

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE
LARECHERSCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOUFACULTE DES SCIENCES
ECONOMIQUES, COMMERCIALESETDES SCIENCES DEGESTION
DEPARTEMENTDESSCIENCESFINANCIERESETCOMPTABILITE

Mémoire de fin de cycle

*En vue de l'obtention du diplôme de Master en
Sciences Financières et comptabilité
Spécialité : Audit et Contrôle de Gestion
Thème*

Audit et la mise en place d'un système de control de gestion au sein de l'entreprise NAFTAL

Présenté par :

✚ Mme. IDDIR Célia
✚ **Mme. HANICHE** Taous.

Dirigé par :

Mr. SADOUD Ahmed

Devant les membres du jury composé de :

Président :Mr OUSSAID Aziz

Examineur : Mme LOUGAR Roza

Rapporteur : Mr. SADOUD Ahmed

9ème promotion 2022-2023

Remerciements

En premier lieu nous remercions le DIEU tout puissant qui n'a éclairée vers le bon chemin et qui n'a donné la force, le courage et la patience à réaliser ce modeste travail dans les meilleures conditions.

Ainsi que toutes les personnes d'une manière ou d'une autre, qui ont contribué au bon déroulement de ce travail.

Nous tenons à remercies particulièrement nos promoteur Monsieur SADOUD enseignant à l'université Mouloud Mammeri de Tizi-Ouzou qui n'a aidée avec patience et gentillesse et n'a fait de sa grande expérience ainsi que de ses précieux remarques qui ont grandement contribué à l'amélioration de la qualité de ce mémoire.

Un grand merci aussi pour toute l'équipe de l'entreprise NAFTAL et particulièrement à Madame KHADIDJA pour leurs bonnes explications et leurs précieuses conseils durant toute la période du stage.

Nos remerciements s'adressent également aux honorables membres des jurys d'avoir accepté d'examiner notre travail, ainsi que notre entourage familial qui n'a soutenu et supporté au quotidien pendant toute cette période, pour son appui et son soutien moral, Qui 'il trouve ici toute ma reconnaissance.

Dédicace

*A mes parents qui m'ont encouragé et soutenu durant toute la durée
de mes études*

A mon père AKLI & ma mère DJEDJIGA

A mes sœurs NASSIMA & LOUIZA

A mon frère LYES

A ma copine Célia

A mes deux grand-mères DJOUHER & ZHIRA

A mes deux grands-pères AREZKI & SAID

A Mes oncles & tantes

A mes cousins & cousines.

Taous

Dédicace

*A mes parents qui m'ont encouragé et soutenu
durant toute la durée de mes études
A mon père RABAH & ma mère MALIKA*

A ma sœur KATIA

A mes frère TOUFIK ANIS

*A ma copine TAOUS
A mes cousins & cousines*

Célia

Liste des abréviations

Abréviations	Significations
RH	Ressource humaine
CA	Chiffre d'affaire
NAFTAL	Entreprise pétrolière algérienne
CT	Court terme
CLP	Carburant Lubrifiant pneumatique
DA	Dinars Algérienne
DG	Direction générale
District com	District commercial
T-O	Tizi-Ouzou
EBE	Excédent brut d'exploitation
GPL	Gaz pétrole liquéfié
GRH	Gestion des ressources humaines
LT	Long terme
PCG	Le plan comptable général
PDM	Part de marché
PB	Sans plomb
RCE	Remonte code exécution
SIG	Solde intermédiaire de gestion
SMP	Système management de la performance
SI	Système d'information
Tb	Tableau de bord
VA	Valeur ajoutée

Liste des figures

Titre des figures	Pages
Figure n°01 : le triangle de la performance	08
Figure n°02 : les types de la performance	08
Figure n°03: le rôle contrôle de gestion	37
Figure n°04: le contrôle de gestion en quatre étapes	47
Figure n°05 : rattachement de contrôle de gestion a la direction générale	51
Figure n°06 : rattachement de CG a la direction administrative et financière	52
Figure n°07 : rattachement de CG à la direction opérationnelle	53
Figure n°08: le rôle de la comptabilité analytique	58
Figure n°09 : Méthode des coûts partiels	59
Figure n°10 : Principe de la méthode ABC	60
Figure n°11: présentation de la gestion budgétaire	62
Figure n°12 : Fonctionnement du système d'information	68
Figure n°13 : Organigramme de l'entreprise NAFTAL	82
Figure n°14 : Satisfaction client selon l'ancienneté	94
Figure n°15 : Satisfaction client selon offre	95
Figure n°16 : Satisfaction client selon offre	96
Figure n°17 : Fidélité client	98
Figure n°18 : Raison de la fidélité	99

Liste des tableaux

Titre des Tableaux	Pages
Tableau n°01 : la différence entre l’audit de la performance et l’audit financier	19
Tableau n°02 : les approches théoriques de CG	39
Tableau n° 03 : les types de système de CG	49
Tableau n°04: La maquette de tableau de bord	63
Tableau n° 05 : l’évolution de la société NAFTAL	77
Tableau n°06 : les tâches de contrôle de gestion	85
Tableau n° 07 : les sources d’information comptable	87
Tableau n°0 8: les instruments de contrôle de gestion	88
Tableau n°0 9 : Les agrégats financiers	89
Tableau n° 10 : La rentabilité financière ROE	90
Tableau n° 11: La rentabilité économique ROCE	91
Tableau n° 12 : Marge bénéficiaire nette	91
Tableau n° 13 : FOND DE ROULEMENT	92
Tableau n°14: Le besoin de fonds de roulement	92
Tableau n°15 : l’équilibre financière immédiat	93
Tableau n°16 : l’évolution des parts de marché	93
Tableau n° 17 : Satisfaction client selon l’ancienneté	94
Tableau n°18 : Satisfaction client selon offre	95
Tableau n°19 : Satisfaction client selon service	96
Tableau n°20 : Fidélité client	98
Tableau n°21 : Raison de la fidélité	99
Tableau n° 22: Evolution de l’effectif au niveau de NAFTAL	100
Tableau n° 23 : Taux de rétention	101
Tableau n°24: Productivité par employé	103
Tableau n°25 : matrice swot les forces et les faiblesses	104
Tableau n° 26 : matrice swot opportunités et menaces	105

Sommaire

Sommaire

<i>Introduction général.....</i>	<i>01</i>
---	------------------

Chapitre I : L’audit de la performance

<i>Introduction.....</i>	<i>04</i>
<i>Section 1 : Généralité sur la performance</i>	<i>05</i>
1.1.Evolution historique de la performance	06
<i>Section 2 : Introduction à l’audit de la performance</i>	<i>15</i>
<i>Section 3 : La démarche d’un audit de performance</i>	<i>24</i>
<i>Conclusion.....</i>	<i>31</i>

Chapitre II : Système de contrôle de gestion

<i>Introduction.....</i>	<i>32</i>
<i>Section 1 : notion de base sur le contrôle de gestion.....</i>	<i>33</i>
<i>Section 2 : La mise en place d’un système de contrôle de gestion.....</i>	<i>43</i>
<i>Section3 : Les outils de contrôle de gestion</i>	<i>55</i>
<i>Conclusion.....</i>	<i>72</i>

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de NAFTAL et les mesures de performance dans l’entreprise

<i>Introduction</i>	<i>73</i>
<i>Section 1 : Présentation général de l’entreprise NAFTAL</i>	<i>74</i>
<i>Section 2 : Le système de contrôle de gestion au sein de NAFTAL</i>	<i>84</i>
<i>Section 3 : Les mesures de performance dans NAFTAL</i>	<i>89</i>
<i>Conclusion.....</i>	<i>106</i>
<i>Conclusion générale.....</i>	<i>107</i>

Bibliographie

Introduction générale

Introduction générale

L'audit est une activité qui vise à évaluer l'efficacité des processus de contrôle interne et de gestion d'une organisation. En ce sens, l'audit est un outil essentiel pour améliorer la performance organisationnelle. De même, la mise en place d'un système de contrôle de gestion permet de piloter l'activité de l'entreprise et de garantir la fiabilité de l'information financière.

L'audit de performance

Dans le contexte actuel, la compétitivité des entreprises est de plus en plus forte et les clients sont de plus en plus exigeants. Pour répondre à ces défis, les entreprises doivent être en mesure de s'adapter rapidement et de manière efficace.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion est un moyen pour les entreprises de s'assurer que leurs décisions sont prises sur la base d'informations fiables et pertinentes. En effet, le contrôle de gestion permet d'analyser les données financières et opérationnelles de l'entreprise pour identifier les forces et les faiblesses de l'organisation.

L'audit, quant à lui, est une activité indépendante et objective qui permet d'évaluer la fiabilité des informations financières produites par l'entreprise. Il permet également de s'assurer que les opérations sont menées en conformité avec les lois et les règlements en vigueur. Les résultats de l'audit peuvent être utilisés pour améliorer les pratiques de l'entreprise et pour renforcer la confiance des parties prenantes.

Problématique :

Face aux enjeux de la performance organisationnelle, la mise en place d'un système de contrôle de gestion est essentielle pour piloter l'activité de l'entreprise. Cependant, pour garantir l'efficacité de ce système, l'audit est indispensable. Comment alors garantir l'efficacité de l'audit et de la mise en place du système de contrôle de gestion pour améliorer la performance organisationnelle ?

Cette problématique soulève plusieurs questions :

- Quelles sont les étapes clés pour réussir la mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace ?
- Quel est l'impact de l'audit sur la performance organisationnelle ?

- Comment améliorer la performance organisationnelle grâce à l'audit et à la mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace ?

Hypothèses :

- La mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace nécessite une bonne compréhension des enjeux de l'entreprise et une collaboration étroite entre les différents départements.
- L'audit et la mise en place d'un système de contrôle de gestion peuvent avoir un impact significatif sur la performance organisationnelle, notamment en permettant une meilleure allocation des ressources et une prise de décision plus éclairée.
- Pour assurer la réussite de l'audit et de la mise en place du système de contrôle de gestion, il est essentiel d'intégrer la culture de contrôle et de gestion dans l'organisation, en impliquant les parties prenantes et en fournissant une formation adéquate.

