle dans les administrations publiques, en général, et la valeur ajoutée que donne ce contrôle à la fonction achat public, en particulier.

2.1 La politique des achats au sein des organisations publiques

2.1.1. Définition et importance des achats publics

La fonction achat est définie comme étant le processus par lequel une entité satisfait un ou plusieurs besoins. Toutefois, il y a un débat sur sa relation avec la fonction approvisionnement. En effet, pour certains, il s'agit de deux fonctions séparées dont la fonction achat n'est qu'un outil de prospection des sources d'approvisionnement (Salin, 1987). Alors que pour d'autres, la fonction achat est considérée comme étant une phase du processus d'approvisionnement. Tels est le cas de Prevost et Vervaeke (1995) qui ont défini l'achat en tant qu'action pour se procurer, par contrat, les biens et services dont l'organisation a besoin.

Par ailleurs, la fonction achat ne consiste pas uniquement à négocier ou à rédiger des marchés, elle englobe un processus achat qui va de l'expression des besoins jusqu'à l'exécution du marché (Olivier, 2004). Par conséquent, nous pouvons présenter l'achat public comme un acte collectif, vu le nombre des intervenants impliqués.

Il est à souligner que la notion de politique d'achat est définie comme étant un ensemble de règles, de principes directeurs destinés à diriger l'action de la fonction achat. Cette politique est considérée comme un véritable support aux autres politiques publiques. En effet, les mutations de l'environnement ont généré un nouveau système managérial public dynamique et ouvert. Il n'y a plus de cloisonnement entre les entreprises publiques et privées. Le souci est devenu le même dans les deux sphères, c'est la satisfaction du client. L'État et ses structures connexes s'efforcent à satisfaire les clients à travers l'amélioration du rapport qualité/prix de leurs services offerts.

Ainsi, l'importance des achats publics est mise en évidence à partir de l'analyse de ses impacts et de ses effets sur les plans les plus sensibles, à savoir :

- **Le plan financier** : pour s'approvisionner et investir, l'État mobilise des montants énormes. En effet, les achats publics représentaient 10 à 12% des PIB nationaux des pays membres de l'OCDE. Ces parts semblent être globalement constantes sur l'ensemble des vingt dernières années et ne varient que très peu d'un État à l'autre (Federico, 2002). De plus, en lisant quelques rapports portant sur les dépenses publiques de certains pays émergents et développés, nous constatons qu'il s'agit d'une moyenne mondiale. La stabilité de cette moyenne est justifiée notamment, par les politiques de rationalisation des dépenses publiques.

- **Le plan économique** : les commandes publiques représentent un outil de dynamisation économique et d'encouragement des entreprises locales. Elles participent au développement de leur pouvoir concurrentiel à travers l'exigence de la conformité des produits aux normes de qualité nationales et/ou internationales. De même, la mise en concurrence et le choix du soumissionnaire le moins-disant ou le mieux-disant favorise un dynamisme économique et une régulation spontanée des prix sur le marché.

Ainsi, la politique des achats publics incite l'esprit d'entrepreneuriat via les mesures d'encouragement des PME et des artisans locaux prévues dans le code des marchés publics (France, Tunisie, etc.). Mais, le fait de consacrer une partie des achats publics aux petites entreprises nous semble être une forme de favoritisme qui vient limiter le principe de concurrence.

De même, ladite politique participe à l'attraction des investisseurs étrangers via les appels d'offres internationaux.

- **Le plan technologique** : selon une étude faite par l'Institute Systems and Innovation Research, les marchés publics sont devenus un véritable promoteur de l'innovation technologique. Ceci résulte des interactions entre les acheteurs publics et les fournisseurs. À titre d'illustration,

En Belgique, un débat et une politique explicite visent actuellement à lier fondamentalement la passation des marchés et l'innovation. Le fonctionnement de cette stratégie n'est toutefois pas encore finalisé. De même, en Autriche, le secteur industriel reconnaît le potentiel très précieux que présentent les marchés publics et s'engage à optimiser les ressources. [...] En Finlande, un intérêt croissant se manifeste pour les initiatives visant à rentabiliser les passations de marchés publics. Il est prévu de prendre en compte la politique de l'innovation et les nouvelles formes du processus d'achat dans cette nouvelle stratégie (Institute Systems and Innovation Research, 2003, p 7).

Les achats publics favorisent et facilitent le transfert technologique. En effet, dans le cadre des marchés ouverts à la concurrence internationale, des compétences locales peuvent être associées à celles provenant des pays développés. De nouvelles technologies et de nouvelles techniques peuvent aussi être introduites dans le pays de l'acheteur.

- **Le plan social** : l'exécution des grands ouvrages dans le cadre des marchés publics nécessite le recrutement d'une main d'œuvre supplémentaire. La réglementation internationale du travail exige la déclaration des ouvriers auprès des caisses de sécurité sociale, l'assurance contre les accidents de travail et le respect de leurs droits socio-économiques. L'acheteur public reprend ces exigences dans les cahiers des charges. En plus, des dérogations réglementaires peuvent être prévues en faveur des artisans et des petites et moyennes entreprises (ex. recours à la procédure de marchés négociés).

2.1.2. Spécificités des achats publics

Les achats publics sont distingués par leur cadre stratégique et les règles qui y sont applicables. L'aspect stratégique de ces achats est perçu par rapport aux missions de l'organisme (Joncour et Penaud, 2000). En effet, une fois définie et validée, la politique d'achat de chaque organisme doit être déclinée sous forme de stratégies spécifiques à chaque segment d'achat (Legouge, 2004).

La politique des achats publics est une préoccupation des États et des organisations internationales. À titre d'exemple, l'organisation internationale de la francophonie (OIF) a incorporé le thème des achats publics durables dans son projet « renforcement des capacités des pays membres de l'OIF ». Ce dernier

fait partie de son cadre stratégique décennal. Il vise à l'intégration des achats publics dans les stratégies nationales du développement durable.

Ainsi, les notions d'achats durables et d'achats stratégiques ont émergé, ces dernières années. En effet, lors de la détermination des spécifications techniques des besoins à satisfaire, l'aspect environnemental doit être désormais pris en considération. Pour les achats stratégiques, ils se font généralement sur un marché fermé (appel d'offre restreint) et ont un effet durable sur les destinataires.

En réalité, les achats publics sont régis par des principes spécifiques aux administrations publiques. Les bailleurs de fonds (via leurs directives) et les différentes organisations internationales y attachent beaucoup d'importance. Il s'agit essentiellement du :

- **Principe de concurrence** : il s'agit d'une règle universelle. Elle doit être respectée par les acheteurs publics, sinon des différends majeurs auront lieu entre ces derniers et les fournisseurs. Les différends peuvent être intergouvernementaux, dans le cas des appels d'offres internationaux. Ainsi, d'après les derniers rapports de la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (CNUCED), les règlements des pays en voie de développement en matière de concurrence doivent être compatibles avec ceux des pays qui sont plus avancés dans ce domaine. Cette convergence de la réglementation de la concurrence permet l'établissement de relations de partenariat entre les États. De même, elle permet le renforcement du rôle des marchés publics dans le développement économique et dans la dynamisation du commerce international.

- **Principe de transparence**: selon Nell (2004), la transparence dans les marchés publics est indispensable pour les économies libérales. Depuis 1996, l'organisation internationale du commerce (OMC) a commencé à accorder une attention particulière à ce sujet. Des cycles de négociations portant sur la libéralisation des marchés publics et le renforcement de la transparence dans ce domaine demeurent sans résultat à cause de l'opposition de certains pays en voie de développement (notamment l'Inde).

- **Principe d'équité** : il s'agit de traiter tous les candidats (fournisseurs potentiels) de la même manière et de les doter tous des mêmes informations et des mêmes privilèges tout au long du processus d'achat. C'est une règle corollaire de celle de la transparence.

2.2 Le contrôle de gestion dans les organisations publiques

2.2.1. Présentation du contrôle de gestion

La littérature contient une certaine ambiguïté dans l'utilisation du terme contrôle de gestion. Il y a même une confusion entre cette discipline et d'autres, tels que l'audit et l'évaluation. Ce constat émane de la multitude des définitions données à ce type de contrôle.

Pour certains, le contrôle de gestion signifie la surveillance de la réalisation des économies dans l'organisation ce qui veut dire la vérification de l'efficacité. Dès lors, il s'agit d'un outil d'examen et d'analyse des écarts budgétaires. Toutefois, Malo et Mathé (1998) définissent le contrôle de gestion par

rapport à son utilité à savoir, l'assurance d'un certain degré d'efficacité. De ce fait, il est considéré comme un moyen de pilotage organisationnel. Ceci rejoint les sciences politiques qui l'ont présenté en tant que moyen de limitation de l'arbitraire de la fonction publique (Mercier, 2002). Par ailleurs, il est perçu comme une ingénierie de l'influence organisationnelle (Besson, 1997). Il s'agit dans ce cas d'un ensemble de dispositifs qui orientent les actions, donc les acteurs de l'organisation.

Alors que Bouquin (1997) a défini ce type de contrôle comme un élément du contrôle organisationnel. Son rôle fondamental est de permettre aux dirigeants d'être assurés de la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies déterminées. Par conséquent, le contrôle de gestion représente un veilleur de la mise en œuvre des stratégies de l'organisation. Sa finalité consiste en un contrôle de conformité des actions menées par rapport aux missions préétablies.

En revanche, la définition la plus utilisée dans la littérature est celle d'Anthony (1988) qui présente le contrôle de gestion en tant que processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. Il s'agit d'un ensemble d'activités qui visent à assurer la cohérence et la rationalité, dans l'espace et dans le temps, des comportements organisationnels.

Toutefois, cette dernière définition bien qu'elle soit une référence, est critiquable du fait que la question du processus prédomine celle du système. En effet, l'école systémique représentée par Simon (1987), a défini le contrôle de gestion en tant que système constitué de procédures et d'outils formels qui s'articulent sur des informations, que les managers utilisent pour maintenir ou changer les façons de faire dans les activités de l'organisation, totalement ou partiellement. Cette présentation systémique du contrôle lui permet de participer pleinement à la création de la valeur. De même, considérer le contrôle de gestion comme un système lui donne la possibilité d'interagir avec l'environnement externe de l'organisation.

Par ailleurs, l'OCDE (1996) l'a défini comme étant l'ensemble d'organisation, de règles et de procédures utilisé pour aider les décideurs à s'assurer que les programmes publics parviennent aux résultats visés, que les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec les buts et les objectifs déclarés, que ces programmes soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion, et que leurs décisions sont fondées sur la collecte, l'archivage, le compte rendu et l'utilisation d'informations fiables. En plus, il intervient pour surveiller et évaluer les délais d'exécution des différentes opérations prévues.

Cette dernière définition complète et synthétise les précédentes. Elle tient compte des aspects théoriques et pratiques du contrôle de gestion. Les bailleurs de fonds qui œuvrent pour le renforcement du contrôle sur les finances publiques pour limiter les gaspillages, la corruption et les détournements des fonds publics font allusion à cette présentation du contrôle dans leurs rapports.

Nous adoptons dans ce mémoire cette définition en faisant allusion au sens anglais du terme contrôle de gestion à savoir la maîtrise. Il s'agit de maîtriser les composantes de gestion que sont l'organisation, la planification, le commandement et le contrôle.

2.2.2. *Contrôle de gestion et disciplines voisines*

L'audit interne vient compléter le système de contrôle et ne le remplace pas. Ses moyens et ses outils sont différents par rapport à ceux du contrôle de gestion, mais les finalités sont pratiquement similaires. Il s'agit notamment, de l'aide à la prise de décisions, la surveillance et la bonne gouvernance. Cependant, l'audit peu intervenir pour évaluer le processus du contrôle alors que l'inverse n'est pas possible. L'Institute of Internal Auditors (1999) l'a présenté comme

Une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité (cf. www.theiia.org).

Alors que le contrôle de gestion se distingue de l'évaluation essentiellement de par l'objet d'étude, la périodicité de l'analyse, les méthodes utilisées par chaque discipline, les sources et les types d'informations (OCDE, 1996). En plus, l'évaluation d'une politique publique consiste à mesurer les effets propres de cette politique et, en fonction de critères bien définis, à porter un jugement de valeur sur ces effets, qu'ils soient voulus ou pervers, directs ou indirects, induits à court ou à long terme (Jacob, 2008).

Concernant le pilotage, il s'agit d'un processus complexe qui intègre toutes les structures, les fonctions, les relations humaines, la culture de l'organisation, le style de direction et tous les facteurs internes et externes qui peuvent influencer l'organisation (Malo et Mathé, 1998). Par conséquent, nous pouvons considérer le contrôle de gestion comme un moyen ou un outil de pilotage des politiques organisationnelles.

2.2.3. *Raisons d'être du contrôle de gestion dans les organisations publiques*

2.2.3.1. *Modernisation de l'administration publique et optimisation de la chaîne de valeur*

Le développement des marchés internationaux et l'apparition d'un nouveau contexte managérial ont généré un courant de modernisation des organisations publiques. Nous remarquons l'émergence de nouveaux modèles de gestion et de nouvelles pratiques managériales. La débureaucratization de l'administration publique et la modernisation des systèmes de contrôle visent à améliorer la rentabilité du secteur public.

Ainsi, le passage d'un système managérial classique à un système moderne a modifié le centre d'intérêt des managers. Aujourd'hui, ils s'occupent davantage des questions d'économie, d'efficacité et d'efficience. Le contrôle de gestion de la fonction achats publics, qui s'intéresse à la mesure de ces trois variables, permet à l'administration d'anticiper les moments critiques dans un environnement turbulent. En plus, il joue le rôle d'un support d'encadrement et de responsabilisation. Il assure le

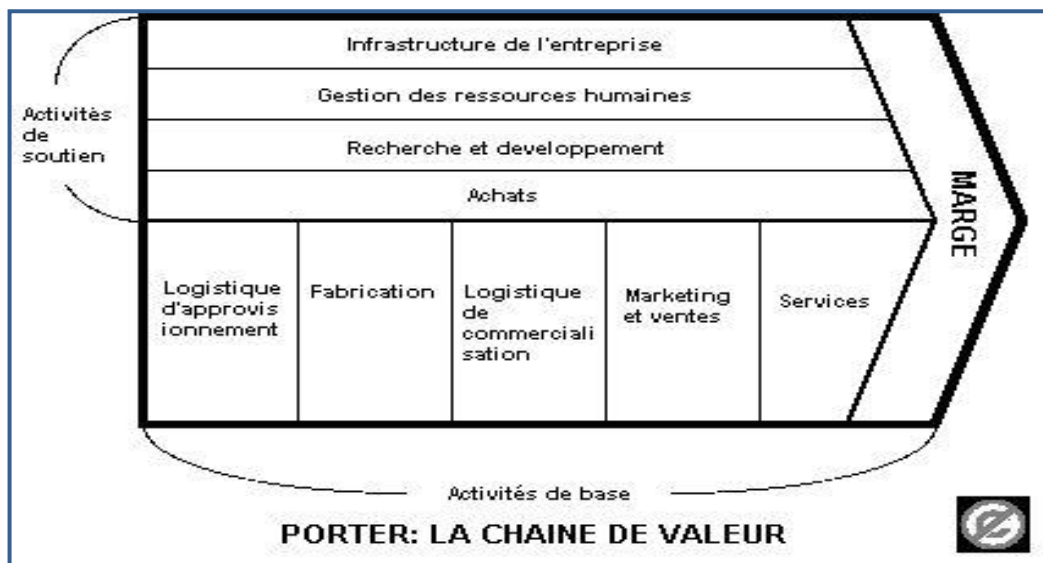
renforcement des systèmes de communication et d'information. Bref, il participe au renforcement des capacités de réactions de l'administration publique.

Subséquentement, la participation du contrôle de gestion à l'optimisation de la chaîne de valeur se fait à travers sa contribution dans l'optimisation des achats de l'organisation. En effet, les achats représentent une composante principale de cette chaîne. Nous justifions notre propos du fait que les activités de base ont atteint un niveau de maturité qui a rendu la minimisation de leurs coûts difficile. De ce fait, les organisations n'ont qu'à optimiser leurs activités de support, notamment les achats.

Ainsi, en se référant à la délégation interministérielle de la réforme de l'État (DIRE) la chaîne de valeur correspond à l'ensemble des activités créatrices de valeur reliées entre elles depuis les activités situées en amont jusqu'au produit / prestation fini livré au consommateur ou à l'utilisateur. Par activité créatrice de valeur, on désigne une activité qui participe aux facteurs clés de succès sur lesquels l'organisation ou l'administration fonde sa stratégie (exemples : délais, qualité, performance des achats, etc.) (DIRE, 2003, p 81).

Il est à souligner que la création de valeur est la raison d'existence de l'organisation. Les enjeux de la chaîne de valeur sont d'ordre stratégique. Le positionnement concurrentiel de l'organisation est fonction de sa gestion. Ainsi, l'administration la plus compétitive aujourd'hui est celle qui est capable de générer un avantage de coûts et de qualité.