Ce mémoire a pour objectif de démontrer l'importance de l'audit de performance et de la mise en place d'un système de contrôle de gestion pour les entreprises. L'audit permet de s'assurer de la fiabilité des informations financières et de la conformité des opérations avec les normes légales et réglementaires. Le contrôle de gestion, quant à lui, permet de suivre l'activité de l'entreprise et d'identifier les axes d'amélioration pour optimiser la performance.

La mise en place d'un système de contrôle de la gestion est une démarche importante pour les entreprises. Cela permet de disposer d'un outil efficace pour suivre la performance de l'entreprise et prendre des décisions en connaissance de cause. La mise en place d'un système de contrôle de gestion demande cependant une planification rigoureuse et la mise en place d'outils adaptés ;

En outre, la mise en place d'un système de contrôle de gestion peut permettre à l'entreprise de bénéficier d'un certain nombre d'avantages. En effet, un tel système permet d'optimiser les coûts et les ressources, de réduire les risques et d'améliorer la prise de décisions. Toutefois, la mise en place d'un tel système peut également être source de défis, tels que la résistance au changement ou la complexité du système mis en place.

Le premier chapitre de ce mémoire portera sur les concepts de base de la performance et l'audit de la performance. Nous verrons les définitions de ces deux notions ainsi que leur importance pour les entreprises. Nous aborderons la démarche d'un audit de performance.

Le deuxième chapitre de ce mémoire portera sur les notions de base de contrôle de

Introduction générale

gestion et la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Nous verrons les différentes étapes de la mise en place d'un système de contrôle de gestion, de la planification à la mise en œuvre. Nous aborderons également les outils nécessaires pour la mise en place d'un tel système.

Afin de concrétiser tout ce qui précède, une étude de cas a été effectuée au sein de l'entreprise NAFTAL (à Tizi-Ouzou) et pour mener à bien cette étude, il serait important de prendre en compte les différents processus et les activités de l'entreprise NAFTAL qui nécessite une surveillance et une gestion efficace. Cette étude inclut l'identification et les domaines de l'entreprise, la place de contrôle de gestion dans l'entreprise ses tâches et instruments de contrôle de gestion au sein de NAFTAL et en fin établir des mesures de performance pour surveiller l'efficacité du système de contrôle proposé.

Chapitre I :

L'audit de la performance

Introduction

L'audit de la performance est un processus essentiel dans la gestion et l'évaluation des performances organisationnelles. Il s'agit d'une démarche systématique et objective visant à évaluer les résultats obtenus par une organisation par rapport à ses objectifs fixés. L'audit de la performance permet de mesurer l'efficacité des processus, des systèmes et des pratiques en place, et de fournir des informations clés pour prendre des décisions éclairées en matière d'amélioration et de développement.

Dans un environnement compétitif et en constante évolution, il est primordial pour les organisations de s'assurer qu'elles atteignent leurs objectifs stratégiques et opérationnels de manière efficace et efficiente. C'est là que l'audit de la performance entre en jeu. En examinant de manière approfondie les résultats obtenus, l'audit de la performance permet de déterminer les forces et les faiblesses de l'organisation, d'identifier les opportunités d'amélioration et de proposer des recommandations concrètes pour optimiser les performances.

Ce chapitre se concentre sur l'importance de l'audit de la performance dans le contexte organisationnel. Nous explorerons les objectifs et les principes de l'audit de la performance, ainsi que les différentes étapes du processus d'audit. Nous examinerons également les compétences et les qualités requises pour mener à bien cette activité.

Enfin, nous analyserons les bénéfices concrets de l'audit de la performance pour les organisations. Nous verrons comment il contribue à l'optimisation des processus, à l'identification des risques, à l'amélioration de la prise de décision, à la responsabilisation des acteurs et à la création de valeur.

Section 1 : Généralité sur la performance

Le concept de la performance est très vaste et peut revêtir différentes significations selon le domaine dans lequel il est utilisé. Dans son sens le plus général, la performance désigne le niveau d'accomplissement, d'efficacité ou de réussite dans une tâche. dans le domaine de l'économie, le concept de performance se réfère généralement à l'efficacité avec laquelle une entreprise ou une organisation utilise ses ressources pour atteindre ses objectifs et obtenir des résultats positifs. Il est souvent mesuré à travers indicateurs et ratios financiers.

La performance d'une entreprise se mesure généralement à travers des indicateurs tels que le chiffre d'affaires, la marge bénéficiaire, le rendement des actifs ou des capitaux propres, le niveau de productivité, etc. Ces mesures permettent de juger de l'efficacité de l'entreprise dans la gestion de ses ressources financières et matérielles.

Selon Peter.F. Drucker, la performance d'une entreprise est mesurée par son aptitude à réaliser ses objectifs, à créer de la valeur pour ses actionnaires, à satisfaire ses clients, à innover et à maintenir une position concurrentielle durable sur le marché.¹

Robert Kaplan & David Norton dans le concept de Balanced Scorecard, «la performance est l'ensemble des résultats obtenus dans quatre dimensions : dimension financière, dimensionclient, dimension processus interne, dimension apprentissage et croissance.une entreprise performante est celle qui atteint un équilibre entre ces différentes dimensions et qui est capable de créer de la valeur à court et à long terme. »²

- **La dimension financière** Elle mesure la performance financière d'une organisation, telle que la rentabilité, la croissance des revenus, les couts, les marges bénéficiaires, le retour de l'investissement, etc.
- **La dimension clients** Cette dimension met l'accent sur la satisfaction et la fidélité des clients, elle examine des aspects tels que la qualité des produits ou services, la satisfaction des clients, la part de marché, etc.
- **La dimension processus interne** Cette dimension évalue les processus internes de l'organisation qui contribuent à la création de valeur pour les clients et les actionnaires.
- **La dimension d'apprentissage et de croissance** Elle est liée aux actifs intangibles de

¹Peter .F. Drucker « The practice of Management »;(1954)

² Robert Kaplan & David Norton “ TheBalenced Scorecard: translating Strategy into Action ” 1996

l'organisation, tels que les compétences des employés, la culture d'entreprise, la capacité d'innovation, les systèmes d'information, etc.

1.1. Evolution historique de la performance

L'évolution historique de la notion de performance dans le domaine des sciences de la gestion reflète une transition significative au fil des décennies.

Initialement, la performance était étroitement associée à la rentabilité financière et aux intérêts des actionnaires, mettant l'accent sur des résultats à court terme. Cette vision a suscité des critiques en raison de son orientation exclusivement économique. Cependant, avec l'évolution socio-économique, la gestion de l'entreprise s'est élargie pour inclure les parties prenantes et la responsabilité sociale.

Désormais, la performance organisationnelle englobe non seulement la rentabilité, mais également des dimensions sociales et environnementales, tout en visant à satisfaire les intérêts variés des parties prenantes, définissant ainsi une approche globale de la performance. Cette évolution démontre la complexité et la multidimensionalité du concept de performance, passant d'une perspective financière étroite à une perspective plus holistique intégrant divers aspects stratégiques, sociaux et environnementaux.

1.2 Les composantes de la performance

Les composantes de la performance sont en général l'efficacité, l'efficience, la pertinence et l'économie.

1.2.1 L'efficacité

L'efficacité se réfère à l'utilisation optimale des moyens pour atteindre des résultats spécifiques en accord avec les objectifs fixés. En d'autres termes, il s'agit de réaliser les résultats souhaités en utilisant les moyens disponibles de manière efficace, « C'est l'aptitude d'une spécificité à modifier une situation de travail dont le maintien constitue un obstacle »³.

On la résume comme suit :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Résultat atteints}}{\text{Objectifs visés}}$$

³Gransted . I : “ L'impasse industrielle ” , Edition du Seuil, Paris , 1980, P33 .

L'efficience

L'efficience concerne le rapport entre les biens ou services produits et les ressources utilisées pour les produire. Dans une perspective d'efficience, l'objectif est d'obtenir le maximum de produits ou services avec un minimum de ressources, tout en maintenant la qualité et la quantité requises. pour Gransted « C'est le rapport entre l'effort et les moyens totaux déployés dans une activité d'une part, et l'utilité réelle que les gens en tirent sous forme de valeur d'usage d'autre part. »⁴

D'une manière plus brève :

$$\text{Efficience} = \text{Résultats atteints} / \text{Moyens mis en œuvre}$$

La pertinence

La pertinence est une notion subjective et difficile à mesurer. Elle se rapporte à la conformité des moyens et des actions déployés pour atteindre un objectif spécifique. En d'autres termes, il s'agit d'atteindre l'objectif de manière efficace et efficiente.

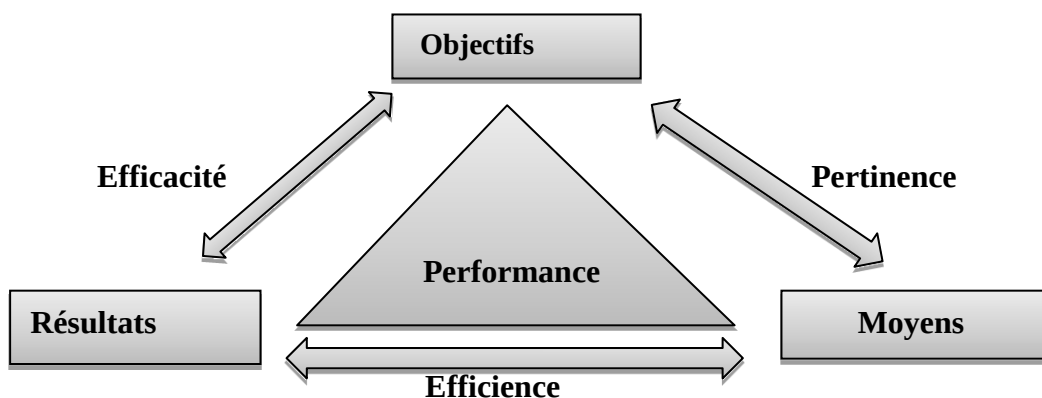
L'économie

L'économie concerne les conditions dans lesquelles les ressources humaines et matérielles sont acquises. Pour être économique, l'acquisition des ressources doit être réalisée avec une qualité acceptable et à moindre coût.

La performance nécessite une vision globale qui prend en compte tous les paramètres internes et externes de la gestion, qu'ils soient quantitatifs ou qualitatifs, techniques ou humains, physiques ou financiers. Il est donc essentiel pour les gestionnaires de rechercher une performance globale qui intègre plusieurs niveaux d'évaluation, tels que l'amélioration de la productivité, la compétitivité sur le marché et la rentabilité financière.

⁴Gransted .I : OP.cit . p33

Figure n°1 : le triangle de la performance

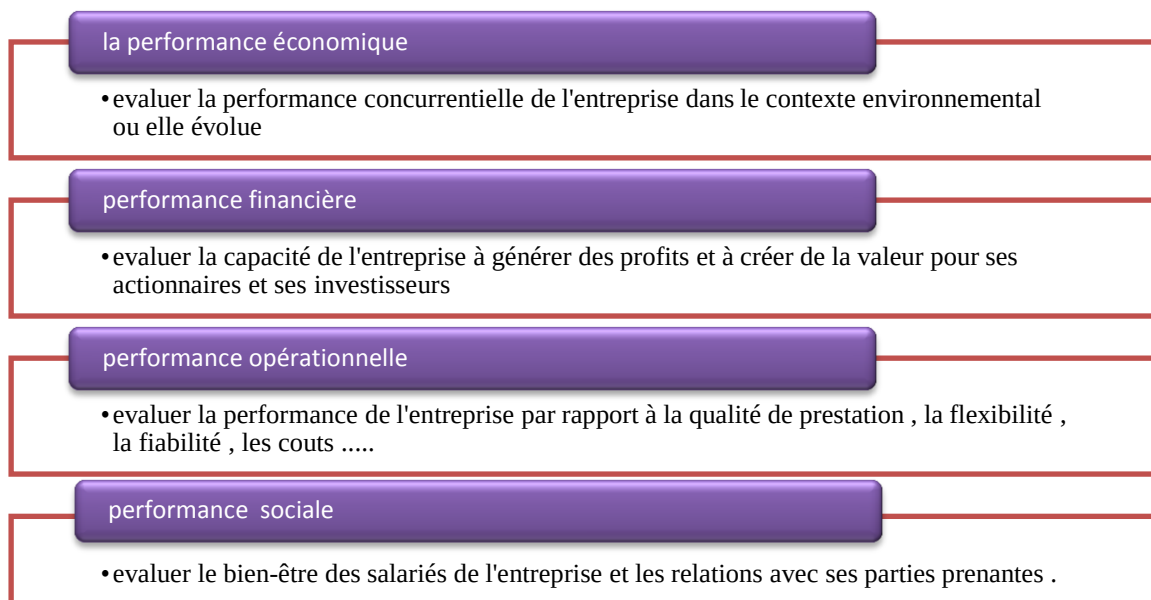


Source : le modèle de Gilbert. (1980) : la performance est au centre du triangle « Objectifs , Résultats Moyens » .

2. Les types de la performance

Les types de performance d'entreprise sont divers et interconnectés, et ils sont tous liés à la satisfaction de la clientèle, qui est l'objectif fondamental de toute organisation. Voici une reformulation des différents types de performance d'entreprise :

Figure n°2 : les types de performance d'entreprise



Source : Mohamed El Allam , « Performance de l'entreprise », Blog Gestion de projet 2023 .

Performance économique

La performance économique évalue la compétitivité de l'organisation dans son environnement en tenant compte de ses facteurs clés de succès. Elle examine si l'entreprise

possède des avantages concurrentiels dans son marché, si elle joue un rôle de leader dans son secteur et si elle parvient à s'adapter aux changements environnementaux. La performance économique analyse également les éléments compétitifs de l'organisation, tels que le prix, l'innovation, le service client ou la qualité.

La performance économique traduit les résultats de la comptabilité, il s'agit des soldes intermédiaires de gestion pour les entreprises commerciales :

- La marge commerciale = les coûts d'achat des marchandises vendues - ventes des marchandises.
- Pour les entreprises industrielles, ce flux correspond à la production, calculée comme suit : production de l'exercice = production vendue + production stockée + production immobilisée.
- La valeur ajoutée représente la contribution productive ou la valeur économique créée par l'entreprise. Elle est calculée comme suit : les achats réalisés auprès des tiers de la production.
- L'excédent brut d'exploitation (EBE) correspond au résultat économique brut lié à l'activité opérationnelle de l'entreprise. L'EBE est considéré comme la véritable rentabilité de l'exploitation.

EBE = valeur ajoutée + subventions d'exploitation - impôts, taxes et versements assimilés - charges du personnel.

- Le résultat brut d'exploitation représente les ressources supplémentaires permettant le financement des investissements futurs et l'efficacité de l'exploitation après soustraction des charges financières.
- RBE = EBE + résultat financier.
- Le résultat net permet aux actionnaires et aux analystes financiers d'évaluer la rentabilité et la performance de l'entreprise.
- RN = RBE + résultat exceptionnel - impôts.

Indicateurs de performance économique

- Chiffre d'affaires dominant dans le secteur
- Croissance rapide sur un marché spécifique
- Recommandation des produits/services de l'entreprise par des leaders d'opinion
- Niveau d'innovation de l'organisation
- Notoriété de l'entreprise

Performance financière

La performance financière se réfère aux niveaux de ventes, aux investissements, aux taux de profits et aux rendements des actifs de l'entreprise. Elle est cruciale pour évaluer la santé financière de l'organisation et pour attirer de nouveaux investisseurs. Une performance financière solide repose sur la satisfaction des actionnaires, des investisseurs et du personnel.

Rentabilité financière

La rentabilité financière mesure la capacité de l'entreprise à rétribuer ses actionnaires en rapport avec les capitaux propres investis. l'indicateur de rentabilité financière est :

Taux de rentabilité financière = résultat net / capitaux propres

Profitabilité d'entreprise

La profitabilité d'une société indique sa capacité à générer des marges bénéficiaires grâce à son activité. L'indicateur de profitabilité d'entreprise :

Taux de profitabilité = résultat net / chiffre d'affaires

Indicateurs de performance financière

- Rentabilité économique de l'entreprise
- Rentabilité financière
- Profitabilité de l'entreprise

Performance opérationnelle

La performance opérationnelle évalue la qualité, la rapidité, la flexibilité, la fiabilité et les coûts des opérations de l'entreprise. Elle mesure la capacité de l'organisation à répondre aux besoins du marché et à s'adapter aux changements environnementaux.

Indicateurs de performance opérationnelle

- Normes de qualité et niveau de fiabilité
- Temps de réponse moyen aux demandes du marché
- Délai de réaction aux opportunités ou menaces externes
- Respect des engagements
- Réduction des dépenses

Performance sociale

La performance sociale concerne la qualité des relations interpersonnelles, la motivation des employés, les compétences du personnel, l'adhésion à la culture de l'organisation, le respect du code éthique, la communication interne, la rémunération et la gestion des conflits.

Indicateurs de performance sociale

- Taux de turnover
- Pourcentage d'absentéisme
- Ratio de retards au travail
- Nombre de conflits interpersonnels
- Nombre et durée des grèves
- Montant des rémunérations
- Niveau de satisfaction des salariés
- Nombre de plaintes émanant du personnel
- Taux de participation aux prises de décisions
- Nombre d'accidents de travail
- Nombre de cas de maladies professionnelles

Il convient de souligner que chaque organisation peut accorder une importance variable à ces différents types de performance en fonction de sa nature, de son secteur d'activité et de ses objectifs spécifiques. Par conséquent, les indicateurs clés de performance peuvent varier d'une entreprise à l'autre, en fonction de leurs stratégies et de leurs priorités.

Ces différents types de performance d'entreprise ne sont pas isolés, mais interconnectés. Ils contribuent tous à la réalisation de l'objectif central qui est la satisfaction de la clientèle. Ainsi, une performance économique solide peut conduire à une performance financière favorable, une performance opérationnelle efficace peut renforcer la performance économique, et une performance sociale positive peut avoir un impact sur l'ensemble de la performance de l'entreprise.

3. Les facteurs qui influencent la performance

La performance d'une entreprise est influencée par de nombreux facteurs qui interagissent les uns avec les autres. Voici quelques-uns des facteurs clés qui peuvent avoir un impact significatif sur la performance d'une entreprise :

Environnement interne

L'environnement interne de l'entreprise fait référence à tous les éléments, ressources et

facteurs qui sont directement sous le contrôle ou l'influence de l'entreprise.

La stratégie

Une stratégie claire et bien définie est essentielle pour orienter les activités de l'entreprise et atteindre ses objectifs à long terme. Une stratégie efficace permet de définir la direction de l'entreprise et d'allouer les ressources de manière appropriée

La stratégie d'entreprise est considérée comme un facteur majeur influençant la performance organisationnelle et les mesures de performance.

La structure

Selon Mintzberg, la structure organisationnelle englobe les relations liées aux emplois, aux systèmes, aux processus opérationnels, aux personnes et aux groupes qui travaillent à la réalisation des objectifs.⁵

La mesure de la performance

La mesure de la performance était considérée comme une activité relevant des ressources humaines, mais l'émergence du tableau de bord équilibré a changé cette perception.