Figure 3. Chaîne de valeur de Porter



Source : http://fr.wikipedia.org/wiki/Fichier:Porter_Chaine_de_valeur.jpg

2.2.3.2. Le contrôle de gestion : un système qui participe à la mesure de performance

La mesure de la performance des achats dépend de l'importance donnée à la fonction achats de la part des managers. En plus, son ancrage à la création de la valeur de l'organisation met en jeu plusieurs

acteurs internes et externes. D'où le caractère complexe de la mesure de la participation de cette fonction à la genèse d'un avantage concurrentiel.

Mais, pourquoi mesurer la performance des achats ? Certes, nous n'avons pas une réponse confirmée. Toutefois, il s'agit pour l'administration publique d'une possibilité d'identifier des axes de progrès et d'amélioration. Elle est utilisée comme outil de communication interne et pour la mise en œuvre d'éventuelles actions correctives.

Il ne faut pas confondre les critères des achats avec la performance des achats. En effet, un achat peut être conforme aux critères de choix fixés dans les documents d'appel d'offre (prix, qualité, délais de livraison, délais de garantie et autres). Mais il ne peut pas être performant même s'il est moins cher s'il ne contribue pas à l'amélioration du processus managérial ou à l'amélioration des services administratifs.

Le contrôle de gestion intervient dans ce cadre pour aider l'acheteur dans la détermination des objectifs assignés à la mesure des performances des achats et dans la définition des indicateurs de performance vérifiables, lisibles et pertinents. Ceci n'est pas facile à réaliser surtout dans des organisations à vocation sociale comme celles de la santé publique, par exemple.

2.2.4. Spécificités du contrôle de gestion dans les organisations publiques

Les principes et les spécificités du contrôle de gestion émanent de ceux du système contrôlé. En effet, plusieurs spécificités organisationnelles, fonctionnelles, culturelles et managériales sont à prendre en considération lors du déploiement du contrôle de gestion dans l'administration publique et particulièrement lorsqu'il s'agit des achats publics.

2.2.4.1. Particularités de l'administration publique et composantes du système de contrôle de gestion

L'administration publique possède quelques particularités qui peuvent influencer le système de contrôle de gestion. Il s'agit notamment :

- Des missions spécifiques : l'administration en tant qu'interface de l'État, possède des missions dites régaliennes, en plus elle a des missions de service public et d'intérêt général ;
- Une logique d'activités non marchandes : la production des biens et services publics ne s'inscrit pas dans la logique de réalisation de bénéfices. Toutefois, les managers cherchent à rationaliser les dépenses publiques sans toutefois réduire la valeur offerte aux contribuables. En effet, l'administration publique achète pour satisfaire ses besoins de fonctionnement et elle achète et investit pour satisfaire des besoins des citoyens ;
- Une culture particulière : l'administration publique s'intéresse au bien-être collectif et cherche à servir les citoyens de façon équitable (en termes de qualité et de prix) ;
- Des règles et des procédés managériaux spécifiques : les finances publiques sont régies par des règles et procédés particuliers allant de la préparation du budget, du vote par les députés jusqu'à son

exécution. De plus, la comptabilité publique n'est pas une comptabilité en partie double et l'État ne possède pas une comptabilité analytique qui peut faciliter l'instauration d'un système de contrôle de gestion. De même, ses achats sont régis par des règles particulières pour satisfaire des besoins multiples.

Dans la logique managériale moderne, le contrôle de gestion est partie intégrante du système managérial. Son rôle est de garantir l'interconnexion et la cohérence entre les actions des intervenants des différents processus managériaux et les stratégies organisationnelles. Ainsi, en se référant aux travaux de Flamholtz (1979, 1983), l'architecture idéale d'un système de contrôle de gestion est celle composée des éléments suivants :

- Un système de planification qui définit les objectifs en relation avec la stratégie d'achat : la planification consiste à l'élaboration des objectifs et des programmes d'actions. Le contrôleur de gestion aura un rôle important à jouer en tant que conseiller et modérateur bien que ceci dépend du jeu de pouvoir au sein de l'organisation ;

- Une structure qui fixe les responsabilités opérationnelles : elle peut être la direction générale. Toutefois, c'est à la direction de comptabilité ou la direction des affaires financières d'élaborer le budget en concertation avec le responsable des achats et en impliquant le contrôleur de gestion ;

- Un système de mesure de la performance : ceci doit se faire sur des bases scientifiques mais, ne doit pas se concentrer seulement sur la performance financière. Les outils devront être adaptés à la nature des achats et aux réalités organisationnelles.

De même, l'institut français de la gestion publique et de développement économique (IGPDE, 2007) a présenté un processus de contrôle de gestion qui s'articule sur trois axes, à savoir :

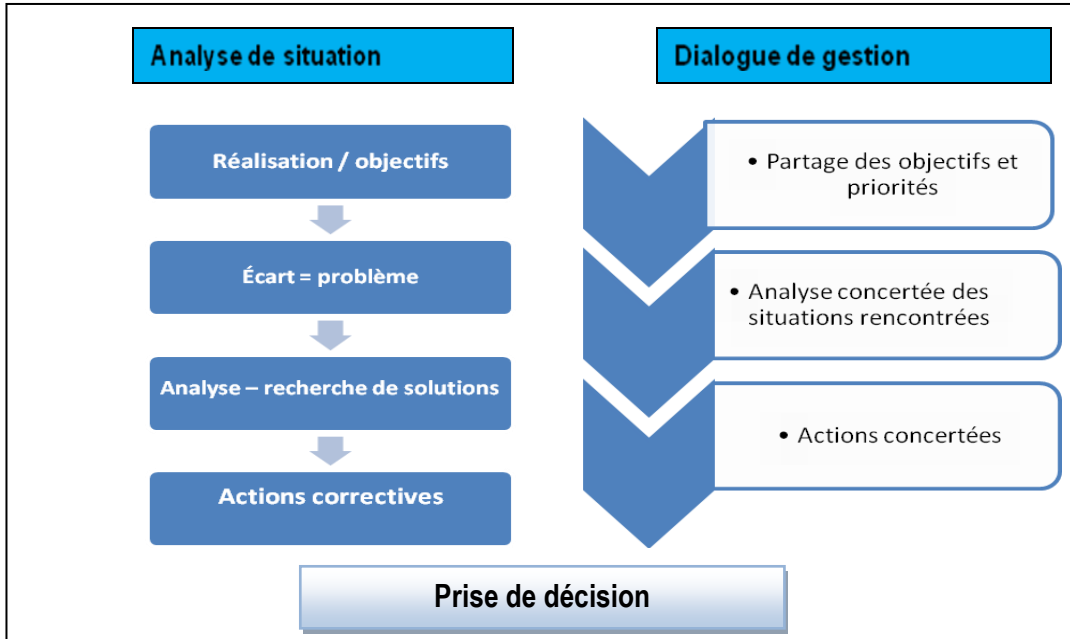
- L'analyse de la situation afin de dégager les éventuels écarts et proposer les ajustements nécessaires, ce qui nécessite l'adoption des méthodes d'analyse quantitatives et qualitatives ;

- Le dialogue de gestion : la stratégie et les objectifs d'achats doivent être partagés par toutes les parties prenantes internes et externes, ce qui requiert un système d'information et de communication performant ;

- La prise de décision : à travers les deux axes précédents, le contrôle de gestion permet à l'acheteur public de décider quoi acheter ? Pour qui ? Quand ? Comment ? Et à quel coût ?

Nous résumons ce modèle de processus dans la figure suivante (Ismaili, 2009) :

Figure 4. Processus de contrôle de gestion selon l'IGPDE



Nous signalons à ce niveau, que nous adoptons les deux systèmes puisqu'ils se complètent. En effet, le système proposé par l'IGPDE a repris des éléments de base de celui proposé par Flamholtz et a ajouté de nouveaux éléments qui prennent en considération les nouvelles exigences managériales. La combinaison des deux modèles nous sera utile pour la conception d'une démarche de déploiement du contrôle de gestion de la politique des achats publics en Tunisie.

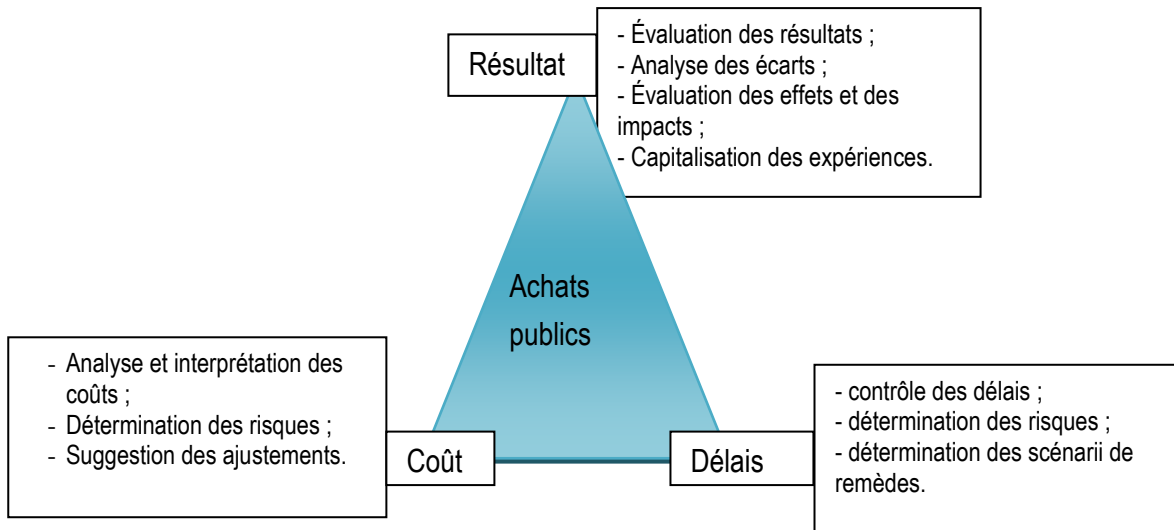
2.2.4.2. Rôle et mission du contrôleur de gestion

Loin de son rôle classique, contesté souvent par les gestionnaires, qui consiste essentiellement au calcul des écarts, le contrôleur de gestion est un acteur d'appui. Il intervient dans trois niveaux à savoir, la conception des stratégies, la contractualisation et les actions. Son rôle s'articule sur trois dimensions qui sont la prévision, la mesure et l'action. Ainsi, le développement des logiciels du contrôle de gestion les ont dégagés pour s'occuper plus des questions stratégiques.

Aujourd'hui, le contrôleur de gestion est perçu comme « un médiateur » au sein de l'administration. Il participe efficacement à l'instauration d'un climat stable (mais pas stagnant) et de confiance. De même, les décideurs comptent sur ses apports en tant que fournisseur d'informations, traducteur et analyste pour réussir les changements éventuels édictés par l'environnement où baignent leurs organisations: c'est un guide du changement. En plus, c'est un outil d'aide au pilotage stratégique et opérationnel. C'est pourquoi le contrôleur de gestion doit avoir un profil lui permettant d'assurer parfaitement ses missions (cf. annexe1).

Ainsi, en se référant aux différentes lectures relatives au contrôle de gestion, que nous avons effectuées, nous pouvons résumer l'intervention du contrôleur de gestion dans les achats publics dans la figure suivante (Ismaili, 2009) :

Figure 5. Piliers de la fonction achats et rôle du contrôleur de gestion



2.2.5. Outils du contrôle de gestion

Le principal outil utilisé par le contrôleur de gestion est le tableau de bord. Il s'agit d'un ensemble de données chiffrées et synthétisées d'une manière signifiante, facilitant la détection des insuffisances et la prise des décisions nécessaires. Bouquin (2001) l'a présenté en tant qu'ensemble d'indicateurs qui permettent aux gestionnaires de connaître l'état et l'évolution des systèmes qu'ils gèrent.

Il est perçu par les décideurs et les managers comme un dispositif de reporting fondé sur des analyses et des diagnostics de différentes natures. Il facilite le contrôle de la réalisation des objectifs. De plus, le tableau de bord représente un moyen de communication interne et un outil de pilotage des performances.

On distingue deux types de tableaux de bord, les tableaux de bord stratégiques destinés au sommet stratégique et les tableaux de bord opérationnels destinés aux gestionnaires. Si le tableau de bord sert à suivre les objectifs généraux au niveau de la direction générale, il peut être un outil parmi d'autres, alors que lorsqu'il appuie le suivi du fonctionnement courant au niveau des opérationnels, il doit être un outil central (Gray et Pesqueux, 1993).

Le suivi et l'évaluation de la performance peu se faire en se référant au modèle de Kaplan et Norton (1998). Il s'agit de la « balanced scorecard », dit aussi tableau de bord prospectif⁶. Ce tableau est composé de quatre axes à savoir, financier, clients, processus interne et apprentissage organisationnel. Il répond à des préoccupations spécifiques de chaque acteur des différents processus.

Le modèle de Kaplan et Norton est à la base des nouvelles approches du changement. En effet, l'articulation des quatre axes génère un système de contrôle de gestion en perpétuelle adaptation aux

⁶ Pour des raisons pédagogiques, nous présentons les quatre axes de ce modèle en annexe. Cependant, nous allons l'appliquer dans notre proposition de la démarche de déploiement du contrôle de gestion (cf. chapitre 4).

changements de l'environnement. C'est un système original du fait qu'il sert à mesurer la performance et à piloter les politiques de l'organisation. Il établit des liens étroits entre vision et stratégie. Ainsi, pour montrer son importance aux niveaux du système managérial et du système de contrôle, nous signalons que la société Microsoft justifie son succès par l'adoption de ce modèle (Tilapornputt, 2003).

Cependant, le problème qui se pose est celui relatif à la détermination des indicateurs de performances. Ceci ne peut se résoudre que si les différents membres de l'organisation partagent la même vision quant à la nécessité de mesurer la performance, surtout en matière d'achats.

Ainsi, un indicateur est défini par la DIRE (2003) comme une représentation chiffrée d'un phénomène qu'on veut mettre sous contrôle. Il s'agit d'une donnée (qualitative et/ou quantitative) permettant d'objectiver une situation particulière et d'en rendre les caractéristiques claires et compréhensibles.

Par ailleurs, la performance des achats publics peut être perçue selon l'impact des actions des acheteurs en termes de résultats, de qualité des services offerts à l'utilisateur et d'évolution de l'efficacité. Ceci veut dire que cette performance ne se réfère pas seulement aux prix. Elle s'étend à la juste évaluation des besoins, à la bonne précision des spécifications techniques des achats et au niveau de maîtrise de la consommation (Beau, 2004).

2.3 Contrôle de gestion de la fonction achat public

2.3.1. Absence d'obligation réglementaire

Bien qu'il s'agisse d'un domaine très important sur tous les plans, les législations des marchés publics en vigueur ne traitent pas la question de leur contrôle de gestion. En effet, en traitant le cas de la France, bien que la comptabilité publique prévoit l'application des méthodes adéquates d'analyse des coûts, le code des marchés publics n'introduit guère de préconisations allant dans le sens d'un contrôle de gestion des achats (Joncour et Penaud, 2000).

Ainsi, la Commission Européenne insiste sur l'obligation du respect des principes du droit communautaire des marchés publics (la non-discrimination, la transparence et la mise en concurrence). Toutefois, elle n'a pas traité dans ses directives la question du contrôle de gestion des achats publics.

L'OCDE (1996) explique les divergences d'attitudes envers le contrôle de gestion par les différences constitutionnelles (régime parlementaire, comme dans certains pays d'Europe, ou régime fondé sur la séparation des pouvoirs, comme aux États-Unis), par la différence des enjeux politiques et culturels d'un pays à l'autre, ainsi que par les structures de gestion des services publics. Ainsi, malgré le déploiement de ce type de contrôle dans la majorité des pays développés, le contrôle de gestion des achats publics n'est pas doté de textes particuliers.

De même, les directives de passation des marchés publics financés par la banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD) bien qu'elles exigent la comparaison des offres sur la base

des coûts et non pas sur la base des prix⁷, n'ont pas soulevé la question du contrôle de gestion de ces marchés. Le contrôle signalé dans ces directives est un contrôle qui porte sur la conformité des procédures de passation des marchés par rapport aux dites directives.

En réalité, il est difficile pour l'administration de connaître les coûts de possession de ses achats. Ceci s'explique par l'absence d'une comptabilité analytique. En effet, la comptabilité publique se trouve incapable de répondre aux besoins des décideurs en matière d'analyse approfondie des coûts des achats publics. Il s'agit soit d'une comptabilité en partie simple (le cas de la Tunisie), soit d'une comptabilité générale fondée sur l'enregistrement des prix et non pas des coûts (cas de la France).

Le modèle de comptabilité par activités peut être utile pour la détermination des coûts complets des achats des organisations publiques (Joncour et Penaud, 2000). L'application de celui-ci dans l'administration publique nous paraît faisable. Nous justifions cette faisabilité par la nature de répartition des activités, qui est généralement fonctionnelle. Ainsi, cette comptabilité est cohérente avec le modèle de gestion par objectifs.

2.3.2. Les nouvelles approches du contrôle de gestion des achats publics

2.3.2.1. Le Business model

Le «Business model» est l'ensemble des mécanismes permettant la création de la valeur pour l'organisation. Il s'agit d'un modèle d'analyse de la performance, qui s'applique à un projet d'investissement, à un produit ou à un service. Il met en évidence les atouts de l'organisation, en s'articulant sur les processus qui permettent la maximisation de la satisfaction des clients. De plus, la manière d'allocation des ressources disponibles est l'une de ses préoccupations. Bref, il s'intéresse aux facteurs clé de succès et aux facteurs stratégiques des risques (Bouquin, 2000).

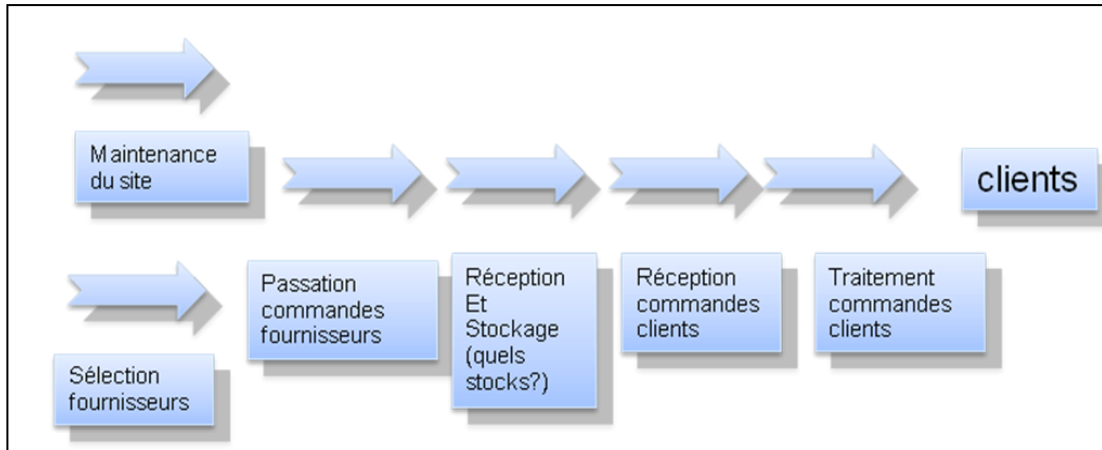
L'analyse financière est axée sur la méthode des coûts complets. Il s'agit notamment de considérer toutes les charges et les frais qui se rattachent à une action d'achat (coûts fixes, coûts variables, coûts directs, coûts indirects, coûts cachés). Ceci permet la détermination des besoins réels de financement de l'administration et le dégagement des centres de dépenses.

La détermination des rôles et des responsabilités dans le processus du Business model permet la facilitation du suivi et du contrôle du processus d'achat (qui fait ? Quoi ? Quand ? Et comment ?).

Le contrôleur de gestion aura comme tâches essentielles : le diagnostic, l'analyse et la communication des informations utiles pour le perfectionnement du processus. Les supports requis par ce modèle sont notamment une comptabilité générale et/ou de gestion, une catégorisation claire des clients (internes et externes) et une culture de gestion intégrée des risques.

⁷ «...L'offre retenue est celle dont le coût est évalué le moins-disant, et non nécessairement celle dont le prix est le plus bas» article 2.49 des directives de la BIRD.

Figure 6. Business Model



Source : Bouquin. H, cours de contrôle de gestion, Paris, 2007.

2.3.2.2. Le modèle de l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques

Selon l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), le contrôle de gestion interne est destiné à définir et analyser les risques et à fournir aux dirigeants une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs en termes de :

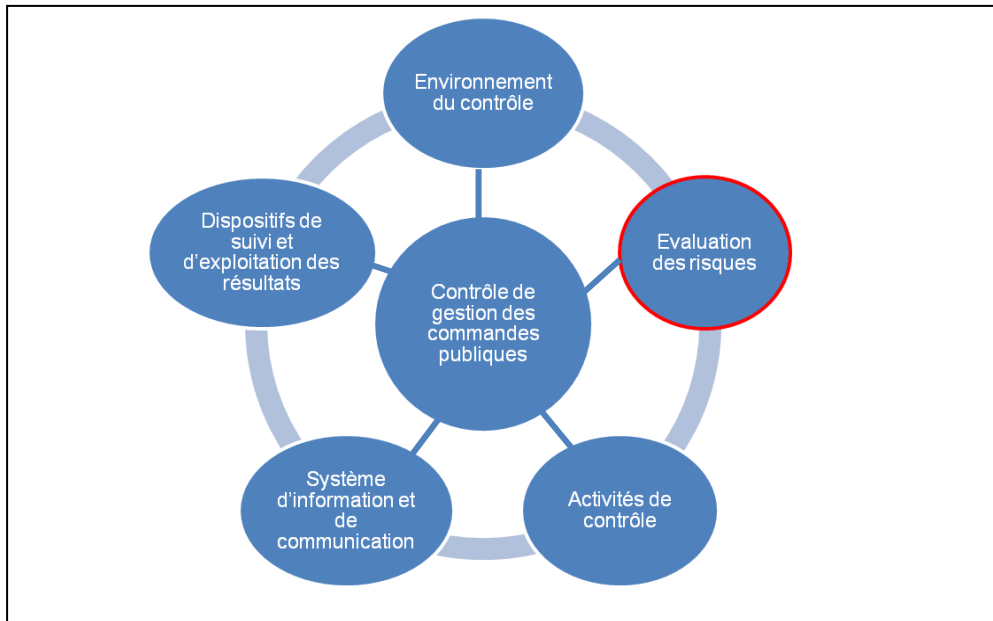
- Effectivité et efficacité des opérations ;
- Fiabilité des rapports et des états financiers ;
- Régularité des opérations au regard des lois et règlements ;
- Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les gaspillages.

Cette institution a proposé un modèle de contrôle de gestion dynamique. C'est un modèle qui s'adapte perpétuellement aux changements du contexte et qui tient comptes des risques rattachés au processus d'achat. De ce fait, des mises à jour devraient être faites au niveau des outils, des techniques et des mécanismes d'intervention du contrôle de gestion.

Ledit modèle se compose de cinq éléments à savoir, un environnement propice au contrôle de gestion, des activités de contrôle compatibles avec le processus contrôlé, un système d'information et de communication performant, une évaluation pertinente des risques et enfin des dispositifs de suivi et d'exploitation des résultats.

Ce modèle nous sera utile pour la proposition d'une démarche de déploiement du contrôle de gestion de la fonction achats publics. Il s'agit d'une référence internationale en matière du contrôle de gestion. Ainsi, nous l'illustrons par la figure suivante (Ismaili, 2009) :

Figure 7. Modèle du contrôle de gestion des achats publics inspiré des directives de l'INTOSAI



À la fin de cette revue de littérature nous constatons que l'importance des budgets alloués aux achats publics et leur impact sur le fonctionnement des organisations publiques justifient l'instauration d'un système de contrôle de gestion. Il s'agit d'un système multidisciplinaire, qui favorise notamment, le pilotage de la politique d'achat. En effet, nous l'avons présenté comme un outil de pilotage des politiques publiques. Il s'inscrit dans une démarche stratégique qui vise à améliorer la performance de l'administration publique.

Par ailleurs, le passage d'une culture de budgétisation axée sur les intrants vers celle fondée sur les objectifs ou les résultats a généré de nouveaux paradigmes managériaux. L'évaluation de la performance des achats est devenue une préoccupation centrale des dirigeants des organisations publiques. Le contrôle de gestion dispose des mécanismes et des outils nécessaires pour répondre à ce besoin. Il s'agit d'appliquer le modèle de Kaplan et Norton (le tableau de bord prospectif).

Ainsi, nous avons montré à travers cette revue de littérature la richesse du domaine du contrôle de gestion en matière d'outils d'intervention. Nous retenons le modèle de l'INTOSAI et nous prenons en compte les apports du modèle de l'IGPDE. De même, l'esprit du business model nous aide à mieux définir la cartographie des responsabilités. Ce choix est justifié par l'aspect pratique desdits modèles et leur fondement sur des principes managériaux modernes.

Afin de résoudre la problématique posée dans ce mémoire, nous allons suivre une stratégie de recherche qui combine les aspects théoriques et pratiques du contrôle de gestion. De même, nous allons nous inspirer du modèle français du contrôle de gestion des achats publics. Ceci fera l'objet du prochain chapitre.

CHAPITRE 3

STRATÉGIE DE RECHERCHE

Les enjeux des achats publics sont multiples et leur importance pour la Tunisie est stratégique. Ainsi, l'implantation d'un système de contrôle permettant leur pilotage est une préoccupation majeure des acheteurs publics. Toutefois, la démarche de cette implantation est problématique. Pour pouvoir la résoudre, nous faisons des modèles de l'IGPDE, de l'INTOSAI et du « business model » notre soubassement théorique. En plus, le modèle de mesure de performance de Kaplan et Norton sera l'un des piliers de notre proposition.

Notre étude est basée sur une stratégie de recherche adaptée au sujet et au contexte. Son objectif principal est de proposer une démarche d'implantation du contrôle de gestion de la fonction achat public pour l'administration publique tunisienne.

3.1 Démarche de recherche

3.1.1. Méthodologie

La présente recherche est de type « recherche – action ». Elle s'inscrit dans un cadre de recherche spécifique en contrôle de gestion et s'articule sur une démarche déductive. Nous sommes partis d'un problème concret à savoir l'incohérence du système actuel du contrôle des achats publics avec l'approche de la gestion par objectifs et l'ambiguïté quant à la perception du contrôle de gestion par la plupart des managers tunisiens.

Ainsi, notre analyse du contrôle de gestion est axée sur une vision processuelle qui s'efforce de comprendre le sens que donnent les parties prenantes audit système. L'originalité de cette recherche réside dans l'adoption d'une approche qualitative à travers laquelle nous serons capable de concevoir un système cohérent de contrôle de gestion de la fonction achat public à déployer dans l'administration publique tunisienne. En effet, nous visons à mettre en place une nouvelle pratique du contrôle des achats publics en Tunisie vu les enjeux qui les entourent et leur impact budgétaire. Par ailleurs, nous considérons que la démarche d'implantation du contrôle de gestion de la fonction achat public est tributaire du contexte managérial.

La revue de littérature représente le fondement théorique des résultats attendus de notre recherche. En fait, nous avons fondé le volet théorique sur des modèles et des postulats supposés être vérifiés par d'autres chercheurs. Cependant, l'aspect pratique est fondé essentiellement sur les données du terrain et sur notre expérience professionnelle au sein du Premier ministre en tant que conseiller des services publics chargé du contrôle des dépenses publiques. Le modèle français du contrôle de gestion nous sera une source d'inspiration. En plus, les résultats des entrevues que nous avons réalisées en Tunisie et en France seront exploités comme un moyen d'argumentation de la faisabilité de la démarche à proposer.

Par ailleurs, pour l'élaboration d'une proposition réalisable en l'état des choses, nous avons interviewé des responsables tunisiens - principaux utilisateurs de notre livrable - quant à leurs attentes du présent travail.

Ce choix méthodologique se justifie par la spécificité du sujet en soi et par sa finalité. En effet, nous n'allons pas générer une théorie mais nous voulons apporter une vision pratique à ce sujet qui représente l'axe central de la politique de rationalisation des dépenses publiques en Tunisie, en particulier et de la bonne gouvernance des finances publiques, en général.

3.1.2. Recueil des données

Cette étape est déterminante pour notre recherche. En effet, la collecte de données théoriques et pratiques sont nécessaires pour la réalisation de ce mémoire. Nous avons procédé à une recherche documentaire intensive qui nous a permis la constitution d'une bibliographie qui contient des livres portant sur le contrôle de gestion et d'autres portants sur les achats publics (nous n'avons pas trouvé des livres dont leurs titres combinent les deux fonctions). De même, nous avons sélectionné des articles provenant de revues scientifiques et quelques documents-supports de séminaires/cours. Nous avons aussi consulté des thèses et des mémoires de master, en plus des documents internet. Ces divers documents nous a permis d'élaborer un cadre théorique pour notre sujet.

Ainsi, pour être pragmatique dans cette recherche, et afin de répondre à des besoins réels, nous avons effectué des entretiens ouverts avec des responsables à la direction générale du contrôle des dépenses publiques de Tunisie, des magistrats à la Cour des comptes tunisienne, des contrôleurs de gestion dans des entreprises publiques et quelques gestionnaires chargés notamment de gérer des achats. Ces entretiens permettent d'identifier la perception du contrôle de gestion de la fonction achat public par les différents acteurs, ainsi que leurs attentes de ce mémoire. En effet, ils nous ont servi de base pour le choix du sujet et pour l'analyse de l'état des lieux du système actuel du contrôle des achats publics en Tunisie. De plus, nous les considérons comme un point de repère lors de l'élaboration de nos propositions.

Notre stage au sein de la Cour des comptes française nous a permis de recueillir des données de terrain qui servent d'appui pratique pour ce mémoire. En effet, nous avons procédé à des observations participantes. En plus, la consultation des bases de données et des dossiers de contrôle de gestion disponibles à la cour et aux chambres régionales des comptes de la Haute Normandie et l'Île de France nous a permis une meilleure maîtrise des concepts pratiques relatifs au contrôle de gestion.

Par ailleurs, nous avons procédé à des entretiens ouverts avec des magistrats de diverses spécialités, des contrôleurs de gestion, des directeurs des achats et un comptable public. Les principales questions de ces entretiens sont : comment leurs organisations ont pu développer le contrôle de gestion? Quelle est la méthodologie suivie? Et quelle est la démarche du contrôle de gestion appliquée aux achats publics?

Pour la question de gestion des risques, nous avons effectué un entretien avec le directeur central de gestion des risques de la firme internationale « VEOLIA ». Alors que pour les enjeux stratégiques du

contrôle de gestion nous nous sommes entretenus avec des responsables de la planification stratégique au sein de l'organisation internationale de la francophonie (OIF).

Les résultats des différentes entrevues seront exploités au niveau de l'analyse de l'expérience française en matière du contrôle de gestion de la fonction achat public. De même, nous les utiliserons pour argumenter nos propositions au niveau du chapitre quatre.

Il est à noter que les directives de l'INTOSAI nous ont servi de fil directeur dans notre recherche. Notre souci est d'élaborer un travail qui réponde au mieux aux standards du contrôle de gestion.

3.2 L'expérience française en matière du contrôle de gestion des achats publics

3.2.1 Réforme du cadre réglementaire

À l'occasion de notre stage à la Cour des comptes française, nous avons effectué des entrevues ouvertes avec plus que dix responsables français (des magistrats, des responsables de la fonction achat, des contrôleurs de gestion, directeur de gestion des risques d'une grande firme privée et autres) à travers lesquelles nous avons constaté une vision commune par rapport au changement du contexte managérial public et une perception peu divergente du contrôle de gestion des achats publics.

Le passage d'une culture managériale axée sur les moyens à une culture de résultats (induit par le passage d'une gestion classique axée sur le formalisme à une gestion par les performances) a engendré la mise en cause de l'architecture classique du système de contrôle des finances publiques françaises. Ce changement est marqué par la promulgation de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) en 2001. Elle constitue le nouveau cadre budgétaire qui a influencé profondément le comportement des gestionnaires publics français notamment en matière des dépenses publiques.

Ainsi, la circulaire commune du Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du Ministre de la fonction publique et de la réforme de l'État, datée du 21 juin 2001 représente la pierre angulaire du développement du contrôle de gestion dans l'administration publique française. En effet, depuis sa promulgation, un comité de pilotage a été mis en place au sein de la direction générale de modernisation de l'État. La mission principale dudit comité est de concevoir une démarche de déploiement du système de contrôle de gestion dans l'administration publique française. Mais, jusqu'à ce jour, démarche n'est pas encore achevée. Ceci s'explique notamment, par la complexité du processus d'implantation de ce type de contrôle et par la nécessité d'instauration de certains préalables de différentes natures.

Au niveau des achats publics, diverses réformes de la réglementation française des marchés publics ont eu lieu. Elles concernent notamment l'homogénéisation des spécifications techniques des besoins similaires des acheteurs publics via l'élaboration des cahiers de charges types, l'extension des appels d'offres dans l'espace afin d'accentuer la concurrence et la dématérialisation⁸ des achats publics (économie de papiers, suivi ponctuel, sécurité et traçabilité des procédures d'achat). Cependant, le

⁸ La dématérialisation du processus d'achat permet à l'administration de réaliser une économie de papier, d'avoir un suivi ponctuel de l'état d'avancement du processus, de gagner et faire gagner les fournisseurs du temps et des frais de déplacement, etc.

dernier code en vigueur (celui de 2006) n'a pas traité la question du contrôle de gestion des marchés publics.

Par ailleurs, un processus de réorganisation de la fonction achats publics a débuté. Il consiste essentiellement à recruter des acheteurs, mieux les former, les responsabiliser davantage et acheter mieux c'est-à-dire penser en termes de performance de l'achat. Parallèlement, un processus de constitution d'un réseau de contrôleurs de gestion auprès de chaque ministère s'est mis en place en vertu de la circulaire de 2001, ci-haut citée.