Roland & Frank (2009) ont étudié l'impact de l'utilisation des systèmes de mesure de la performance dans le secteur public sur la performance globale de 101 organismes du secteur public. L'étude indique que l'utilisation incitative des systèmes de mesure de la performance a un impact négatif sur la performance de l'organisation.⁶

Information technologique

Les avancées technologiques dans le domaine de l'informatique offrent aux organisations de nombreux outils et techniques pour atteindre leurs objectifs). Les systèmes de planification des ressources de l'entreprise (ERP) font partie de ces outils qui ont montré une amélioration possible de la gestion organisationnelle..

Leadership et gestion

La qualité du leadership et de la gestion joue un rôle important dans la performance d'une entreprise. Un leader est une personne qui choisit, façonne et influence les partisans ayant des compétences variées pour atteindre la mission et les objectifs de l'organisation. Il

⁵ Ahmady, G., Mehrpour, M. & Aghdas, N. Organisational Structur. .Procedia-social and Behavioral Sciences, 455-462

⁶ Roland, F. & Frank, H. (2009). The Use of Performance Measurement Systems in the Public Sector : Effects on Performance . Management Accounting Research .

consacre volontiers et avec enthousiasme des énergies spirituelles, émotionnelles et physiques pour coordonner les efforts visant à réaliser la mission et les objectifs .

Innovation et adaptation

Les entreprises doivent constamment innover et s'adapter aux changements du marché pour rester compétitives. La capacité à développer de nouveaux produits, à améliorer les processus existants et à répondre aux besoins changeants des clients est essentielle pour maintenir la performance.

Gouvernance

La gouvernance d'entreprise est le mécanisme et le système formels selon lesquels la direction est tenue responsable de ses pratiques et de ses politiques envers les actionnaires . La structure de propriété et les pratiques de gouvernance ont été identifiées comme des indicateurs clés de l'activité de l'entreprise et de sa performance.⁷

Capital humain :

Les employés sont l'un des actifs les plus importants d'une entreprise. Recruter, former et retenir des talents de haute qualité est essentiel pour améliorer la performance.

L'identification des éléments d'insatisfaction des employés pousse l'organisation à élaborer un plan stratégique visant à améliorer la motivation et l'engagement du personnel .

Environnement externe

L'environnement externe de l'entreprise fait référence à l'ensemble des facteurs et des influences qui se trouvent à l'extérieur de l'entreprise.

Clients

Une étude menée par Kwaku & Satyendra (1998) a examiné le lien entre l'orientation client et la performance des PME en provenance de Grande-Bretagne. Les effets probables de l'orientation vers l'innovation, de l'intensité concurrentielle et de la dynamique du marché sur le degré d'orientation client des organisations ont été testés en utilisant le rendement sur le capital investi (RCI), le taux de croissance des ventes et le succès des nouveaux produits comme mesures de performance. Les résultats ont démontré que l'orientation client a un effet positif sur la performance des organisations étudiées. L'orientation vers l'innovation et

⁷ Charilaos, M; Mohamed, A & Ehab, K.A (2019). Social institutions, corporate governance and firm – performance in the MENA region . Research in International Business and Finance Volume , 48, 75-96 .

l'environnement concurrentiel influencent le degré d'orientation client des organisations.⁸

Fournisseurs

Les gestionnaires doivent être axés sur la clientèle et avoir la capacité d'établir des relations de confiance avec des partenaires externes). La confiance interorganisationnelle désigne la confiance qu'une organisation accorde à ses partenaires externes tels que les clients, les fournisseurs et les partenaires . Elle facilite le partage d'informations de qualité, notamment en ce qui concerne l'exactitude, l'intégralité, la pertinence et la fiabilité des informations.

Section 2 : Introduction à l'audit de la performance

Le monde des affaires a connu d'importants changements ces dernières années, devenant plus ouvert aux influences internes et externes. Les entreprises de tous les secteurs ont dû s'adapter et réagir rapidement pour rester compétitives. Les employés sont également devenus plus exigeants, souhaitant participer activement à la vie de l'entreprise et être reconnus pour leurs compétences. Cependant, il est indéniable que le contexte actuel engendre un stress accru tant pour les entreprises que pour leurs salariés, en raison d'une concurrence vive dans tous les secteurs. Dans cette évolution du monde économique et de la société, les entreprises sont incitées à être organisées et performantes pour survivre.

L'audit de performance est un processus essentiel pour évaluer et améliorer les performances d'une entreprise. Il se déroule en plusieurs étapes, allant de la planification à la réalisation de l'audit, en passant par l'examen de la situation de l'entreprise et l'établissement d'un rapport détaillé. L'auditeur examine les différents domaines de performance, tels que les finances, les objectifs fixés et atteints, l'efficacité opérationnelle, etc. L'objectif est d'identifier les points forts et les faibles de l'entreprise, de proposer des mesures correctives et d'élaborer un plan d'action pour améliorer les performances globales.

Le rapport d'audit est destiné à un public spécifique, y compris les personnes ayant demandé l'audit, les collaborateurs et les partenaires. Il doit être clair et bien structuré, fournissant des informations précises et des recommandations justifiées. La rédaction du rapport se fait progressivement tout au long de la mission d'audit, en apportant des améliorations au fur et à mesure.

La notion de performance a une longue histoire et est devenue essentielle dans le

⁸ Kawaku, A-A & Satyendra, S (1998). Market Orientation and Performance : An Empirical Study of British SMEs ; SACE Knowledge .

monde des affaires. Elle est liée à la réalisation des objectifs fixés, à la compétition et à l'accomplissement des tâches. L'audit de performance permet de contrôler les résultats financiers et d'identifier les problèmes éventuels. L'efficacité opérationnelle est également évaluée, en veillant à ce que les objectifs soient réalistes et motivants pour les employés.

En conclusion, l'audit de performance est un outil clé pour évaluer et améliorer les performances d'une entreprise dans un environnement concurrentiel. Il permet d'identifier les domaines à renforcer et de proposer des mesures correctives. Les entreprises doivent s'adapter aux évolutions du monde économique pour rester compétitives et répondre aux attentes croissantes des employés.

Définition de l'audit de performance

L'audit de la performance est une activité indépendante et objective d'examen des opérations, des systèmes, des programmes et des organisations du gouvernement, du ministère, d'une entité sous au moins l'un des trois angles suivants : efficacité, efficacie et existence de voies d'amélioration.⁹

Les audits de performance apportent une valeur ajoutée en fournissant des compétences analytiques approfondies, de nouvelles perspectives et en rendant les informations existantes plus accessibles à toutes les parties prenantes. Ils formulent des observations et des conclusions indépendantes basées sur des preuves solides, ainsi que des recommandations découlant des constatations de l'audit.

Objectif de l'audit de la performance

Selon Hélène Löning et Yves, "L'objectif de l'audit de performance est d'évaluer l'efficacité, l'efficacie et la pertinence d'une organisation, d'un programme ou d'un processus par rapport à des objectifs préalablement définis. Il vise à identifier les écarts entre les résultats obtenus et les résultats attendus, et à formuler des recommandations pour améliorer la performance globale de l'entité auditée."¹⁰

L'objectif de l'audit de performance est d'évaluer et de confronter les résultats obtenus par une organisation ou un programme par rapport à ses objectifs préétablis, en prenant en compte les moyens mis en œuvre. Cet audit vise à analyser les écarts éventuels entre les réalisations et les objectifs, afin de formuler des recommandations et des mesures d'amélioration spécifiques. Il s'agit donc d'identifier les domaines où des ajustements ou des

⁹L'INTOSAI (Organisation internationale des institutions d'audit suprême) Norme ISSAI 300 ;

¹⁰ Hélène Löning et Yves "L'audit de performance" (2007) ;

changements sont nécessaires pour renforcer la performance globale de l'organisation.

Le périmètre de l'audit de performance inclut plusieurs aspects importants. Il évalue la pertinence des objectifs par rapport à la stratégie de l'organisation et à la structure des programmes. Il examine également la prise en compte des composantes socio-économiques, de la qualité de service et de l'efficacité de gestion dans la définition des objectifs.

L'audit évalue la clarté et la mesurabilité des objectifs formulés, ainsi que la désignation des responsables chargés de leur mise en œuvre. Il vérifie la pertinence et la fiabilité des indicateurs de performance utilisés, ainsi que la fiabilité des systèmes d'information qui produisent ces indicateurs. Les dispositifs de contrôle interne, le fonctionnement du système de contrôle de gestion et la fiabilité des résultats chiffrés sont également examinés. Enfin, l'objectivité et l'exhaustivité des commentaires relatifs aux écarts constatés entre les objectifs et les réalisations sont pris en compte.

Les approches de l'audit de la performance

L'audit de la performance est généralement effectué en utilisant l'une des trois approches suivantes : une approche axée sur les systèmes, une approche axée sur les résultats ou une approche axée sur les problèmes. Chacune de ces approches a ses propres caractéristiques et objectifs spécifiques.

Le choix de l'approche d'audit de la performance dépendra des besoins spécifiques de l'organisation, des attentes des parties prenantes et des objectifs visés par l'audit. Chaque approche offre une perspective différente pour évaluer la performance organisationnelle, que ce soit en examinant les systèmes

Approche axée sur les systèmes :

L'approche axée sur les systèmes se concentre sur l'examen des processus de gestion et de contrôle internes de l'organisation. Elle vise à évaluer l'efficacité et l'efficacité des systèmes de gestion, tels que les systèmes financiers, les systèmes de gestion des ressources humaines, les systèmes de gestion de la qualité, etc. Cette approche permet de s'assurer que les systèmes sont bien conçus, adéquatement mis en œuvre et qu'ils répondent aux normes et exigences établies. Les auditeurs peuvent examiner les politiques, les procédures, les flux de travail, les indicateurs de performance et les mécanismes de contrôle interne pour identifier les forces et les faiblesses des systèmes de gestion.

Approche axée sur les résultats :

L'approche axée sur les résultats se concentre sur l'évaluation de la réalisation des objectifs fixés par l'organisation. Elle examine si les programmes, les projets et les services ont produit les résultats escomptés en termes d'effets, d'impacts ou de réalisations. Les auditeurs peuvent évaluer les mesures de performance, les indicateurs de résultat, les rapports d'activité et les évaluations existantes pour déterminer si les objectifs ont été atteints et si les ressources ont été utilisées de manière optimale. Cette approche met l'accent sur la valeur ajoutée, l'efficacité et l'efficience des opérations organisationnelles.

Approche axée sur les problèmes :

L'approche axée sur les problèmes se concentre sur l'identification et l'analyse des problèmes spécifiques ou des écarts par rapport à des critères préétablis. Elle vise à comprendre les causes profondes des problèmes identifiés et à proposer des recommandations pour les résoudre. Les auditeurs peuvent utiliser des techniques d'analyse des écarts, des enquêtes, des entretiens et des examens approfondis pour identifier les problèmes, analyser les causes et formuler des recommandations d'amélioration. Cette approche permet de cibler les domaines où des actions correctives ou des mesures préventives sont nécessaires.

En fonction du contexte organisationnel et des objectifs de l'audit, il est également possible d'utiliser une combinaison de ces approches. Par exemple, une approche hybride pourrait combiner des éléments de l'approche axée sur les systèmes et de l'approche axée sur les résultats pour évaluer à la fois l'efficacité des systèmes de gestion et la réalisation des objectifs organisationnels.

Chapitre I : L'audit de la performance 2023

La différence entre l'audit de la performance et l'audit financier Tableau
n°1 : la différence entre l'audit de la performance et l'audit financier

Aspect envisagé	Audit de la performance	Audit financier et audit de conformité
Objectif	Evaluer si les fonds de l'UE ont été utilisés de manière économique, efficiente et efficace	Evaluer si les opérations financières ont été exécutées de manière légale et régulière et si les comptes sont fiables.
Thème central	Politique, programmes, organisation, activités et système de gestion.	Opérations financières, procédures comptable et procédures de contrôle clés.
Formation requis	Economie, science politique, sociologie, etc.	Comptabilité et droit
Méthode utilisés	Varient d'un audit à l'autre	Cadre normalisé
Critères d'audit	D'avantage susceptibles d'être laissés à l'appréciation des auditeurs. Les critères sont propres à chaque audit.	Moins susceptibles d'être laissés à l'appréciation des auditeurs. Critères normalisés établis par la législation et la réglementation, applicables à tous les audits.
Rapport	Rapport spéciaux publié de manière ponctuelle. La structure et le contenu varie selon les objectifs.	Rapport annuel. Plus ou moins normalisés. Une vue d'ensemble de la performance du budget de l'UE est présentée dans un chapitre ad hoc du rapport annuel.

Source : Manuel d'audit de la performance, comité du contrôle qualité de l'audit, septembre 2017.

2. Les acteurs et les qualités essentielles d'un bon audit de performance

Un bon audit de performance implique plusieurs acteurs et étapes pour assurer son efficacité.

Qui réalise l'audit de performance

L'audit de la performance peut être réalisé par différentes entités, notamment :

Des auditeurs internes

Ces auditeurs sont des employés de l'organisation chargés d'évaluer la performance des différentes activités et processus internes. Ils sont généralement indépendants des opérations quotidiennes et rapportent directement à la direction de l'entreprise.

Des auditeurs externes

Il s'agit de cabinets d'audit indépendants qui sont engagés par une organisation pour évaluer sa performance. Ces cabinets sont généralement composés d'experts dans différents domaines (finance, opérations, gestion des risques, etc.) et peuvent fournir des recommandations objectives et impartiales.

Des consultants en performance

Ces professionnels spécialisés dans l'amélioration des performances sont souvent engagés par les entreprises pour analyser leurs processus, identifier les opportunités d'amélioration et mettre en place des solutions adaptées. Ils peuvent travailler en interne ou être externalisés.

Les organismes de réglementation

Dans certains secteurs, des organismes de réglementation peuvent réaliser des audits de performance pour s'assurer que les entreprises respectent les normes et les réglementations en vigueur.

Les qualités essentielles pour un audit de performance

Les qualité d'un bon audit de performance comprennent :

Indépendance

L'auditeur de performance doit être indépendant et impartial, sans aucun conflit d'intérêts. Cela garantit que l'audit est objectif et que les conclusions et les recommandations sont basées sur des faits et des preuves solides.

Compétence

L'auditeur de performance doit posséder les compétences techniques nécessaires pour évaluer efficacement les processus, les systèmes et les performances d'une organisation. Il doit avoir une connaissance approfondie des normes et des méthodologies d'audit, ainsi qu'une compréhension de l'industrie ou du secteur spécifique qu'il audite.

Intégrité

L'intégrité est essentielle dans un audit de performance. L'auditeur doit être honnête, éthique et professionnel dans toutes ses interactions avec l'organisation auditée. L'intégrité est nécessaire pour maintenir la confiance dans le processus d'audit et pour assurer que les conclusions ne sont pas biaisées ou influencées par des facteurs externes.

Objectivité

L'auditeur de performance doit être objectif dans son approche et ses évaluations. Il doit éviter les préjugés et les influences personnelles lors de l'évaluation des performances de l'organisation. L'objectivité garantit que les conclusions de l'audit sont fondées sur des critères clairs et que les recommandations sont basées sur des faits vérifiables.

Méthodologie rigoureuse

Un bon audit de performance repose sur une méthodologie rigoureuse et systématique. L'auditeur doit suivre un processus d'audit clairement défini, comprenant la planification, la collecte de données, l'analyse, l'évaluation des risques, la vérification des preuves et la formulation de conclusions et de recommandations. Une méthodologie solide garantit la cohérence et la fiabilité des résultats de l'audit.

Communication claire

L'auditeur de performance doit être capable de communiquer de manière claire et concise ses conclusions et ses recommandations. Il doit être en mesure d'expliquer les problèmes identifiés, les causes sous-jacentes et les opportunités d'amélioration de manière compréhensible pour l'organisation auditée. Une communication efficace facilite la mise en œuvre des recommandations et la compréhension des enjeux par l'ensemble des parties prenantes.

Suivi et évaluation

Un bon audit de performance inclut également un suivi et une évaluation des mesures prises par l'organisation auditée pour mettre en œuvre les recommandations. L'auditeur doit s'assurer que les actions correctives sont entreprises et que les résultats attendus sont atteints. Le suivi et l'évaluation permettent de mesurer l'efficacité de l'audit et d'assurer l'amélioration continue des performances de l'organisation.

3. L'audit de performance : un levier de la modernisation de la gestion de l'entreprise

L'audit de performance joue un rôle essentiel dans la modernisation de la gestion des entreprises en identifiant les domaines où l'entreprise peut améliorer sa performance opérationnelle. Il fournit des recommandations concrètes pour optimiser les processus, renforcer la qualité, accroître l'agilité, optimiser la gestion des ressources et renforcer la gestion des risques. En mettant en œuvre les recommandations de l'audit de performance, les entreprises peuvent moderniser leurs pratiques de gestion, accroître leur compétitivité sur le marché, améliorer leur rentabilité et assurer leur succès à long terme. Cela nécessite généralement une approche holistique, impliquant la collaboration de toutes les parties prenantes et une volonté de remettre en question les pratiques établies pour adopter de nouvelles approches plus efficaces et efficientes.

Évaluation des processus

L'audit de performance examine les processus opérationnels de l'entreprise, tels que la chaîne d'approvisionnement, la production, la logistique, les ventes et le service client. L'objectif est d'identifier les inefficacités, les goulots d'étranglement, les retards, les erreurs et les gaspillages qui peuvent nuire à la performance globale de l'entreprise. En évaluant ces processus, l'audit peut mettre en évidence les étapes inutiles, les redondances ou les opportunités d'automatisation qui pourraient améliorer l'efficacité opérationnelle.

Analyse des pratiques de gestion

L'audit de performance examine également les pratiques de gestion mises en œuvre dans l'entreprise. Cela inclut la planification stratégique, la gestion des ressources humaines, la gestion des performances, la gestion des talents, la gestion des risques, la communication interne, etc. L'objectif est d'évaluer si ces pratiques sont alignées sur les objectifs de l'entreprise, si elles sont efficaces et si elles favorisent la performance opérationnelle. L'audit peut identifier les pratiques obsolètes, les lacunes de compétences, les problèmes de communication ou les processus décisionnels inefficaces qui entravent la performance.

Identification des indicateurs de performance (KPI)

L'audit de performance aide à définir et à mesurer les indicateurs clés de performance pour évaluer la performance opérationnelle de l'entreprise. Ces KPI peuvent inclure des mesures telles que le taux de rendement global (TRG), le taux de rotation des stocks, le taux de satisfaction client, le délai de livraison, le taux de conformité, le coût par unité produite, etc. En analysant ces KPI, l'audit peut identifier les domaines où l'entreprise se situe en

dessous des normes attendues et où des améliorations sont nécessaires.

Recommandations d'amélioration

Sur la base des constatations de l'audit, des recommandations d'amélioration peuvent être formulées. Ces recommandations visent à proposer des solutions concrètes pour améliorer la performance opérationnelle de l'entreprise. Elles peuvent inclure des suggestions telles que la simplification des processus, l'adoption de technologies innovantes, l'amélioration des compétences du personnel, l'optimisation de la chaîne d'approvisionnement, l'automatisation des tâches, etc. Ces recommandations sont conçues pour aider l'entreprise à atteindre ses objectifs opérationnels de manière plus efficace et efficiente.