3.2.2 Développement d'une culture de performance

La LOLF a introduit une nouvelle culture managériale en France. En effet, les managers confient davantage d'intérêt à la question de performance notamment des achats publics. Nous distinguons ainsi cinq axes d'optimisation et d'amélioration de la performance des achats publics dont le contrôleur de gestion représente un véritable support :

1. **Maîtrise de la politique des achats** : pour y parvenir, les décideurs doivent définir clairement leur stratégie d'achat et responsabiliser les managers des achats. La stratégie des achats adoptée par le responsable de la direction des achats doit être conçue collégialement et toutes les parties prenantes doivent être mobilisées pour un meilleur achat, maîtrisé. Le contrôleur de gestion participe à l'élaboration de ladite stratégie en mettant à disposition de ses acteurs de conception des informations portant sur l'environnement interne et externe. C'est est le cas de la Cour des comptes de France.

2. **Mutualisation des achats** : en France, une politique de mutualisation des achats publics, pilotée par l'union des groupements d'achats publics (UGAP), a été mise en place dans l'optique de les optimiser. L'UGAP est l'instance centralisatrice des achats des différents organismes publics. Il s'agit d'un établissement public à caractère industriel et commercial. Il est doté d'une direction de contrôle de gestion associée à l'audit et d'une direction d'achats. Cet établissement met à disposition des acheteurs publics des produits et des services acquis sur appels d'offres, via une marge bénéficiaire raisonnable. La mutualisation des achats permet aux acheteurs publics un gain du temps et une minimisation des risques. De plus, elle permet souvent la réalisation d'une économie d'échelle, bien que ceci ne soit pas évident.

3. **Tableau de bord des achats** : c'est un outil utilisé par les responsables des achats dans la plupart des administrations françaises. Il leur permet de programmer et suivre leurs activités avec plus de rigueur. Pour le cas de la Cour des comptes, le tableau de bord élaboré par le contrôleur de gestion contient plusieurs indicateurs à savoir, les délais des appels d'offres, les délais d'exécution par type de marché, l'avancement de l'exécution du planning d'achats, l'avancement de l'exécution du budget, etc. Il s'agit d'un moyen indispensable pour la maîtrise du périmètre des achats. Il permet de prendre les mesures nécessaires pour gérer les risques qui les entourent.

4. **Création du métier « acheteur »** : les différents responsables que nous avons interviewés insistent sur la question du manque voir même de l'absence de compétences en matière d'achat. Dès

lors, la formation des acheteurs et le perfectionnement continu de leurs compétences sont indispensables pour des achats publics performants.

5. Pratiques managériales : la fonction achat public est perçue comme un processus qui nécessite des pratiques managériales fondamentales à savoir, la sécurisation des procédures, la déontologie des acheteurs, la réalisation des opérations de benchmarking et la participation du contrôleur de gestion. Ces pratiques seront plus efficaces si elles sont menées par une unité (direction ou service) spécialisée qui dispose des compétences requises. La Cour des comptes française, étant consciente de cette problématique, a instaurée une direction chargée des achats. Les relations entre le directeur des achats, le contrôleur de gestion et le contrôleur financier sont fondées sur la coopération et la confiance mutuelle.

3.3 Le modèle français du contrôle de gestion

3.3.1 *Nouveaux dispositifs comptables au service du contrôle de gestion*

L'implantation d'une comptabilité en partie double (dite aussi comptabilité générale de l'État) au sein de l'administration publique française a été édictée par l'article 30 de la LOLF. Cette comptabilité est considérée comme un élément essentiel pour le bon fonctionnement du contrôle de gestion. En effet, elle permet au contrôleur de gestion la réalisation d'une analyse pertinente des coûts et la proposition des solutions adéquates. De plus, elle favorise le dégagement des postes de dépenses les plus importants et le calcul des ratios qui aident à la prise de décisions.

Par ailleurs, dans le cadre de la gestion par objectifs introduite depuis 2006, l'analyse des coûts complets des actions est basée sur la mesure des niveaux d'activité. Dès lors, la méthode de gestion par activité dite méthode ABC⁹ se développe graduellement au sein de l'administration publique française. En effet, l'un des objectifs de celle-ci est de permettre au contrôleur de gestion la réalisation des mesures pertinentes de la consommation des ressources engendrée par les activités et les processus. Elle permet essentiellement la maîtrise des coûts des processus transversaux (ex. processus des achats) dans une perspective d'efficience.

Ainsi, le contrôle de gestion des achats publics, comme étant un facteur clé d'efficience managériale, s'effectue à deux niveaux : un niveau stratégique et un niveau opérationnel. Le premier concerne la participation à l'élaboration et le suivi des réalisations du projet annuel de performance à travers les tableaux de bord stratégiques. Alors qu'au niveau opérationnel, le contrôle de gestion des achats publics se concentre notamment sur l'élaboration des tableaux de bord opérationnels, la vérification de la conformité et l'analyse des fondamentaux des contrats des marchés publics (les coûts, les délais et les résultats).

⁹ « L'idée de base de la gestion par les activités consiste à s'intéresser aux processus et à leur mise en œuvre en fonction d'une stratégie donnée » (Oger, 2006, p 6).

3.3.2 *Aspect organisationnel et principales missions du contrôleur de gestion*

Selon les contrôleurs de gestion interviewés, la qualité du contrôle de gestion dépend de son positionnement hiérarchique. Plus il est proche du sommet stratégique, plus il est autonome et efficace. Par ailleurs, la perception du contrôle de gestion par le premier responsable de l'organisation, par ses collaborateurs et par les gestionnaires influence profondément les performances de cette fonction.

À la Cour des comptes française, le contrôle de gestion est associé à la direction financière et comptable. Dès lors, le contrôleur de gestion se trouve en position de « prisonnier de chiffres ». Le volet stratégique du contrôle est marginalisé. Alors que pour les contrôleurs de gestion placés auprès du premier responsable de la structure, ils se trouvent investis aux niveaux stratégique et opérationnel.

Les missions du contrôle de gestion ont évoluées parallèlement à l'évolution des pratiques managériales. En effet, en plus de sa mission d'expert en normes, le contrôleur de gestion est devenu un facilitateur, un conseiller, un médiateur et un pédagogue (formation des cadres opérationnels). Toutefois, il a gardé ses anciennes missions à savoir, de vérification et d'inspection. Ainsi, sa mission de conseil l'incite à apprendre du passé, agir au moment opportun et préparer le futur.

En France, le partage du contrôle de gestion est une pratique moderne introduite par la LOLF. Elle vise à responsabiliser tous les acteurs de l'organisation dans la mesure où leurs actions ont un impact direct sur les coûts de revient et la création de la valeur. De même, ce partage favorise une gestion participative des risques, notamment ceux relatifs aux achats publics. Dans ce cadre, les principales activités du contrôle de gestion sont :

- L'identification des risques juridiques et les faire approprier par les gestionnaires ;
- La prévision et l'analyse des risques inhérents aux délais (délais d'exécution du marché, délais de paiement, délais de garantie, etc.) ;
- La détermination et l'analyse des risques financiers : risques de fluctuation des prix, risques de change, risque de payer des intérêts moratoires, etc.

En plus, lors de l'exercice de ses activités, le contrôleur de gestion exige l'élaboration d'un référentiel d'achats résultant d'un consensus interne à chaque acheteur public, selon ses spécificités d'activité. Également, il met l'accent sur la traçabilité des achats pour des fins juridiques et opérationnelles.

3.3.3 *Systèmes d'information et de communication*

L'administration publique française a profité pleinement du développement des outils informatiques. En effet, elle a mis en place plusieurs applications informatiques leur permettant le renforcement de ses systèmes d'information et de communication. En effet, après la mise en place de la gestion budgétaire par objectifs, tous les gestionnaires publics insèrent des indicateurs et des bilans stratégiques de leurs administrations dans un système informatisé interministériel dénommé « FARANDOLE ». Cette application informatique permet, notamment la synthèse des indicateurs de performance ainsi que leur suivi et l'entretien de relations opérationnelles, en temps réel, avec les services de la comptabilité.

Le contrôleur de gestion est doté d'une base de données appelée «Business Object». C'est un outil d'extraction de données chiffrées lui permettant de s'occuper de leur présentation, de leur analyse et de leur reporting. Cet outil lui permet également d'élaborer des tableaux de bord synthétiques et compréhensibles. Par ailleurs, le contrôleur de gestion peut accéder aux bases de données dont dispose les gestionnaires pour accomplir ses missions efficacement. Il s'agit notamment des systèmes « INDIA-LOLF » (infocentre) et « Chorus » qui sont des applications informatisées de suivi des budgets de l'État, des services centraux, des services déconcentrés et des services décentralisés.

Par ailleurs, en matière de communication, le contrôleur de gestion entretient des relations de dialogue de gestion (réunions) avec les différents partenaires et les intervenants dans le processus d'achat. Des fiches de dialogues périodiques sont établies par le contrôleur de gestion (budgets, postes de dépenses, etc.) ainsi qu'une fiche de ratios.

En conclusion, nous considérons le système du contrôle de gestion de la fonction achat comme un processus assujéti à la perception de ses acteurs dont nous faisons partie. La connaissance que nous souhaitons diffuser émane des pratiques qui dépendent du contexte. Ainsi, notre méthode d'appréhender le sujet est fondée sur la déduction. Nous nous efforcerons de montrer les principes du contrôle de gestion de la politique d'achat au sein des organisations publiques.

L'adoption d'une méthodologie de recherche de type « recherche – action » nous permet d'exploiter les apports de la littérature, de s'inspirer du modèle pratique français du contrôle de gestion des achats publics et d'enrichir nos propos par notre expérience professionnelle dans le domaine du contrôle des achats publics.

Enfin, suite à cette stratégie de recherche nous serons amené à proposer une démarche pratique de déploiement du contrôle de gestion dans le domaine des achats publics en Tunisie. Cette proposition fera l'objet du chapitre suivant (chapitre quatre).

CHAPITRE 4

PROPOSITION D'UNE DÉMARCHE DE DÉPLOIEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION DE LA FONCTION ACHAT PUBLIC EN TUNISIE

La démarche du contrôle de gestion dépend incontestablement de l'architecture et des spécificités du système contrôlé. Dès lors, pour pouvoir développer un contrôle de gestion efficace qui servira au mieux la fonction achat public, il est indispensable de la moderniser et de la mettre au diapason des orientations générales de l'État tunisien.

Nous considérons le contrôle de gestion comme un système complexe permettant d'appréhender et d'améliorer les performances organisationnelles et fonctionnelles de l'administration publique tunisienne. C'est un outil de pilotage de la politique des achats publics. Son implantation sera évolutive et axée sur une vision stratégique et systémique. L'approche à adopter est participative, fondée sur l'innovation et vise à améliorer le rendement des services publics.

Dans le présent chapitre, nous proposons en premier lieu une stratégie pratique d'implantation du contrôle de gestion au sein de l'administration publique tunisienne et les principales composantes dudit système. Ensuite, nous faisons quelques recommandations sur l'optimisation des achats publics et les facteurs qui permettront la genèse d'un effet de synergie entre les deux fonctions (le contrôle de gestion et les achats). Enfin, nous mettrons en évidence les principales difficultés que peut rencontrer le contrôle de gestion de la fonction achat public.

4.1. Stratégie d'implantation du système de contrôle de gestion de la fonction achat public

4.1.1 Cadre réglementaire

La promulgation d'un texte de droit (un décret) qui sera le soubassement juridique du contrôle de gestion est indispensable. Ce texte va définir le contrôle de gestion, son emplacement au niveau de l'organigramme de chaque organisation publique, ses missions, ses objectifs et ses résultats attendus.

De même, il revient à ce texte de préciser le rôle du contrôleur de gestion dans le processus d'achat, son profil, ses attributions et les principaux moyens qu'il utilise. Cependant, une révision des textes régissant les autres corps de contrôle s'avère nécessaire du fait qu'il y aura une réorganisation des rôles. Mais, nous insistons à ce niveau, qu'il ne s'agit pas de supprimer le contrôle des dépenses publiques ou de le marginaliser comme le perçoivent quelques gestionnaires.

La révision du système comptable public actuel est aussi primordiale. En effet, en s'inspirant du modèle français, une comptabilité par activité, dite méthode ABC¹⁰, pourra servir les acheteurs publics tunisiens dans la maîtrise et la rationalisation des coûts des ressources allouées au processus d'achat. L'objectif d'instauration de cette comptabilité est la consolidation du principe de transparence.

Le Ministère des Finances est tenu d'entamer le processus de la mise en place du nouveau système comptable public axé sur la partie double. En plus, ce ministère devrait réviser le code de la comptabilité publique dans le sens où il favorise le développement de nouvelles approches comptables. Cette révision concernera notamment l'introduction de nouvelles règles d'enregistrement des opérations financières et la précision de la nature de la relation entre le comptable public et les services du contrôle de gestion.

Par ailleurs, par sa mission de réglementation des marchés publics, *la commission supérieure des marchés publics* peut envisager l'insertion d'une clause dans le code des marchés publics incitant à l'implication du contrôleur de gestion dans le processus d'achat. En plus, l'adoption d'une circulaire du Premier Ministre qui précise les axes et les mécanismes de son intervention dans ledit processus est souhaitable.

L'établissement d'un manuel de procédures du contrôle de gestion de la fonction achat public permet une harmonisation des actions du contrôle et la spécification de la nature d'intervention du contrôleur selon la nature et les particularités de chaque achat. Ce manuel doit être conçu conjointement entre les contrôleurs de gestion et les managers.

4.1.2 Cadre organisationnel du contrôle de gestion

La conception de l'architecture du système de contrôle de gestion est pilotée par un comité placé auprès du Premier Ministre. La pertinence de sa composition découle des compétences de chacun de ses membres. Cependant nous recommandons l'implication des professeurs universitaires spécialistes en matière du contrôle de gestion et des experts du domaine provenant du secteur privé. Cette implication permet de fructifier les travaux dudit comité. De même, le Haut Comité du Contrôle Administratif et Financier¹¹ pourra contribuer à la conception de ce système à travers le partage de sa vision quant à ce sujet avec le comité de pilotage.

Notre proposition se réfère aux normes du contrôle de gestion édictée par l'INTOSAI. En fait, le contrôle de gestion a des prérogatives d'ordre stratégique et d'autres d'ordre opérationnel. Par conséquent, le contrôleur de gestion doit faire partie du staff du sommet stratégique. En effet, le rattachement direct de la fonction contrôle de gestion au premier responsable de l'organisation nous semble être indispensable. Dans le cas où il sera rattaché à la direction financière, le contrôleur va se concentrer sur ses fonctions traditionnelles de vérification et de simple fourniture d'informations. De même, un

10 La méthode ABC (Activity Based Costing) permet de mesurer rationnellement la consommation des différents types de ressources induite par les processus et les activités, d'obtenir une lecture des coûts plus significative et de piloter les processus par la maîtrise des coûts dont le système d'information est capital.

11 Organe rattaché à la Présidence de la République et a pour rôle la coordination des activités de tous les organes du contrôle administratif et financier.

emplacement inapproprié de cette fonction va négliger les missions stratégiques du contrôleur de gestion.

Cette proposition est justifiée par les données du terrain et fondée sur les résultats des entrevues réalisées. En effet, les contrôleurs de gestion qui sont placés sous l'autorité de la direction des affaires financières se trouvent dans des difficultés opérationnelles énormes, qui se sont répercutées négativement sur leurs comportements et leurs rendements. Ces contrôleurs voient que le fond du métier du contrôle de gestion est marginalisé par leurs supérieurs hiérarchiques. Alors que pour ceux qui sont placés auprès du sommet stratégique (conseil d'administration, directeur général, PDG...), ils se sentent impliqués dans la conception et la mise en œuvre des stratégies de l'organisation. En plus, ils participent effectivement dans l'amélioration de la performance de l'organisation.

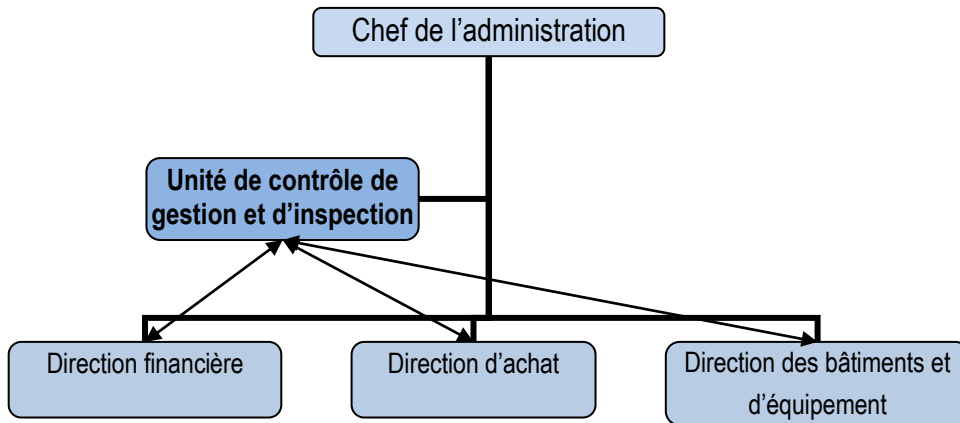
Au niveau structurel, nous proposons que la fonction contrôle de gestion soit érigée en une unité autonome. Ceci permet au contrôleur de gestion de s'investir dans son métier et d'apporter une valeur ajoutée en matière d'optimisation des achats publics. Cette structure facilite le développement d'actions transversales du contrôle de gestion. Par ailleurs, la notion d'unité ne va pas poser des problèmes d'emplois fonctionnels pour l'organisation c'est-à-dire qu'elle peut être dirigée par un contrôleur possédant la fonction de chargé de mission ou la fonction de directeur général ou directeur, etc.

La création de ladite unité requiert la révision des organigrammes des différentes administrations. Cette révision se fait par décret présidentiel. Dès lors, le ministère chargé de la fonction publique de par ses attributions, est tenu de faciliter cette étape et de la concrétiser dans des délais raisonnables.

Mais, pour ne pas engager de nouvelles ressources au niveau des ministères, cette unité pourrait être composée du contrôle de gestion et de l'inspection générale. De même, pendant la phase du démarrage, les contrôleurs de gestion pourraient provenir d'un redéploiement du personnel des autres corps de contrôle et d'inspection. Toutefois, le choix des contrôleurs devrait être basé sur leur compétence.

Dans le même cadre, nous proposons la constitution d'un réseau de contrôleurs au sein de chaque ministère. Ce réseautage s'inscrit dans le cadre de décentralisation de cette fonction. Il s'agit d'une démarche qui nécessite une instauration graduelle et l'élaboration de programmes de formation spécifiques à chaque ministère.

Figure 8. Position hiérarchique du contrôle de gestion



Source : ISMAILI, Belgacem, 2009.

4.1.3 Le développement d'une culture d'achat et de contrôle de gestion

Partant du constat que la culture organisationnelle conditionne la vision, la mission et les actions des managers, l'adaptation de cette culture au nouveau paradigme managérial tunisien est indispensable. En effet, le contrôle de gestion devrait être considéré par les décideurs comme une véritable fonction d'appui au développement d'une culture d'achat. L'engagement personnel des responsables des départements ministériels dans la démarche de déploiement de ce contrôle est capital. De même, l'implantation d'une culture axée sur l'autocontrôle et la performance fait partie de leur responsabilité.

Nous recommandons dans ce cadre l'organisation de réunions au sein de chaque ministère. Elles seront présidées par le Ministre avec la présence de tout le personnel d'encadrement du ministère, de ses services déconcentrés et des services décentralisés. Ces réunions visent essentiellement à montrer l'engagement du Ministre dans le processus du contrôle de gestion de la fonction achat et à inciter les managers à s'approprier ses concepts. En plus, une note de cadrage provenant du Ministre permet la minimisation des risques de conflits et d'échec de la démarche de son implantation.

Les comportements individuels jouent un rôle important dans la mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace. En effet, ce dernier nécessite le développement des valeurs éthiques, des principes de transparence, de la motivation fondée sur les compétences et le travail en équipe. Par conséquent, le ministère chargé de la fonction publique devrait revoir le système de promotion des fonctionnaires et favoriser la technique de contractualisation dans le cadre de la gestion par objectifs.

4.1.4 Formation des contrôleurs de gestion et des acheteurs

La spécialisation en matière du contrôle de gestion et d'achat procure à l'administration publique tunisienne de nouveaux avantages concurrentiels. En effet, un contrôleur de gestion bien formé et qui possède une grande capacité à assurer des missions complexes, délicates et de haute importance (notamment la veille juridique, la veille économique, le développement d'un dialogue de gestion, la médiation et le conseil) est un acteur principal du développement administratif.

Le contrôleur de gestion doit avoir au moins un diplôme de Master ou équivalent. Il doit avoir une formation en analyse financière, dispose d'une capacité de synthèse, d'un esprit critique constructif et d'une habilité d'organisation et de planification. En plus, le responsable du contrôle de gestion de la fonction achat doit être capable d'assister l'acheteur public efficacement dans le processus d'achat.

Nous mettons le point sur le profil du contrôleur de gestion et celui de l'acheteur du fait que le manque de compétences de l'un ou de l'autre se répercute négativement sur les performances organisationnelles. Ceci pour dire que la responsabilité est partagée et que la révision des programmes de formation relatifs aux marchés publics s'impose d'office.

Les universités peuvent être de véritables partenaires dans cette démarche à travers la création d'un Master en contrôle de gestion. De même, l'École Nationale d'Administration peut aussi former des contrôleurs de gestion et des acheteurs dans le cursus du cycle supérieur. Cependant, les contenus des cours devraient être en mesure de former des compétences en contrôle de gestion capables de donner des avantages comparatif à l'administration publique tunisienne. Il s'agit d'un facteur clé de succès et de pérennité du système du contrôle de la fonction achat public.

Également, la création du métier « acheteur » est un facteur de promotion des achats publics. L'acheteur est tenu d'être un stratège, un bon négociateur, vigilant et ayant une habilité à travailler en équipe. En effet, la pratique nous a montré qu'un chef de service sanitaire dans un hôpital (un médecin, généralement) ou un directeur de bâtiments (souvent un ingénieur) ou encore un responsable des ressources humaines ne peut pas être « acheteur » dans le sens économique du terme. Ce n'est qu'un gestionnaire de dossiers des marchés publics agissant dans un contexte d'urgence sans recourir à une planification rigoureuse des achats.

4.2. Conception du système de contrôle de gestion de la fonction achat public

Notre proposition des principales composantes du système de contrôle de gestion de la fonction achat est fondée sur les standards internationaux. Ainsi, nous prenons en compte les spécificités du système d'achat public tunisien. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que ce système est arrimé au système général du contrôle de gestion à mettre en place.

Le système que nous proposons se compose de quatre éléments de base à savoir : un environnement approprié, un système de mesure de performances, un ensemble d'activités spécifiques et un système d'information et de communication.

4.2.1 *Environnement du contrôle de gestion de la fonction achat*

Le dialogue de gestion et les valeurs éthiques soutenus par un état d'esprit constructif à l'égard du contrôle de gestion sont des éléments déterminants pour l'implantation du système de contrôle de gestion interne et sa généralisation à la fonction achat. Ainsi, une gestion participative appuyée par

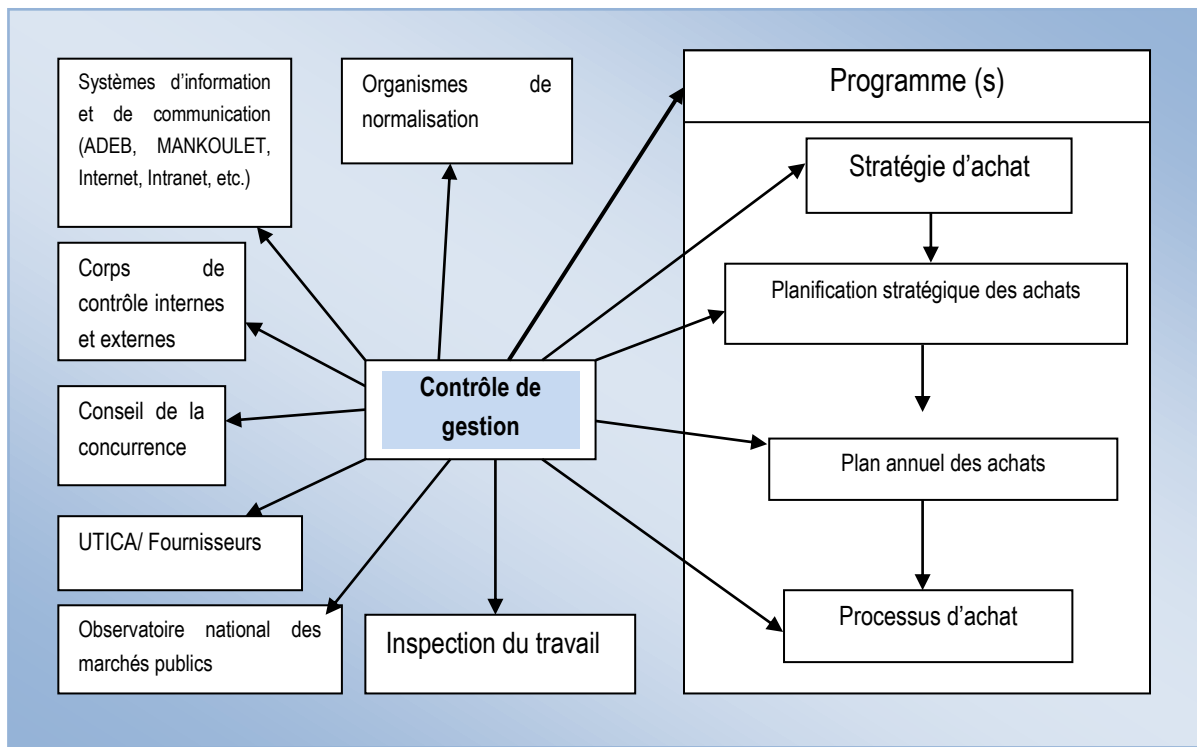
l'implication des leaderships influence profondément le degré de complémentarité et de cohérence des différentes fonctions organisationnelles.

Par ailleurs, le contrôle de gestion qui est en interaction avec l'environnement interne et externe de l'administration publique doit être en mesure d'agir adéquatement avec les différents acteurs du système d'achat public. Le diagnostic de cet environnement est très important pour l'optimisation des résultats de ce système. Il s'agit d'étudier les politiques d'achats des différents partenaires, la situation économique, les attentes sociales, les nouveautés technologiques et l'évolution du cadre légal des achats publics à l'échelle nationale et internationale.

Nous encourageons ainsi une vision systémique du contrôle de gestion de la politique d'achat. De ce fait ce contrôle doit être en mesure de proposer les améliorations nécessaires conformément aux réalités de l'environnement.

Il est à noter que les principaux acteurs internes dudit environnement sont : le premier responsable de l'administration, le personnel d'encadrement, les chefs de programmes et le responsable des achats. Alors que les acteurs externes sont nombreux. Il s'agit essentiellement, de l'institut national de normalisation et de la propriété intellectuelle (INNORPI), des différents corps de contrôle, du conseil de la concurrence, de l'union tunisienne de l'industrie, du commerce et de l'artisanat (UTICA) et de l'observatoire national des marchés publics. Ceux-ci représentent des sources fondamentales d'informations relatives aux achats publics.

Figure 9. Environnement du contrôle de gestion dans le cadre des achats publics



Source : ISMAILI, Belgacem, 2009.

4.2.2 Système de mesure de performance et cartographie de risques

La mesure de performances des achats publics est une démarche multidisciplinaire. Elle s'articule sur des données qualitatives et quantitatives, financières et non financières. En effet, la mesure de performances porteuse pour les décideurs va au-delà du calcul financier pour interpréter les résultats.

Nous allons dans ce cadre appliquer le modèle de Kaplan et Norton (« balanced scorecard »). Il se compose de quatre axes à savoir : axe bénéficiaires, axe financier, axe processus et axe apprentissage organisationnel. Notre suggestion est fondée sur les résultats réalisés par des universités et de grandes firmes américaines (ex. Microsoft) grâce à l'utilisation de ce modèle de mesure de performance. Néanmoins, nous mettons l'accent sur les actions du contrôle de gestion pour chaque axe. Ceci ne néglige pas la détermination des indicateurs de performance qui représente le fondement même de ce modèle. Ce choix est justifié par notre volonté de montrer que le contrôle de gestion des achats publics est une discipline multidimensionnelle et qu'il s'intègre dans le système managérial.

La « balanced scorecard » est un outil pertinent de pilotage des performances des achats publics du fait qu'il contient les principaux axes du système achat. En plus, son applicabilité à n'importe quelle organisation et processus est prouvée¹². Cependant, la batterie des indicateurs est tenue être pertinente et spécifique aux achats. En plus, le nombre d'indicateurs ne doit pas être trop élevé. Des fiches d'indicateurs (généraux et spécifiques) devraient être élaborées collégialement et divulguées à tous les managers.

Pour illustrer notre proposition, nous avançons quelques exemples d'indicateurs pour chaque axe :

- Axe financier :
 - Évolution des prix ;
 - Taux d'engagement des crédits alloués aux marchés publics ;
 - Taux de paiement ;
 - Taux de variation du montant du marché ;
 - Ratio frais de personnel mobilisé dans le processus achat/coût total de l'achat ;
 - Frais généraux par achat.
- Axe bénéficiaires :
 - Nombre des bénéficiaires (internes et/ou externes) de la commande publique ;
 - Nombre de plaintes des bénéficiaires ;
 - Quantité consommée des produits achetés par bénéficiaire ;
 - Taux de contribution de l'achat à la création de la valeur / bénéficiaire.
- Axe processus :
 - Qualité des cahiers des charges ;
 - Nombre de personnes impliqués ;
 - Taux de participation des fournisseurs ;
 - Délai de dépouillement par marché ;

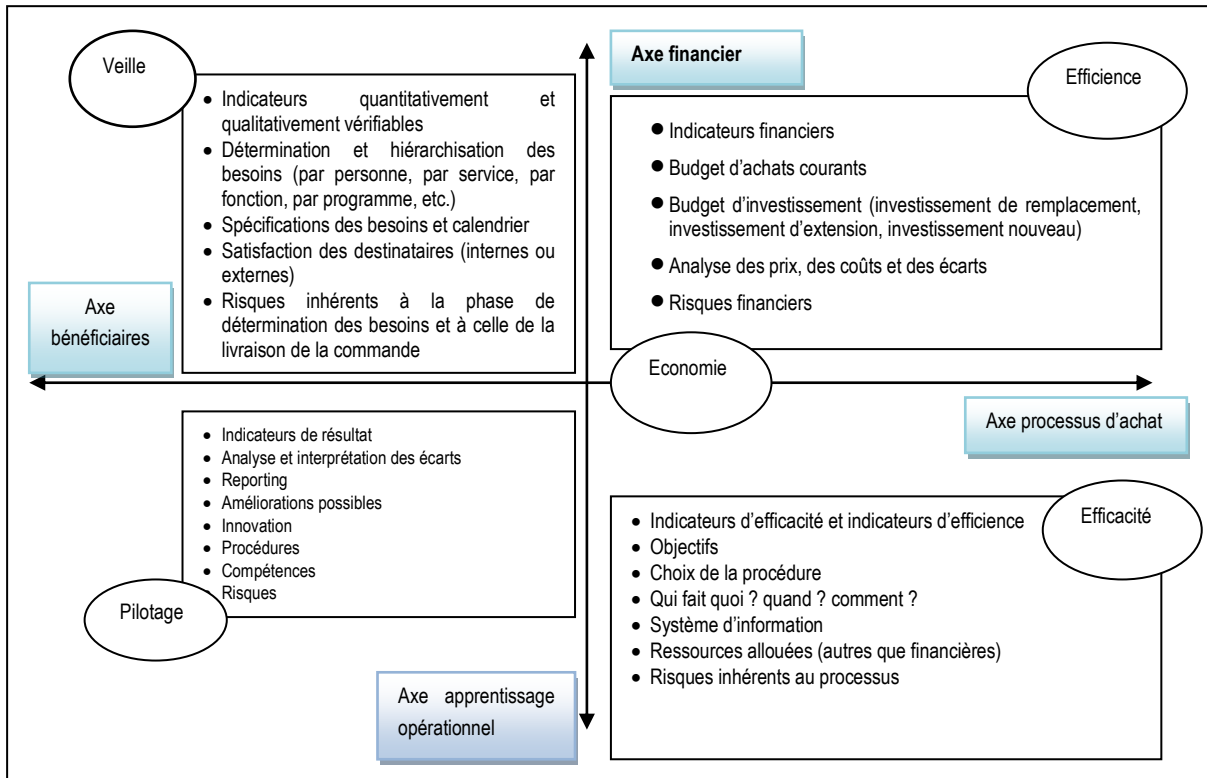
¹² La majorité des littératures récentes qui portent sur les tableaux de bord se réfèrent à ce modèle de KAPLAN et NORTON dit aussi le « BSC model » ou « balanced scorecard » ou le tableau de bord prospectif.

- Délai d'approbation des dossiers du marché (cahier des charges, rapports de dépouillement, projets d'avenant, etc.) par la commission des marchés publics ;
 - Délai d'approbation du marché par le maître d'ouvrage ;
 - Ratio délai d'élaboration et de mise en œuvre de la commande/délai de livraison.
- Axe apprentissage opérationnel :
- Nombre de réunions d'évaluation des résultats du processus d'achat ;
 - Nombre et qualité des sessions de formation portant sur les marchés publics et le contrôle de gestion ;
 - Nombre et envergure des erreurs commises au niveau des dossiers des marchés ;
 - Degré d'implication des acteurs du processus dans la stratégie d'innovation ;
 - Capacité des systèmes d'information ;
 - Motivation des managers des achats.

Une analyse causale, qui met en évidence la contribution de chaque vecteur de performance dans l'optimisation des achats publics, est indispensable pour rassurer les décideurs et contribuer à la réalisation des ajustements nécessaires (budgétaires et/ou comportementaux) au moment opportun. En plus, la capitalisation des expériences (l'apprentissage organisationnel) permet de tirer les leçons et incite à l'innovation d'une part, et favorise une sécurisation optimale du processus d'achat à travers des réingénieries partielles ou totale, d'autre part.