En modernisant la gestion des entreprises, l'audit de performance joue un rôle crucial en aidant les organisations à :

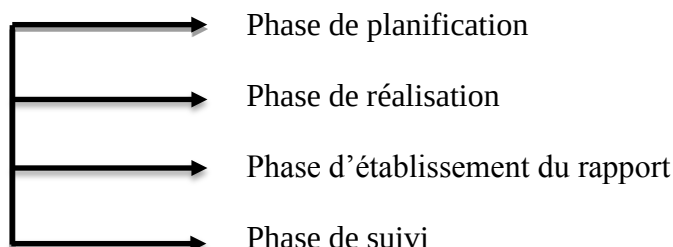
Améliorer l'efficacité et la productivité

L'audit de performance identifie les processus inefficaces, les redondances et les gaspillages de ressources. En proposant des recommandations d'amélioration, il permet à l'entreprise de mettre en place des mesures visant à optimiser les processus, à automatiser les tâches répétitives, à réduire les délais et à augmenter l'efficacité globale. Cela se traduit par une meilleure productivité et une utilisation plus efficace des ressources.

références. Cela permet de mettre en évidence les domaines où l'entreprise peut améliorer sa performance en adoptant des pratiques ou des stratégies similaires à celles des entreprises performantes. Ces écarts peuvent révéler des opportunités d'optimisation des processus, de réduction des coûts, d'amélioration de la qualité, etc.

Section 3 : La démarche d'un audit de performance

L'audit de la performance comporte les principales étapes suivantes :



1. Phase de planification

La phase de planification d'un audit de performance est une étape importante pour assurer la réussite de l'audit .

La sélection des thèmes

Les auditeurs doivent utiliser le processus de planification stratégique de l'ISC pour sélectionner les thèmes d'audit. Ils doivent analyser les thèmes potentiels, effectuer des recherches pour identifier les risques et les problèmes.

La détermination des audits à réaliser fait généralement partie du processus de planification stratégique de l'ISC. Les auditeurs doivent contribuer à ce processus dans leurs domaines d'expertise respectifs. Ils peuvent partager les connaissances acquises lors d'audits précédents. De plus, les informations obtenues lors du processus de planification stratégique peuvent être pertinentes pour les travaux futurs de l'auditeur.

Lors de la sélection des thèmes, il est important de maximiser l'impact attendu de l'audit tout en tenant compte des capacités d'audit, telles que les ressources humaines et les compétences professionnelles. Les techniques formelles telles que l'analyse des risques ou l'évaluation des problèmes peuvent aider à structurer le processus de planification, mais il est essentiel d'exercer un jugement professionnel pour éviter toute partialité dans les évaluations.

Conception de l'audit

Les auditeurs doivent planifier leur audit de manière à garantir un contrôle de qualité élevé, une exécution économique, efficace et efficiente dans les délais fixés, et conformément aux principes de gestion de projet. Lors de la planification de l'audit, il est important de

prendre en compte les éléments suivants :

- Les connaissances et les informations contextuelles nécessaires pour comprendre les entités auditées, permettant ainsi une analyse des problèmes, des risques, des sources potentielles de preuves, de l'auditabilité et de l'importance relative du domaine d'audit proposé.
- Les objectifs, les questions, les critères, le sujet de l'audit et la méthodologie (y compris les techniques de collecte de preuves et d'analyse d'audit à utiliser).
- Les activités nécessaires, les besoins en personnel et en compétences (y compris l'indépendance de l'équipe d'audit, les ressources humaines et éventuellement l'utilisation d'experts externes), une estimation des coûts de l'audit, les échéances et les étapes clés du projet, ainsi que les principaux éléments à contrôler.

Pour garantir une planification d'audit adéquate, les auditeurs doivent acquérir une connaissance approfondie du sujet d'audit. Avant de commencer un audit de performance, il est généralement nécessaire d'acquérir des connaissances méthodologiques spécifiques à l'audit du contenu de la question à l'étude.

Lors de la planification de l'audit, l'auditeur doit concevoir les procédures d'audit à mettre en œuvre pour collecter des preuves suffisantes et appropriées. Cette tâche peut être subdivisée en plusieurs étapes :

- -Décider de la conception globale de l'audit (les questions à poser, par exemple pour expliquer, décrire ou évaluer) ;
- -Déterminer le niveau d'observation (par exemple, examiner un processus ou des dossiers spécifiques), définir la méthodologie (par exemple, effectuer une analyse exhaustive ou un échantillonnage) ;
- -Choisir les techniques spécifiques de collecte de données (par exemple, entretiens ou études de groupes cibles) ;

Les méthodes de collecte de données et les techniques d'échantillonnage doivent être choisies avec soin. La phase de planification doit également inclure des travaux de recherche visant à développer les connaissances, à tester différentes conceptions d'audit et à vérifier la disponibilité des données nécessaires. Cela facilite le choix de la méthode d'audit la plus appropriée.

Il est essentiel que la direction supérieure et opérationnelle, ainsi que l'équipe d'audit,

comprennent parfaitement la conception générale de l'audit et ses implications. Les décisions concernant la conception globale de l'audit et ses implications en termes de ressources mobilisées impliquent souvent la direction supérieure de l'ISC, qui veille à ce que l'ISC dispose des compétences, des ressources et des capacités nécessaires pour atteindre les objectifs de l'audit et répondre aux questions d'audit.

La planification doit permettre une certaine flexibilité afin que les auditeurs puissent tirer parti des informations obtenues tout au long de l'audit. Il est important de choisir les méthodes d'audit qui permettent de collecter efficacement et efficacement les données.

Bien que les auditeurs s'efforcent d'adopter les meilleures pratiques, le choix des méthodes peut être limité par des considérations pratiques telles que la disponibilité des données. Il est donc recommandé de faire preuve de souplesse et de pragmatisme à cet égard.

Il est important de ne pas trop normaliser les procédures d'audit de performance, car des procédures trop rigides pourraient nuire à la flexibilité, au jugement professionnel et à la capacité d'analyse nécessaires lors d'un audit de performance. Dans certains cas, par exemple lorsque l'audit nécessite la collecte de données dans plusieurs régions ou zones différentes, ou s'il est réalisé par un grand nombre d'auditeurs, un plan d'audit plus détaillé définissant explicitement les questions et les procédures d'audit peut être nécessaire.

Lors de la planification d'un audit, les auditeurs doivent évaluer le risque de fraude s'il est significatif dans le contexte des objectifs d'audit. Ils doivent acquérir une connaissance des systèmes de contrôle interne pertinents et examiner s'il existe des signes révélateurs d'irrégularités préjudiciables à la performance.

Les auditeurs doivent également déterminer si les entités concernées ont pris les mesures appropriées pour donner suite à toutes les recommandations formulées lors d'audits précédents ou d'autres examens pertinents par rapport aux objectifs d'audit.

Enfin, les auditeurs doivent chercher à entrer en contact avec les parties prenantes, y compris des scientifiques ou d'autres experts dans le domaine concerné, afin d'améliorer leurs propres connaissances des bonnes pratiques ou des meilleures pratiques. L'étape de planification vise essentiellement à décider, en renforçant les connaissances et en tenant compte de différentes stratégies, de la meilleure façon de mener l'audit.

2. Phase de réalisation

La réalisation de l'audit implique l'obtention d'éléments probants adéquats et suffisants

pour établir des constatations, parvenir à des conclusions en lien avec les objectifs et répondre aux questions d'audit, ainsi que formuler des recommandations.

Toutes les constatations et conclusions d'audit doivent reposer sur des éléments probants suffisants et appropriés, tout en étant placées dans leur contexte. Avant de pouvoir tirer des conclusions, il est nécessaire de prendre en compte tous les arguments pertinents, en faveur et contre une thèse, ainsi que les différents points de vue.

Dans le cadre des audits de performance, la nature des éléments probants nécessaires pour parvenir à des conclusions est déterminée par le sujet étudié, les objectifs d'audit et les questions posées.

L'auditeur doit évaluer les éléments probants afin d'établir des constatations d'audit. Sur la base de celles-ci, l'auditeur doit exercer son jugement professionnel pour formuler une conclusion. Les constatations et les conclusions résultent d'une analyse alignée sur les objectifs d'audit et doivent apporter des réponses aux questions posées.

Les conclusions peuvent reposer sur des éléments probants quantitatifs obtenus à partir de méthodes scientifiques ou de techniques d'échantillonnage. La formulation des conclusions peut parfois nécessiter l'utilisation du jugement professionnel et de l'interprétation pour répondre aux questions d'audit. Cela est dû au fait que les éléments probants peuvent être plus persuasifs ("indiquant que...") que concluants ("vrai/faux").

Le degré de précision requis doit être évalué en fonction de ce qui est raisonnable, économique et pertinent par rapport aux objectifs. Il est recommandé d'impliquer la direction supérieure dans ce processus.

3. Phase d'établissement du rapport d'audit

la phase d'établissement de rapport est une étape essentielle dans un audit de performance .

Contenu du rapport

Le rapport d'audit doit être complet, convaincant, facile à lire et équilibré. Pour être exhaustif, il doit contenir toutes les informations nécessaires pour atteindre l'objectif de l'audit et répondre aux questions d'audit. Il doit également être suffisamment détaillé pour permettre une compréhension approfondie du sujet étudié, ainsi que des constatations et des conclusions. Afin de convaincre, le rapport doit être structuré de manière logique, en établissant clairement le lien entre l'objectif, les critères, les constatations, les conclusions et les recommandations d'audit. Le rapport doit couvrir tous les sujets importants.

Dans le cas d'un audit de performance, les constatations du rapport de l'auditeur indiquent le degré d'économie et d'efficacité avec lequel les ressources ont été acquises et utilisées, et précisent si les objectifs ont été atteints de manière efficace. La nature de ce rapport et les domaines abordés peuvent varier considérablement ; ils peuvent, par exemple, évaluer l'utilisation des ressources, donner des avis sur les résultats des mesures et des programmes mis en œuvre, et recommander des modifications susceptibles d'apporter des améliorations.

Le rapport doit inclure des informations concernant l'objectif de l'audit, les questions d'audit, les réponses à ces questions, le sujet étudié, les critères, la méthodologie, les sources de données, toutes les restrictions affectant les données utilisées, ainsi que les constatations de l'audit.

Ce rapport doit permettre de répondre clairement aux questions d'audit ou d'expliquer pourquoi cela n'a pas été possible. Une approche possible pour l'auditeur serait de reformuler les questions d'audit afin de les adapter aux preuves recueillies et d'être ainsi en mesure d'y répondre. Les constatations de l'audit doivent être placées dans leur contexte, et la cohérence entre l'objectif, les questions, les constatations et les conclusions de l'audit doit être assurée.

Le rapport doit expliquer pourquoi et comment les problèmes identifiés dans les constatations sont préjudiciables à la performance, afin d'encourager l'entité auditée ou l'utilisateur du rapport à prendre des mesures correctives. Si nécessaire, le rapport doit également proposer des recommandations visant à améliorer la performance.

Le rapport doit être clair et concis, utilisant un langage sans ambiguïté. Dans l'ensemble, il doit être constructif, permettant d'approfondir les connaissances et mettant en évidence les éventuelles améliorations nécessaires.

Recommandations

Si le mandat de l'ISC le permet, les auditeurs doivent formuler des recommandations constructives susceptibles de remédier de manière significative aux faiblesses ou aux problèmes identifiés lors de l'audit.

Les recommandations doivent être bien fondées et apporter une valeur ajoutée. Elles doivent traiter les causes des problèmes et/ou des faiblesses, évitant les énoncés évidents et ne se contentant pas de reformuler les conclusions de l'audit.

De plus, elles ne doivent pas empiéter sur les responsabilités de la direction. Il est

nécessaire de mentionner clairement le sujet et le destinataire de chaque recommandation, la personne responsable de prendre des mesures et la signification des recommandations.

En d'autres termes, il est important d'expliquer comment ces recommandations contribueront à améliorer la performance. Les recommandations doivent être pratiques et destinées aux entités ayant la responsabilité et les compétences nécessaires pour les mettre en œuvre.

Les recommandations doivent être claires, présentées de manière logique et argumentée. Elles doivent être liées aux objectifs, aux constatations et aux conclusions de l'audit. Comme pour le reste du rapport, les recommandations doivent convaincre le lecteur qu'elles sont susceptibles de permettre une amélioration significative de la mise en œuvre des opérations et des programmes publics, par exemple en réduisant les coûts et en simplifiant l'administration, en renforçant la qualité et le volume des services, ou en améliorant l'efficacité, l'impact ou les avantages pour la société.

Diffusion du rapport

Les auditeurs doivent veiller à ce que leurs rapports soient largement accessibles, conformément au mandat de l'ISC.

Il est important de garder à l'esprit que la diffusion étendue des rapports d'audit peut renforcer la crédibilité de la fonction d'audit. Par conséquent, les rapports doivent être diffusés auprès des entités auditées, ainsi que des organes exécutif et/ou législatif, et être accessibles au public, directement et par le biais des médias, ainsi qu'aux parties prenantes intéressées.

Les auditeurs doivent assurer le suivi des constatations et des recommandations d'audit précédentes, le cas échéant. Il est important de rendre compte de ce suivi afin de fournir des informations aux législateurs et, si possible, de communiquer les résultats et les impacts des mesures correctives importantes.

4. La phase de suivi

Le suivi consiste en l'examen, par les auditeurs, des mesures correctives prises par l'entité auditée ou par une autre partie responsable, en se basant sur les résultats d'un audit de performance.

C'est une activité indépendante qui améliore la valeur du processus d'audit en renforçant son impact et en jetant les bases d'améliorations pour les futurs travaux d'audit.

Le suivi encourage également les entités auditées et les autres utilisateurs des rapports

à prendre ces derniers au sérieux. De plus, il fournit aux auditeurs des enseignements précieux et des indicateurs de performance utiles. Le suivi ne se limite pas à la mise en œuvre des recommandations ; il vise également à déterminer si l'entité auditée a correctement résolu les problèmes et remédié à la situation qui les a causés dans un délai raisonnable.

Lorsqu'il effectue le suivi d'un rapport d'audit, l'auditeur doit se concentrer sur les recommandations encore pertinentes au moment du suivi et adopter une approche indépendante et impartiale.

Les résultats du suivi peuvent être présentés séparément ou inclus dans un rapport consolidé, qui peut également analyser différents audits et mettre en évidence des tendances et des thèmes communs à plusieurs domaines abordés dans le rapport.

Le suivi peut contribuer à une meilleure compréhension de la valeur ajoutée apportée par l'audit de performance pour une période ou un domaine spécifique.

Conclusion

L'audit de la performance offre une multitude de bénéfices pour les organisations. Il permet d'optimiser les processus en identifiant les inefficacités et les pratiques à valeur ajoutée. Il contribue à une meilleure prise de décision en fournissant des informations fiables et précises sur les performances. Il favorise la responsabilisation des acteurs en mettant en lumière les responsabilités individuelles et collectives dans l'atteinte des objectifs. De plus, il permet de créer de la valeur en identifiant des pistes d'amélioration qui peuvent générer des gains d'efficacité, de productivité et de rentabilité.

Cependant, l'audit de la performance n'est pas sans défis. Il exige une approche rigoureuse, basée sur des méthodologies et des outils adaptés. Il nécessite également des compétences techniques et analytiques solides, ainsi qu'une capacité à communiquer efficacement les résultats et les recommandations.

Pour garantir le succès de l'audit de la performance, il est essentiel d'adopter des bonnes pratiques telles que l'implication et le soutien de la direction, l'utilisation d'indicateurs de performance pertinents, la collecte et l'analyse de données de qualité, ainsi que l'engagement de l'ensemble des parties prenantes de l'organisation.

En définitive, l'audit de la performance constitue un processus continu d'évaluation et d'amélioration des performances organisationnelles. En le mettant en œuvre de manière rigoureuse et stratégique, les organisations peuvent optimiser leurs résultats, accroître leur compétitivité et s'adapter aux évolutions du marché. Il s'agit d'un outil précieux pour favoriser l'excellence opérationnelle et maintenir une dynamique de progrès permanent au sein des organisations.

Chapitre II :

Système de contrôle de gestion

Introduction

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans la gestion d'une entreprise. Il permet d'assurer la pérennité et la rentabilité de l'organisation en fournissant des outils et des méthodes pour évaluer, piloter et améliorer ses performances. Dans ce chapitre, nous aborderons le sujet du contrôle de gestion et de la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion est un processus continu qui vise à collecter, analyser et interpréter les informations financières et non financières pour évaluer la performance d'une entreprise. Il permet de prendre des décisions éclairées, de fixer des objectifs, de mesurer les écarts entre les résultats réels et les objectifs fixés, et de mettre en place des actions correctives.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion est une démarche stratégique qui nécessite une réflexion approfondie et une planification rigoureuse. Elle implique la définition des objectifs stratégiques de l'entreprise, l'identification des indicateurs clés de performance, la mise en place de tableaux de bord, la fixation de budgets, la mise en œuvre de procédures de suivi et de reporting, ainsi que l'analyse des écarts et la prise de décisions.

Ce chapitre explorera les différentes étapes de la mise en place d'un système de contrôle de gestion, en mettant l'accent sur les principes et les outils essentiels. Nous examinerons également les avantages et les défis liés à la mise en place d'un tel système, ainsi que les bonnes pratiques à suivre.

En somme, ce chapitre fournira une compréhension approfondie du contrôle de gestion et de son importance dans la gestion efficace d'une entreprise. Il servira de guide pour les gestionnaires et les professionnels qui souhaitent mettre en place un système de contrôle de gestion performant et adapté à leur organisation.

Section 1 : notion de base sur le contrôle de gestion

1.1 Notion de contrôle

La notion de contrôle dans son sens anglo-saxon , implique la capacité de dominer ou d'exercer une certaine influence sur un système donné . Cela signifie que l'on est capable de maîtriser un système , afin d'atteindre un objectif spécifique en exploitant ses capacités e en régulant son évolution pour éviter toute échappatoire .

Il est important de souligner que le contrôle ne se réduit pas à la simple vérification, bien que cette dernière soit nécessaire à intervalles réguliers. La maîtrise va au-delà, et elle peut et doit être appliquée à l'ensemble de l'organisation. Il s'agit d'un acte de gestion qui englobe divers aspects.

Les différents niveaux de contrôle

R. ANTHONY (1965) a proposé trois niveaux de contrôle correspondant aux différents niveaux de prise de décision au sein d'une entreprise :

- **Le contrôle d'exécution**

Il concerne les tâches élémentaires répétitives et vise à assurer leur bonne réalisation au quotidien.

- **Le contrôle de la planification stratégique**

Il se concentre sur les processus et les moyens permettant à la direction de prendre et d'ajuster les décisions stratégiques, telles que les missions, les métiers, et les choix en matière de focalisation concurrentielle stratégique (FCS).

- **Le contrôle de gestion**

Ce niveau se situe entre les deux précédents et a pour rôle de garantir la cohérence entre la stratégie globale de l'entreprise et les opérations quotidiennes. Il assure la liaison entre la direction générale et les responsables opérationnels. Le contrôleur de gestion est chargé d'aider ces derniers à atteindre cette maîtrise en utilisant les outils nécessaires pour définir les objectifs, élaborer les plans d'action et suivre les réalisations.

Définitions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus de gestion qui vise à planifier , suivre et ajuster les activités d'une organisation pour atteindre ses objectifs . il implique la collecte et l'analyse d'informations financières et opérationnelles afin de prendre des décisions pour améliorer la

Chapitre II système de contrôle de gestion

performance et l'efficacité de l'entreprise .