L'élaboration d'une cartographie des risques inhérents aux achats publics est indispensable et s'inscrit dans la politique de la gestion intégrée des risques édictée par l'approche de gestion budgétaire par objectifs. En effet, dans un environnement turbulent, les risques sont multiples et nécessitent la conception d'un plan de leur gestion. À chaque phase du processus d'achat correspond des risques qu'il faut identifier et préparer les scénarii de leur gestion. Ceci incombe essentiellement au contrôleur de gestion de par sa mission de veille et d'anticipation. La flambée des prix des matières premières à partir de 2007 et la crise financière de 2008 doivent être des références. Le contrôleur de gestion et l'acheteur public doivent capitaliser les leçons de ces turbulences.

Figure 10. Contrôle de performance des achats (application du modèle de Kaplan et Norton)



Source : ISMAILI, Belgacem, 2009.

4.2.3 Des activités spécifiques

Il s'agit de toutes les actions qui s'inscrivent dans le cadre du processus de contrôle de gestion interne en général mais qui sont spécifiques pour chaque type d'achat. Elles visent la maîtrise des risques et l'assurance de la réalisation des objectifs assignés aux achats publics. Ces activités doivent être appropriées à chaque organisation tout en restant liées aux objectifs de ce contrôle et en respectant les valeurs d'éthique.

Les activités du contrôle de gestion sont réalisables selon deux modes à savoir : le contrôle de « portefeuille des achats courants » et le contrôle du « portefeuille de projets ». Le premier mode intervient *a posteriori* et concerne le processus d'achats répétitifs, dont la technique d'échantillonnage peut être utile pour sa réalisation vu le nombre élevé des commandes annuelles exécutées. Alors que le contrôle du « portefeuille de projets » concerne les grands projets d'infrastructure réalisés par l'État dans le cadre des marchés publics ou de partenariat public-privé. Il s'agit d'un contrôle stratégique et opérationnel.

Le contrôleur de gestion doit être impliqué dans le processus de prise de décisions. Cette implication exige qu'il soit à la page et qu'il montre un enthousiasme et un dynamisme remarquable. Par ailleurs, il

est tenu d'élaborer un manuel de procédures précis et clair qui précise notamment, le qui fait ? Quoi ? Comment ? Et quand ? (nous nous référons à ce niveau au business model) afin de le mettre à la disposition de tous les intervenants dans le processus d'achat.

Les analyses comptables à réaliser par le contrôleur de gestion permettent aux managers des achats de déterminer les stocks de sécurité, la durée de rotation des stocks, les critères de choix des projets d'investissement, la gestion des délais, etc. Ainsi, pour minimiser le gaspillage des ressources, le contrôleur de gestion doit être investi du pouvoir de vérification qualitative et quantitative des biens commandés, livrés, enregistrés et stockés ou mis en exploitation (cas de projet d'infrastructure). En plus, il doit avoir l'autorisation d'accès aux sources d'informations lui aidant dans l'accomplissement de ses missions. Cet accès aux données pourrait être conditionné, le cas échéant, par la signature d'un engagement de confidentialité.

L'analyse de la performance opérationnelle des achats, le suivi périodique des opérations d'achats et le diagnostic de ses interrelations avec les activités connexes sont des tâches fondamentales du contrôleur de gestion. Toutes ces interventions seront sanctionnées par des fiches de suivi mensuel, des rapports de missions spécifiques ainsi que des rapports annuels de performance (non pas d'activité).

Par ailleurs des réunions périodiques de coordination et de mise au point avec le responsable des achats d'une part, et avec les responsables des autres corps de contrôle (surtout le contrôle des dépenses publiques) d'autre part, sont nécessaires pour la cohérence continue des systèmes d'achats publics et du contrôle en soi.

4.2.4 *Système d'information et de communication*

Les systèmes d'information représentent le « cœur » de toute fonction et de toute organisation. Le contrôleur de gestion vérifie que toutes les informations relatives aux achats (plan annuel des achats, avancement dans l'exécution, le programme annuel de maintenance des infrastructures, dette fournisseurs, gestion des stocks, état des paiements, etc.) soient mises à jour. Les directions de planification et d'informatique de chaque administration doivent être capables d'intégrer à temps les innovations technologiques. Leur rôle est déterminant dans ce cadre.

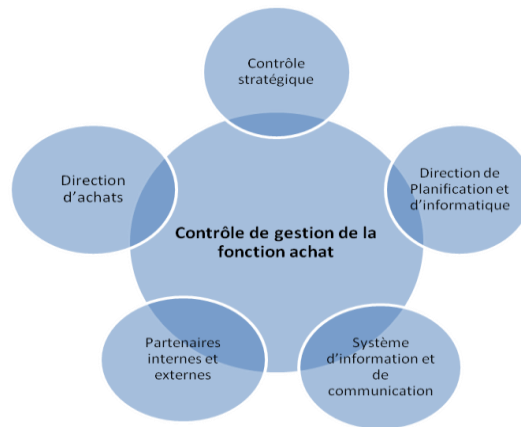
Ainsi, en plus des bases de données disponibles comme ADEB, RACHED, INSAF et MANKOULET, le contrôleur de gestion peut constituer sa propre base de données. L'alimentation de cette dernière doit se faire selon une approche participative dont le responsable des achats, le comptable public, les services consommateurs, la commission des marchés publics et le contrôleur des dépenses publiques sont les principales sources internes d'informations. Par ailleurs, le système d'information de *l'observatoire national des marchés publics* lui est utile aussi.

Nous précisons que le système d'information et de communication est déjà disponible au sein de l'administration publique tunisienne. Cependant, il nécessite des mises à jour pour qu'il soit plus performant. Ce système facilite les missions du contrôleur de gestion notamment celles de veille et de

centralisation des informations. Toutefois, il ne doit pas être prisonnier des applications informatiques mais capable d'innover et de participer efficacement à la création de la valeur.

La communication des flux d'information aux niveaux intra-structurels (entre les agents et les services de la même direction), inter-structurels (entre les différentes directions) et supra-structurels (au niveau du sommet stratégique de l'organisation) est une locomotive des processus. La généralisation des données via l'intranet et par tout autre moyen est un facteur d'implication de tous les gestionnaires (tout grade confondu) dans toutes les étapes du processus d'achats. Cette communication doit être claire et fiable, fondée sur la confiance mutuelle et la coopération. Un message du premier responsable de l'organisation dans ce sens contribue à l'efficacité du contrôle de gestion des achats publics.

Figure 11. Place du système d'information dans le contrôle de gestion de la politique d'achat



Source : ISMAILI, Belgacem, 2009.

4.3. Processus du contrôle de gestion de la fonction achat public

4.3.1 Démarche pratique du contrôle de gestion de la fonction achat public

L'approche que nous proposons est fondée sur deux principes, qui sont la cohérence systémique et le travail en équipe. La complémentarité des systèmes de contrôle et d'achat est nécessaire. En effet, un système d'achat biaisé et complexe dont les procédés prédominent la performance peut influencer le système du contrôle de gestion, l'inverse est vrai aussi. De ce fait, nous proposons une révision du processus d'achat qui vise la réduction du nombre d'intervenants et la refonte de la composition des différentes commissions du contrôle des marchés publics. La réalisation de cette proposition incombe à la commission supérieure des marchés publics.

Par ailleurs, une définition claire et collégiale de la stratégie d'achat est une priorité. Les principaux acteurs internes de la conception de cette stratégie sont, le premier responsable de l'administration, le contrôleur de gestion, le responsable d'achats et le directeur financier. La stratégie conçue devrait être déclinée en programmes ou en projets cohérents avec les programmes publics inscrits dans la loi des

finances (dans le cadre de la gestion par objectif). De même, la détermination des facteurs clés de succès des processus d'achats et les facteurs de risques est indispensable pour l'optimisation des achats publics.

Le contrôleur de gestion établit des liens de coopération, fondé sur la confiance, avec les parties prenantes. Ce réseautage est utile pour les mises à jour du système d'information et pour l'harmonisation du système d'achat. Toutefois, ces partenaires devraient être capables de générer et diffuser des informations fiables et pertinentes qui serviront le contrôleur de gestion et l'acheteur public dans leurs actions.

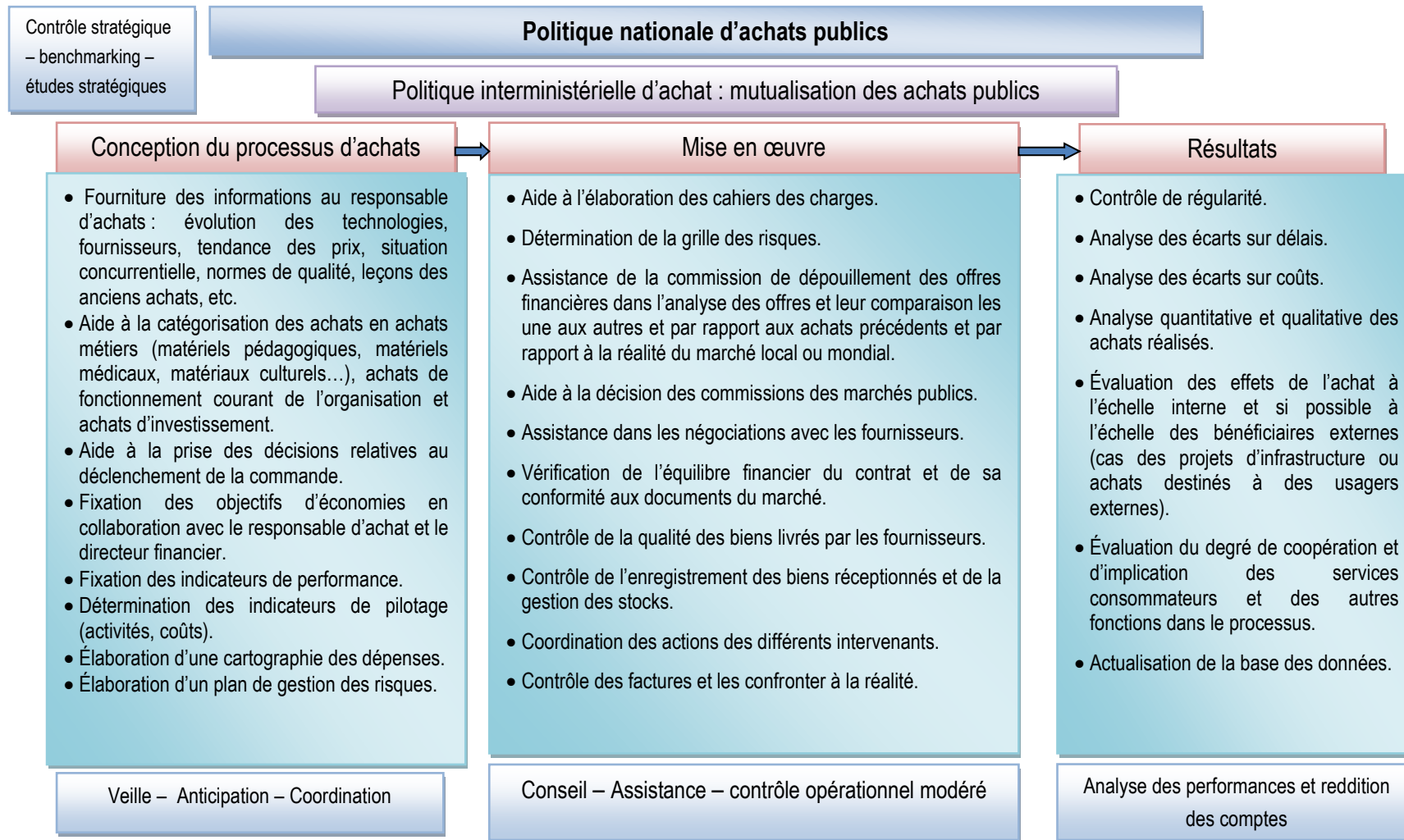
En réalité, chaque étape du processus d'achat a ses particularités. Dès lors, le rôle et les missions du contrôleur de gestion ne sont pas les mêmes pour chaque étape. En effet, en amont, c'est la veille et l'anticipation qui priment. À ce niveau, l'acheteur a besoin d'appuis technico-juridiques pour la détermination des besoins et la préparation du déclenchement de la commande. La contribution du contrôleur de gestion dans la conception du processus est importante. Nous considérons cette contribution comme un facteur d'invulnérabilité du système d'achat. Alors que lors de la mise en œuvre du processus d'achat, le contrôleur de gestion accentue son rôle de conseil et d'assistance. En plus, il effectue un contrôle opérationnel qui vise à minimiser les gaspillages et détecter les éventuelles fraudes. Enfin, en aval du processus, l'analyse des résultats et le reporting sont ses principales tâches.

Concernant la fonction achat, nous recommandons l'adoption d'une nouvelle politique qui est celle de la mutualisation. Cette dernière est fondée sur la collaboration entre les acheteurs publics en se basant sur l'excellence de chacun et en agissant en puissance du groupe. Cette approche requiert la réalisation d'une étude générale basée sur un recensement des achats à mutualiser. Ceci dépasse la notion du simple regroupement des achats dont sa conception et sa gestion sont désormais sources de plaintes des acheteurs publics tunisiens. En effet, le processus actuel du regroupement des achats des équipements informatiques et des véhicules administratifs est long, lent et compliqué. Le facteur temps doit être perçu comme une véritable ressource à gérer par les managers des achats publics.

Les managers des achats publics sont tenus d'élaborer une cartographie des dépenses et des coûts et devraient être capables d'exploiter les résultats du contrôle de gestion dans une perspective de réalisation d'économies.

La figure suivante résume les principaux éléments de cette démarche.

Figure 12. Processus du contrôle de gestion de la fonction achat public



Source : ISMAILI, Belgacem, 2009.

4.3.2 Intervention du contrôle de gestion dans le cadre des projets d'investissement

Les projets d'investissement concernent généralement l'achat de grands équipements (équipements informatiques, groupes électrogènes, équipements médicaux, etc.) et la réalisation des projets d'infrastructure (bâtiments civils, routes, barrages, salles de sport, etc.). Ces investissements nécessitent souvent la mobilisation de ressources importantes. Leur réalisation s'effectue selon un processus complexe du fait qu'elle requiert des compétences multidisciplinaires et une certaine technicité.

Le contrôleur de gestion contribue au choix des investissements à travers l'élaboration des fiches de projet qui contient toutes les informations pertinentes telles que le budget prévisionnel du projet, les jalons du projet, les intervenants, les principaux objectifs, les indicateurs de suivi, les marges de tolérance sur les coûts et sur les délais et la durée de vie économique du projet.

Ainsi, *a priori*, le contrôleur participe notamment à l'élaboration des scénarii d'exécution des projets et à la définition des performances attendues. De même, son rôle est capital dans l'établissement des formules de révision des prix qui demeure une technique spécialisée. Par conséquent, son intervention permet à l'administration d'éviter l'externalisation du volet budgétisation (élaboration du dossier des estimations des coûts). Ce comportement favorise une meilleure sécurisation du processus d'achat. En plus, la programmation de toutes les ressources nécessaires à la réalisation de chaque projet renforce la performance de l'administration publique.

Nous recommandons au niveau de la budgétisation des décaissements le recours à la méthode des coûts complets. En effet, la prise en compte de toutes les charges (directes, indirectes, fixes et variables) permet, au préalable, des choix rationnels des projets et *a posteriori*, une analyse des coûts constatés qui favorise une réédition de comptes plus pertinente.

Enfin du processus de réalisation du projet, le contrôleur de gestion établit des analyses qualitatives et quantitatives, financières et non financières de ses différentes dimensions. Ainsi, à travers l'identification des coûts dits cachés et les coûts inutiles, l'explication des écarts constatés (sur prix, sur coûts, sur quantité, sur délais, sur budget, sur activité, etc.) et l'analyse du rapport coût / valeur créée, le contrôleur de gestion participe à la rationalisation des choix d'investissements futurs.

Par ailleurs, les différents rapports élaborés par le contrôleur de gestion devraient être valorisés par les décideurs. De même, ces rapports devraient servir de référence pour les responsables des projets (qui se réalisent dans le cadre des marchés publics). Ainsi, nous recommandons qu'un résumé desdits rapports puisse être diffusé auprès des autres instances de contrôle des marchés publics.

4.4. Limites du contrôle de gestion de la fonction achat public

4.4.1 *Au niveau des organisations gérées par des élus*

La mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein des collectivités publiques locales (communes et conseils de régions) rencontre des difficultés dans la mesure où elles sont gérées par des élus impliqués dans le processus des achats publics. Ces élus négligent souvent la question de performance et ne respectent pas les règles de gestion régissant les achats publics sous des pressions politiques et électorales. Par ailleurs, certains programmes ont une connotation plutôt politique et s'avèrent coûteux pour ces collectivités et constituent une source de conflits d'intérêts entre la direction et le contrôleur de gestion.

En réalité, malgré que la réalisation d'économies et la bonne gestion budgétaire restent marginales pour certains élus (surtout des conseils municipaux), il semblerait que ces deux questions deviennent désormais des arguments électoraux.

L'instauration d'un système de contrôle de gestion de la fonction achat émane de la volonté du dirigeant (le maire, par exemple). En effet, s'il possède une vision axée sur la performance et s'il croit aux nouveaux paradigmes managériaux fondés sur la bonne gouvernance, il serait facile de mettre en place un tel système. Par conséquent, l'implication des politiques dans le processus de déploiement de ce type de contrôle et l'organisation de séminaires pour expliquer aux élus les nouvelles réalités managériales publiques et leur exposer le contrôle de gestion en tant qu'outil efficace de bonne gouvernance et de rationalisation des dépenses publiques sont des solutions gagnantes.

De même, la cohérence entre les actions des élus et leurs politiques de maîtrise des dépenses (faire mieux à moindres coûts) doit se concrétiser au niveau des choix des achats des collectivités publiques locales. Nonobstant, le contrôleur de gestion doit garder sa neutralité et doit aider les élus à consolider cette manière d'agir. Il est tenu d'interpréter les chiffres et de présenter des études bien fondées aux acteurs du processus d'achat. Son rôle de conseil est primordial dans ce type d'organisation.

4.4.2 *Au niveau de l'État et des établissements publics*

Le contrôle de gestion qui s'emploie comme un garant de la bonne gestion des deniers publics nécessite un suivi permanent et minutieux. En effet, un tel système même s'il est bien conçu risque de ne pas atteindre ses objectifs. C'est pour cela qu'il est recommandé qu'une même personne ne doive pas contrôler toutes les étapes du processus achat. Mais, la rotation des personnes chargées du contrôle de gestion constitue une limite au bon fonctionnement dudit système du fait que leur adaptation au nouvel environnement est longue.

Par ailleurs, nous signalons qu'il y a certains achats qui échappent à ce type de contrôle. Par exemple, les mécanismes de passation des marchés de la défense et de la sécurité nationale sont difficiles à contrôler. De plus, le nombre des transactions de certains ministères et le recours à la technique

d'échantillonnage rendent difficile la détection des abus ce qui se répercute négativement sur le rapport coût / efficacité du contrôle de gestion.

Ainsi, le système du contrôle de gestion de la fonction achat public ne peut atteindre ses objectifs que si le personnel répond aux impératifs moraux et éthiques. De même, si le sommet stratégique de l'organisation ne réagit pas aux actes causant un dysfonctionnement du processus d'achat, les résultats du contrôle seront biaisés.

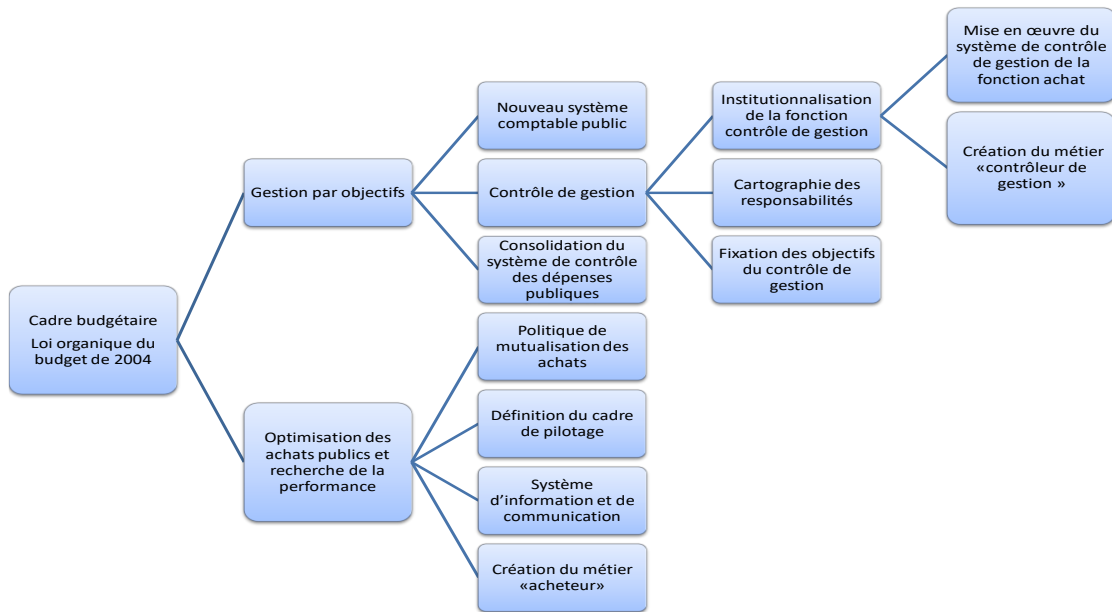
Une autre limite que rencontre le contrôle de gestion des achats publics réside dans le fait que certaines actions des dirigeants ne peuvent pas être contrôlés. En effet, des projets peuvent être montés pour satisfaire des investisseurs proches du premier responsable de l'organisation tout en niant le contrôle de gestion et tous ses outils d'aide au choix d'investissement. Ce risque est prouvé dans des organisations politisées partout dans le monde et les exemples sont nombreux¹³.

Les imperfections existantes dans les procédures de passation des marchés publics peuvent aussi handicaper le contrôle de gestion et biaiser ses résultats dans la mesure où des ententes sur les prix sont possibles entre les soumissionnaires, ce qui fausse les analyses de la situation concurrentielle et des écarts.

En conclusion, la conception du système de contrôle de gestion de la politique des achats publics est une tâche spécialisée. Il s'agit d'un processus qui nécessite l'intervention de plusieurs acteurs et qui s'exécute d'une manière progressive. En effet, l'envergure de l'appareil administratif public tunisien et les spécificités du secteur des achats publics imposent l'adoption d'une démarche de déploiement spécifique allant du diagnostic du contexte juridico-économique jusqu'à la modélisation dudit système et sa mise en œuvre (figure 13).

¹³ Plusieurs exemples sont énumérés dans l'étude élaborée et publiée par l'OCDE (1996) portant sur le contrôle de gestion dans les administrations publiques.

Figure 13. Implantation du contrôle de gestion de la fonction achat public



Source : ISMAILI, Belgacem, 2009.

Ladite démarche est pilotée par un comité rattaché au Premier Ministère. La composition de ce comité doit être élargie pour intégrer des compétences universitaires et au moins un expert en contrôle de gestion du secteur privé. Désormais, l'élaboration d'une cartographie des responsabilités de chaque acteur du processus de déploiement du contrôle de gestion dans le domaine des achats publics est indispensable.

Ainsi, un cadre réglementaire devrait être mis en place pour encadrer le fonctionnement du contrôle de gestion. Ce fonctionnement ne pourrait être efficace que si le contrôle de gestion est érigé en une unité autonome et qu'il soit placé au sommet stratégique.

Par ailleurs, la détermination des composantes du système de contrôle de gestion des achats publics est capitale. Cette composition devrait être conforme aux standards internationaux. En plus, les décideurs devraient profiter du retard d'implantation dudit système au sein de l'administration publique dans la mesure où ils vont incorporer les dernières évolutions des outils de contrôle. Le système d'information et de communication ainsi que les nouvelles approches d'analyse des coûts en sont des exemples.

Les activités du contrôle de gestion sont qualifiées de polyvalentes. En effet, le contrôleur de gestion est tenu de réaliser des études stratégiques, de suivre la gestion budgétaire, d'élaborer des documents de synthèse, d'établir des relations de partenariat avec les fournisseurs et les différents acteurs

externes du processus d'achat. Toutefois, ces activités peuvent être contraintes par des positions du politique ou par des actions scandaleuses (corruption ou détournement de fonds).

Enfin, nous confirmons la faisabilité de notre proposition au sein de l'administration publique tunisienne du fait qu'elle réponde à des besoins réels recensés et s'appuie sur notre connaissance du contexte des achats publics et du contrôle administratif et financier à travers notre expérience professionnelle au sein du Premier Ministère. Ainsi, l'introduction de la gestion budgétaire par objectifs au sein de trois ministères pilotes constitue un terrain favorable pour opérer un changement intégré en vue de sa généralisation.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'émergence de nouveaux paradigmes managériaux, le développement de la culture des organisations, l'intéressement au développement durable et la recherche de rationaliser les dépenses publiques ont stimulé la révision des modèles de gestion publique et la mise à jour du système de contrôle administratif et financier. Par conséquent, le contrôle de gestion, qui est né dans les entreprises privées, est devenu un centre d'intérêt des décideurs du secteur public. Cet intérêt se justifie essentiellement par les apports de ce type de contrôle au système managérial. En effet, nous avons constaté à travers la littérature la substitution croissante du contrôle réactif, égocentrique et axé sur la surveillance par un contrôle de gestion proactif, extraverti et axé sur la veille et le conseil. Toutefois, malgré l'importance de la fonction achat public, nous avons constaté que la littérature s'intéresse peu à ce domaine. Elle traite souvent le contrôle de gestion des activités de base.

Pour accomplir ses missions, le contrôle de gestion procède à un découpage des activités en domaines homogènes, établit un système de mesure et élabore des procédures permettant d'assurer un dialogue de gestion et le pilotage des politiques organisationnelles. Par ailleurs, il participe à la définition rationnelle des éléments permettant un meilleur positionnement de l'administration dans son environnement. De même, à l'ère de l'information, le contrôle de gestion alimente les systèmes d'information dans des perspectives de prospection et d'amélioration de la performance. Cependant, la qualité des informations centralisées et diffusées est tributaire de la qualité du dialogue de gestion établi entre les parties prenantes.

Pour la Tunisie, le système budgétaire public est en cours de changement. Il s'agit d'un passage de la budgétisation axée sur les moyens à la budgétisation axée sur les objectifs. Toutefois, le système du contrôle des achats publics actuel ne répond pas aux exigences de cette nouvelle approche. D'où, la nécessité d'implantation d'un système de contrôle de gestion qui permet aux acheteurs publics d'anticiper le futur et de rendre le système d'achat invulnérable face à la volatilité de l'environnement. Ladite implantation se réalise selon une démarche progressive et assujettis aux facteurs de contingence.

Ainsi, les enjeux des achats publics sont déterminants pour les organisations du secteur public en Tunisie. Dès lors, pour que le contrôle de gestion de la fonction achat public atteigne les résultats escomptés, l'esprit partenarial devrait être enraciné auprès des managers publics. Il s'agit d'un partenariat interne et stratégique à établir entre le sommet stratégique, le contrôleur de gestion et le responsable des achats. De même, l'amélioration des pratiques professionnelles des achats dans l'administration publique tunisienne renforce le système du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion de la politique des achats publics permet le passage de l'orthodoxie de conformité à une nouvelle culture de contrôle fondée sur la performance. En effet, il constitue un facteur et un outil dynamique et innovateur pour les managers tunisiens. De même, il oriente les comportements aussi bien de ces derniers que de l'organisation vers l'optimisation des achats dans l'optique d'instaurer une bonne gouvernance des finances publiques. Cependant, ceci n'est pas automatique du fait que l'accomplissement de ces missions nécessite l'implication des hauts responsables. Donc, la démarche proposée dans le cadre du quatrième chapitre peut réussir dans certains départements ministériels et risque d'avoir des dysfonctionnements dans d'autres.

Le contrôleur de gestion intervient tout au long du processus décisionnel et opérationnel de l'achat, en amont afin de finaliser les actions, en cours de l'action pour la piloter et en aval dans l'objectif d'une post-évaluation. Toutefois, l'efficacité de la contribution du contrôle de gestion dans l'optimisation des achats publics dépend de sa position hiérarchique et des jeux de pouvoir au sein de chaque administration. En plus, elle est tributaire de l'organisation des cycles de gestion et de la reconnaissance des résultats réalisés par chaque acteur du processus achat.

Subséquemment, la détermination des facteurs clés de succès des stratégies d'achat ainsi que les facteurs des risques qui y sont rattachés est fondamentale pour le contrôle de gestion de la politique des achats publics. Nonobstant, le contexte actuel de l'administration publique tunisienne favorise la mise en place de la démarche proposée pour le déploiement du contrôle de gestion de la fonction achat public. Cette instauration sera graduelle du fait qu'elle concernera dans un premier temps les ministères pilotes (l'agriculture, la santé et l'enseignement supérieur) ensuite, elle sera généralisée aux autres administrations publiques. Nous mettons donc l'accent sur l'aspect apprentissage lors de la concrétisation de notre proposition. Ceci nous amène à confirmer que nous avons pu atteindre l'objectif principal de ce mémoire à savoir la proposition d'une démarche d'implantation du contrôle de gestion de la fonction achat public et nous avons montré sa faisabilité en l'état des choses. De plus, la pérennité du système de contrôle de gestion de la fonction achat public trouve son essence dans son origine même c'est-à-dire l'existence d'une volonté politique et l'appui de la Banque mondiale en tant que bailleur de fonds.

Enfin, notre stratégie de recherche, qui s'est articulée sur une analyse qualitative basée sur une revue de littérature, l'expérience française dans le domaine et notre expérience professionnelle, est une contribution pour l'opérationnalisation effective de la gestion par objectifs au sein de l'administration publique tunisienne. Toutefois, l'adoption d'une analyse quantitative qui s'articule sur des modèles économétriques pourra fructifier ce travail. Par ailleurs, il peut être complété par des recherches ultérieures se rapportant notamment au contrôle de gestion des achats publics et son rapport avec le management par la qualité totale au sein du secteur public.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Ouvrages

- ANASTASSOPOULOS, Jean-Pierre. *La stratégie des entreprises publiques : l'efficience au service de l'intérêt général*, Paris, Dalloz, 1980, 222 p.
- BASLE, Maurice. *Le Budget de l'État*, Paris, éditions la Découverte, 1989, 127 p.
- BOUQUIN, Henri. *La comptabilité de gestion*, Paris, Édition economica, 2000.
- BOUQUIN, Henri. *Le Contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise*, Paris, PUF, 1998, 451 p.
- BERLAND, N. *Mesurer et piloter la performance*, Paris, 2004, édition De la performance.
- BETHOUX, Raymond et al. *L'audit dans le secteur public : méthodes et pratiques*, Paris, centre de librairie et d'éditions techniques, 1986, 280 p.
- BURLAUD, Alain et al. *Contrôle de gestion*, Paris, Librairie Vuibert, 2004, 361p.
- CHARIH, Mohamed et Rejean LANDRY. *Politiques et management publics : l'heure de remise en question*, Québec, Presses de l'Université du Québec, 1997, 206 p.
- CHAVENTRE, Brice et al. *L'organisation du travail du contrôle de gestion*, université de Paris XI, dossier contrôle de gestion 2000/ 2001.
- DENIS, Proulx. *Management des organisations publiques : théories et applications*, Québec, Sainte - Foy, Presses de l'Université du Québec, 2006, 259 p.
- DILLEMANN, Christian. *Les commandes publiques : stratégies et politiques*, Paris, la documentation française, notes et études documentaires, n°4827, 1987, 144p.
- EMERY, Yves et David GIAUQUE. *Paradoxes de la gestion publique*, Paris, L'Harmattan, 2005, 251p.
- KAPLAN. R et NORTON. D. *Le tableau de bord prospectif*, traduit de l'américain the balanced scorecard par Monique. S., éditions d'organisation, Paris, 1998 (quatrième tirage 2006), 311p.
- KERNAGHAN, Kenneth et al. *L'administration publique de l'avenir : The new public organization*, Toronto, l'institut d'administration publique du Canada, 2001, 389 p.
- GALAMBER, Patrice. *Les nouveaux objectifs du contrôle de gestion : de la mesure des performances à l'intéressement aux résultats*, Paris, éditions d'Organisation, 1991,171 p.
- JONCOUR, Yves et Pascal PENAUD. *L'achat public*, édition d'organisation, Paris, 2000,308p.
- KHEMAKHEM, Abdellatif. *La dynamique du contrôle de gestion*, Paris, Bordas, 1986, 2^{ème} édition, 587p.

- LAUFER, Romain et Alain BURLAUD. *Management public : gestion et légitimité*, Paris, Dalloz, 1980, 337 p.
- LAURENT, Ravignon et al. *La méthode ABC / ABM*, édition d'organisation, Paris, 1998, 323p.
- LEQUERET, Pierre. *Le Budget de l'État : préparation, exécution, contrôle*, Paris, la documentation française, notes et études documentaires, 1982, 172 p.
- LORINO, Philippe. *Le Contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités*, Paris, Dunod, 1991, 213 p.
- MALO, Jean-Louis et Jean-Charles MATHÉ. *L'essentiel du contrôle de gestion*. Paris, édition d'organisation, 1998, 303 p.
- MEVELLEC, Pierre. *Le calcul des coûts dans les organisations*, Paris, édition la découverte, 1995, 125p.
- MINTZBERG, Henry et Jacques BOURGAULT. *Manager en public*, Canada, institut d'administration publique du Canada, 2000, 189 p.
- OCDE. *Financement du déficit budgétaire et contrôle monétaire*, Paris, OCDE, 1982, 134 p.
- PERRET, Bernard. *L'évaluation des politiques publiques*, Paris, éditions la découverte, 2001, 123 p.
- SIMON, Herbert. *Administration et processus de décision*, economica, Paris, 1983 (pour la traduction française), 321p.
- SIMONS, R. *Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, accounting, organizations and society*, 1987.
- SYLVIE, Trosa. *Quand l'État s'engage : la démarche contractuelle*, Paris, les éditions d'organisation, 2000, 351 p.
- VOYER, Pierre. *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance*, Québec, Sainte-Foy, Presses de l'Université du Québec, 1999, 446 p.

Articles dans des revues scientifiques

- ARNAUD, Serge et al. « L'impact de la LOLF : questions clés du pilotage stratégique des opérateurs de l'État. Table ronde organisée à l'ENA le 30 septembre 2003 » dans *Revue Française d'Administration Publique*, 2004 / 1, n°109.
- DUPUY, Yves. « La métamorphose du contrôle de gestion » dans *Revue Problèmes économiques*, n°2917 du 14 février 2007, p 48.
- FAUCONNIER, Olivier. « La mesure de la performance des achats » dans *Revue hospitalière de France*, n°499, juillet 2004.
- KABWIGIRI, Charles et DIDIER Van Caillie. « Le design des systèmes de contrôle de gestion adoptés au sein des spins offs académiques de haute technologie : le rôle de l'incertitude perçue par les

managers » dans *cahier de recherche de l'école de gestion de l'Université de Liège*, avril 2007, n°200704/04.

- LEGOUGE, Dominique. « Nouvelle gouvernance achats : les facteurs du succès » dans *Revue hospitalière de France*, n°499, juillet 2004.

- LORINO, Philippe. « Contrôle de gestion et mise en intrigue de l'action collective » dans *Revue française de gestion*, n° 159 de Novembre- Décembre 2005, pp 189-211.

- PAYETTE, Adrien. « Éléments pour une conception du management public » dans *Management public : comprendre et gérer les institutions de l'État*, (de Roland Parenteau et al.) les presses de l'université du Québec, 1992, pp.3-24.

- Philippe G., NELL. « Transparence dans les marchés publics : options après la Conférence de l'OMC à Cancún », dans *Revue Internationale de Droit Économique*, 2004, pp. 355-379.

- PROULX, Denis. *Management des organisations publiques*. Presse de l'université du Québec, 2006, p 141.

- SANTISO, Carlos. « Combattre la corruption et améliorer la gouvernance financière : les institutions financières internationales et le renforcement du contrôle budgétaire dans les pays en développement » dans *Revue française d'administration publique*, n°119 de septembre 2006, la documentation française, pp 459 -492.

- TRIONFETTI, Federico. « Politique d'achats publics et spécialisations internationales » dans *Revue Économie et Prévisions*, 2002/1-2, n°152-153, p 142.

- Oger, Brigitte. « Quelques réflexions sur les implantations d'ABCM (Activity-Based Cost Management) : les facteurs d'adoption, les bénéfices perçus » dans *Papiers de recherche du GREGOR*. 99.08, IAE, Paris, 1999.

Rapports

- Banque mondiale. *Analyse du cadre conceptuel des budgets par objectifs*. Tunis, 2005, 120 p.

- Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement. *L'expérience acquise dans le domaine de la coopération internationale concernant la politique de concurrence et les mécanismes utilisés*, Genève, 2 juillet 2001.

- Délégation interministérielle à la réforme de l'État (DIRE). *Méthodologique sur le contrôle de gestion*. Paris, Février 2003, 301p.

- Direction générale des dépenses publiques. *Rapport d'activité*. Tunis, 2006.

- Institute Systems and Innovation Research. *Innovation et marchés publics. Bilan*, étude pour la Commission européenne, n° ENTR/03/24, 2003, 11p.

- Organisation de coopération et de développement économique. *Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes*, OCDE, Paris, 1996, 197p.

Textes règlementaires et juridiques, tunisiens

- Loi n° 2004-42 du 13 mai 2004, portant modification et complétant la loi organique du budget n°67-53 du 8 décembre 1967.
- Loi n°73-81 du 31 décembre 1973, portant code de la comptabilité publique, complétée et modifiée par la loi n°2003-43 du 9 juin 2003.
- Décret n°2003-2424 du 24 novembre 2003, portant création d'une unité de gestion par objectifs pour la réalisation du projet de réforme de la gestion du budget de l'Etat et fixant son organisation et les modalités de son fonctionnement.
- Décret n°2002-3158 du 17 décembre 2002, portant réglementation des marchés publics et l'ensemble des textes qui l'ont modifié et complété.

Documents Internet

- ARPE. *La démarche de gestion de projets appliquée aux achats responsables*, Octobre 2007, [<http://www.territoires-durables.fr>], (page consultée le 06.12.2007).
- AZAN, Wilfrid et CEREMO Grefige. *Compétence des contrôleurs de gestion, utilisation d'ERP et impératif technologique, une analyse empirique*, [<http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p74.pdf>], (page consultée le 28.10.2007).
- BOULILA, Naima. *Expérience de la cours des comptes en matière du contrôle budgétaire et perspectives d'adaptation à la gestion par objectifs*, [<http://www1.worldbank.org/publicsector/civilservice/frenchadmin/budgetparobjectifs.pdf>], (page consultée le 07.12.2007).
- BOUQUIN, Henri. *Cours de contrôle de gestion*, [www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/poly/UV13.asp], (consulte le 18.11.2007).
- BOUQUIN, Henri. *Contrôle et stratégie*, [http://www.crefige.dauphine.fr/publish/ctrl_strat.htm], (page consultée le 18.11.2007).
- BOUQUIN, Henri et STEPHANIE Thiery. *Cours de contrôle de gestion*, [www.crefige.dauphine.fr/pedagogie/poly/UV13.asp], (page consultée le 18.11.2007).
- BENBOURICHE, Yacine. *Perception du contrôle de gestion par les non contrôleurs*, [<http://www.management.free.fr/Contenus/Enseigne/comptagegestion/Dossiers/percep.PDF>], (page consultée le 21.10.2007).
- Benoît, EKOKA. *Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source*, [http://www.iae-toulouse.fr/files/162_pdf.pdf], (page consultée le 06.12.2007).
- BOHBOT, Guy. *Conférence sur les commandes publiques, journée 28 septembre 2006*, [http://www.secteurpublic.asso.fr/content/CONTENU/CLUB/MANIFESTATIONS/2006/JOURNEE_COM

- MANDE_PUBLIQUE_28sept06/Presentation_REVUE_FIDUCIAIRE.pdf], (page consultée le 16.10.2007).
- CHAVENTRE, Brice et al. *L'organisation du travail du contrôle de gestion*, [<http://www.management.free.fr/Contenus/Enseigne/comptagegestion/Dossiers/service.PDF>], (page consultée le 07.12.2007).
 - Direction Générale de Modernisation de l'État (France). *Projet, le contrôle de gestion*, [<http://www.cairn.info/revue-economie-et-prevision-2002-1-p-141.htm>], (page consultée le 30.10.2007).
 - GERMAIN, Christophe. *architecture des systèmes de contrôle de gestion*, [<http://www.management.free.fr/AFC/p17.pdf>], (page consultée le 18.11.2007).
 - HELLUY, Arnaud et Xavier DURAND. *Repères pour un contrôle de gestion orienté développement durable*, [<http://www.strategie-aims.com/dd03/comdd/durandhelluy.pdf>], (page consultée le 18.10.2007).
 - JOUVEN, Sara et al. *Le contrôle de gestion contribue-t-il à améliorer le management de l'entreprise ?* [<http://www.management.free.fr/Contenus/Enseigne/expose03/CGScont/management.pdf>], (page consultée le 06.12.2007).
 - LAAJIMI, Azhar. *Tic et nouveau rôle du contrôle de gestion : le contexte des entreprises tunisiennes*, [<http://medforist.grenoble-em.com/Contenus/Conference%20Tunisia%20IEBC%202005/papers/June24/19.pdf>], (page consultée le 07.12.2007).
 - Ministère de l'économie, de finances et de l'industrie et Ministère de la fonction publique, Circulaire du 21 juin 2001. *Développement du contrôle de gestion dans les administrations*, [http://www.minefi.gouv.fr/minefi/publique/budget_État/index.htm], (page consultée le 06.12.2007).
 - MARECHAL, François. « La procédure de passation des marchés publics : Contrats à prix fixes négociable par des avenants ou contrats incitatif ? » dans *Revue Economie et Prévision*, 2002/5, n°156, [<http://www.cairn.info>], (page consultée le 02.12.2007).
 - MORDACQ, Frank. *Modernisation de l'État*, [<http://www.thematique.modernisation.gouv.fr>], (page consultée le 06.12.2007).
 - Observatoire des métiers du GET. *Contrôleur de gestion*, [<http://www.get-telecom.fr/archive/89/A81.pdf>], (page consultée le 06.12.2007).
 - OCDE. *Améliorer le rapport coût- qualité des dépenses publiques : l'expérience des pays de l'OCDE*, [<http://www.OCDE.org>], (page consultée le 02.12.2007).
 - SOLLE, Guy. *Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement : une vision trop instrumentale*, [http://www.unice.fr/recemap/contenurevue/Articles/Revue_Recemap1.Solle.pdf], (page consultée le 06.12.2007).

- « La modernisation des achats de l'État, le plan d'actions », [[http// : www.performance-publique.gouv.fr](http://www.performance-publique.gouv.fr)], (page consultée le 09.11.2007).

Conférences

- Tilapornputt S., *Practical use of Balanced Scorecard (BSC) –from Clerk to CEO*, Microsoft solutions summit, 2003.

LISTE DES ANNEXES

1. Annexe 1. Compétences du contrôleur de gestion.
2. Annexe 2. Le tableau de bord prospectif ou la Balanced Scorecard.
3. Annexe 3. Les types de comptabilité indispensables pour l'administration publique
4. Annexe 4. Liste des entrevues effectuées

Annexe 1. Compétences du contrôleur de gestion¹⁴

1. Compétences scientifiques

- Diplôme : Master et plus.
- Spécialités requises : contrôle de gestion, droit des affaires, recherche opérationnelle...
- Autres : maîtrise le droit des achats publics et les outils informatiques, possède des talents d'innovation, de communication et de gestion des équipes.

2. Compétences en matière d'analyse financière

L'établissement des estimations, l'élaboration des tableaux de bord, le calcul des ratios pertinents, le calcul des coûts et la détermination des écarts entre les prévisions et les réalisations sont les principales compétences financières requises pour un contrôle de gestion efficace. Par conséquent, le contrôleur de gestion doit être capable de collecter, produire et analyser l'information financière qui aide au pilotage des politiques menées par l'administration. Il s'agit, selon Bollecker (2003), de tout ce qui concerne la synthèse, la présentation et la divulgation des chiffres, des tableaux de bord, d'études économiques et financières, de rapports de performance et autres.

3. Talents comportementaux

Le contrôle de gestion émane des besoins des dirigeants. Cependant, il est tenu à répondre aux besoins de tous les acteurs des processus. Son rôle d'animateur et de conciliateur doit être prouvé de manière à ce qu'il facilite un dialogue de gestion multidirectionnel. En plus, la participation du contrôleur de gestion dans l'établissement d'un climat de confiance entre lui-même et les managers, d'une part et entre les décideurs et les managers, d'autre part est un facteur clé de succès du système managérial. Par conséquent, le contrôleur de gestion doit être communicatif et doit présenter une forte capacité de négociation. De même, il doit avoir une diplomatie avec ses interlocuteurs pour pouvoir établir un climat de confiance et de coopération.

4. Capacité d'innovation et de knowledge management

Dans un environnement volatile et pour des soucis de développement durable des services publics, le contrôleur de gestion a besoin de mettre à jour ses connaissances dans toutes ses dimensions. Par ailleurs, il doit être capable d'utiliser les nouveaux progiciels et de profiter des progrès technologique pour qu'il participe efficacement dans l'amélioration de la valeur créée. De même, le contrôleur de gestion est un acteur principal de la réingénierie des processus. Il participe au partage du savoir, du savoir faire et à une gestion efficace du savoir au sein de l'administration, dans l'optique de renforcer l'apprentissage organisationnel.

¹⁴ Fiche inspirée de l'étude réalisée par Wilfrid AZAN et GREFIGE Ceremo. *Compétences des contrôleurs de gestion, utilisation d'ERP et impératif technologique, une analyse empirique*, Faculté des Sciences Economiques et des Sciences Juridiques de l'université de Haute Alsace, 2007.

Annexe 2. Le tableau de bord prospectif ou la Balanced Scorecard

Le tableau de bord prospectif élargit les objectifs des unités au-delà de la simple performance économique. Il permet aux dirigeants d'évaluer la contribution de chacune d'elles à la réponse aux attentes des clients actuels et futurs, les efforts à accomplir pour renforcer le potentiel interne et les investissements qu'il faut faire dans les hommes, les systèmes et les procédures pour améliorer la performance (Kaplan et Norton, 1998, p 20).

Les deux auteurs américains, Kaplan et Norton (1998), ont présenté un tableau de bord prospectif qui est devenu une référence de mesure des performances. Il s'agit d'un modèle qui s'articule sur quatre axes que nous les expliquons en cohérence avec les spécificités du système d'achat public comme suit :

- **Axe financier** : mesure de la croissance des recettes et des dépenses et proposition de développement des domaines d'activités stratégiques. L'équilibre budgétaire global doit être respecté. Donc, c'est au contrôleur de gestion de dégager les éventuels centres de gaspillage des fonds publics.
- **Axe clients ou usagers ou bénéficiaires** : mesure du degré de satisfaction des clients ou des usagers soit des bénéficiaires de la commande publique en se référant à des indicateurs conventionnels (durée moyenne de traitement d'un dossier, nombre de plaintes/mois, qualité de l'achat, fonctionnalités de l'achat, etc.).
- **Axe processus interne** : il s'agit notamment d'analyser les processus d'innovation, de maîtrise des procédures et de perfectionnement des jalons desdits processus.
- **Axe apprentissage organisationnel** : le contrôle de gestion consiste à mesurer les écarts entre les réalisations et les objectifs de résultats initialement fixés par les décideurs. Des améliorations possibles de performance seront proposées. D'où, la notion d'apprentissage organisationnel qui demeure un outil efficace pour réduire les écarts négatifs. Ceci nécessite obligatoirement l'implication des personnels, des systèmes et des procédures.

Annexe 3. Les types de comptabilité indispensables pour l'administration publique

TYPES	Comptabilité budgétaire <i>(engagement, paiement)</i>	Comptabilité générale	Comptabilité analytique
Caractéristiques			
Objectif	Respect de l'autorisation budgétaire	Situation financière	Analyse des coûts
Classification	Par nature économique Ou par objectif	Par nature économique	Par unité d'œuvre
Fait générateur	paiement (+engagement)	Droit constaté	Droit constaté
Partie	simple	double	simple
Acteur	Ordonnateur + CF	comptable	gestionnaire

Source : Banque mondiale. *Séminaire sur la gestion par objectifs*. Tunis, 26 – 27 juin 2006.

Annexe 4. Liste des entretiens effectués

Les entretiens que nous avons pu réaliser pour fructifier nos travaux de recherches sont non-directives et non structurés. Nous justifions ceci par deux causes majeures à savoir, le temps consacré à ces entretiens qui est trop court et notre volonté de bien profiter des expériences des uns et des autres. Nous avançons dans ce qui suit, la liste des personnes avec lesquelles nous avons effectué ces entretiens¹⁵. Toutefois, nous présentons avant ceci les principales questions traitées lors de ces rencontres.

Questions

- Perception du contrôle de gestion ;
- Position hiérarchique du contrôle de gestion ;
- Missions et rôle du contrôle de gestion ;
- Outils du contrôle de gestion ;
- Importance de la fonction achats publics ;
- Démarche d'instauration d'un système de contrôle de gestion dans un organisme public ;
- Notion de planification stratégique ;
- Gestion des risques.

Personnes rencontrées

- Christophe SINNASSAMY, magistrat à la Chambre régionale des comptes île de France ;
- Daniel OTIS et Sawssan AWADA, responsables de la planification stratégique à l'OIF ;
- Denis POISSONNET, responsable de la formalisation des procédures comptables à la direction des affaires financières et du contrôle de gestion à la Cour des comptes française ;
- Eric TETELIN, conseiller à la CRC Haute Normandie ;
- Genviève PASCAL SACHOT, directrice des achats à la Cour des comptes française ;
- Jean PYEGOU, assistant à la première chambre à la Cour des comptes française ;
- Jean-Philippe RIEHL, directeur de la gestion des risques à VEOLIA ;
- Paul DREZET, conseiller référendaire et chargé de mission auprès de la direction des relations internationale des affaires européennes et de la francophonie à la Cour des Comptes française ;
- Roselyne CASTELOOT, chargée du contrôle de gestion et du pilotage de la masse salariale à la direction des affaires financières et du contrôle de gestion à la Cour des Comptes française ;
- Stéphane GUILLET, assistant à la Chambre régionale des comptes Haute Normandie.

¹⁵ Nous ne présenterons pas les personnes interviewées en Tunisie car les rencontres ont été amicales et informelles.