- **Définition 1 :** pour R.ANTHONY (1965) qui est considéré comme le père du contrôle de gestion, le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation.¹
- **Définition 2 :** « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente » ANTHONY (1988).²
- **Définition 3 :** « c'est un ensemble de processus et de dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions, les comportements pour rendre cohérents avec des objectifs à long et moyen terme et qui s'appuient sur des systèmes d'informations (H. BOUQUIN, 1998).³

Les principales phases du processus de management sont liées à la division chronologique du temps : avant, pendant et après. Elles correspondent respectivement à la finalisation, au pilotage et à l'évaluation (ou post-évaluation) (H. BOUQUIN, 2000).⁴

- **La finalisation (ou planification) :** consiste à définir des objectifs pertinents, c'est-à-dire des objectifs accessibles et adaptés aux buts poursuivis. Cela nécessite également de déterminer les ressources humaines, matérielles et temporelles nécessaires, ainsi que la meilleure manière de les organiser. Il est également important de spécifier les indicateurs de performance qui seront utilisés.
- **Le pilotage :** consiste à surveiller le déroulement des opérations, à contrôler leur bonne exécution et à évaluer les actions restant à entreprendre, afin de prendre les mesures nécessaires en cas de déviations. Les décisions correctives qui en découlent peuvent concerner les moyens à mettre en œuvre, voire remettre en question les objectifs si ceux-ci s'avèrent mal définis.
- **L'évaluation, ou post-évaluation :** selon les termes d'H. BOUQUIN, est la mesure des performances atteintes. Son objectif est de déterminer l'efficacité des responsables

¹R. ANTHONY (1965) « Planning and Control Systems , A Framework for Analysis Boston , Division of Research , Harvard Business School

² Anthony R.N (1988) « The Management Control Function , Boston , The Harvard la fonction de contrôle de gestion , Paris

³ Hennerie Bouquin 'Contrôle de Gestion' 4ème Edition 1998

⁴Hennerie Bouquin 'Contrôle de Gestion' 5ème Edition 2000

Chapitre II système de contrôle de gestion

(ont-ils atteint leurs objectifs ?), l'efficacité des moyens mis en œuvre (quels résultats par rapport aux ressources engagées ?) et l'économie des ressources (c'est-à-dire le coût de ces dernières

Histoire du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a connu une évolution significative depuis sa naissance chez General Motors aux États-Unis en 1921. À l'origine, il était conçu pour encadrer la productivité et stimuler la modernisation de la production.

Après la seconde guerre mondiale, " le terme management control " a été utilisé, puis le concept de contrôle de gestion s'est répandu dans les années 1960, à cette époque, l'optimisation de la production était essentielle pour faire face à une concurrence croissante.

Initialement, le contrôle de gestion était principalement appliqué dans l'industrie, se concentrant sur la productivité et les coûts. Cependant dans les années 1990, il s'est étendu au secteur tertiaire. En raison de la concurrence féroce, des pressions économiques accrues et de la nécessité d'assurer la survie et le succès des activités, le contrôle de gestion est devenu essentiel dans divers domaines.

Au fil des années, de nouvelles fonctions ont émergé dans le domaine du contrôle de gestion. Par exemple, le contrôle de gestion social, a pris de l'importance, englobant la gestion des ressources humaines, les ratios de performance, la gestion de carrière et les aspects économiques liés au personnel. De plus, le contrôle de gestion de consolidation a été développé au sein des holdings, permettant de vérifier la cohérence et la consolidation des comptes entre plusieurs activités, ainsi que de partager les meilleures pratiques et d'identifier les problèmes potentiels.

Les missions du contrôle de gestion ont donc considérablement évolué au cours des 100 dernières années. Il est devenu un outil de gestion stratégique essentiel, visant à piloter la performance de l'entreprise en tenant compte de la mondialisation, de la concurrence, des avancées technologiques, des communications et des réglementations. Le contrôle de gestion ne se limite donc plus uniquement aux coûts, mais englobe tous les aspects de l'environnement externe ainsi que le fonctionnement interne de l'entreprise.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion est devenu une pratique courante dans de nombreuses organisations, quel que soit leur secteur d'activité. Il est considéré comme un outil essentiel pour la prise de décision éclairée, l'amélioration des performances et l'atteinte des objectifs organisationnels. Le contrôle de gestion continue de s'adapter aux changements

Chapitre II système de contrôle de gestion

économiques, technologiques et organisationnels pour répondre aux besoins changeants des entreprises.

Le rôle du contrôle de gestion

Le rôle du contrôle de gestion est de fournir à l'organisation les dispositifs, les procédures et les techniques nécessaires pour piloter et mesurer ses performances. Il vise à améliorer l'efficacité et l'efficience des processus, à prendre des décisions éclairées basées sur des informations fiables, et à aligner les actions sur les objectifs stratégiques de l'organisation.⁵

Le rôle du contrôle de gestion consiste à formaliser la stratégie, collecter et garantir la fiabilité des données, analyser les résultats, informer les parties prenantes et coordonner l'ensemble du processus en animant le dialogue de gestion.

Définir la stratégie : participer à l'établissement des objectifs stratégiques et des indicateurs de performance associés.

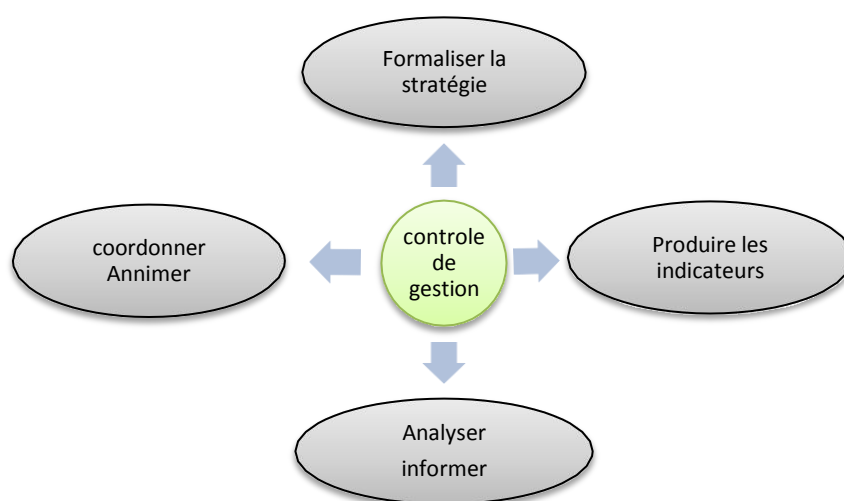
Produire des données nécessaires à la prise de décision (indicateurs, coûts par activité tableaux de bord) et veiller à faire évoluer les applications du système d'information pour qu'elles produisent les indicateurs, garantir la fiabilité des données.

Analyser les résultats : examiner les résultats obtenus, réaliser une synthèse de l'analyse des écarts entre les objectifs fixés et les réalisations, identifier les mesures correctives à prendre en cas d'écart, informer les différentes parties prenantes en fournissant des documents formels contenant les informations essentielles pour le pilotage de l'entité, par exemple en rapprochant les résultats obtenus des objectifs fixés.

Coordonner et animer : coordonner la collecte de données provenant des différents services de l'organisation, animer le dialogue de gestion en encourageant les services à produire leurs propres tableaux de bord, apporter une aide dans l'analyse des données pour les services.

⁵Hennerie bouquin 'contrôle de gestion' 5ème édition 2000

Figure n°3 : le rôle de contrôle de gestion



Source : guide méthodologique de contrôle de gestion

Objectifs du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion vise à garantir que les actions sont réalisées de manière économique, efficiente et efficace.

L'efficacité

Se réfère à la capacité d'atteindre un résultat spécifique.

- Elle est définie par rapport à un objectif donnée.
- Elle mesure le degré d'atteinte de cet objectif.
- Elle est complètement indépendante des coûts.

L'évaluation de l'efficacité ne tient pas compte des frais de gestion ni des coûts de production, par exemple un système de production est considéré comme efficace s'il parvient à fabriquer 10000 unités par semaine, conformes à des normes de qualité prédéfinie

L'efficience

Représente la capacité à minimiser les moyens utilisés pour atteindre un objectif (ou maximiser le résultat avec les ressources disponible).

- Elle peut être mesurée à l'aide de ratios, qui comparent deux grandeurs.

Un système de production est efficient s'il parvient à produire un nombre donné d'unités avec une qualité prédéfinie, au coût le plus bas possible.

Cependant, s'il parvient à réduire les coûts mais sans prendre en compte la qualité, il peut être considéré comme "économique" mais pas nécessairement efficient.

L'économie

Concerne l'acquisition de ressources conformément à certains critères :

- Elle implique de les obtenir au moindre coût possible.
- Les ressources doivent être quantitativement conformes aux normes établies.
- Elle doit également être disponible au bon moment et au bon endroit.
- l'économie se concentre sur l'acquisition des ressources, tandis que l'efficacité se focalise sur leur transformation.

Donc le contrôle de gestion vise à assurer à la fois l'efficacité (atteindre les objectifs fixés), l'efficacité (optimiser l'utilisation des ressources) et l'économie (acquérir les ressources au moindre coût, en quantité et qualité appropriées, au bon moment et au bon endroit).

Les dimensions de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système qui facilite la gestion interne en alignant la stratégie de l'organisation. Il se compose d'outils, de méthodes et de procédures visant à garantir en permanence que l'organisation atteint ses objectifs de manière optimale. Son rôle est de vérifier si les réalisations sont conformes aux prévisions et d'analyser les écarts éventuels ainsi que leurs causes et conséquences. Le contrôle de gestion comprend deux dimensions principales :

Dimension stratégique

Elle implique la définition des objectifs stratégiques, l'identification des points clés à surveiller, ainsi que l'organisation des responsabilités et du dialogue de gestion. Elle aide l'organisation à atteindre ses objectifs à long terme et à mettre en œuvre sa stratégie, on peut citer quelques aspects de cette dimension :

Alignement stratégique : aligner l'organisation avec les objectifs opérationnels et financiers.

Tableau de bord stratégique : mesurer et suivre les performances de l'organisation par rapport aux objectifs stratégiques.

Planification stratégique : définir les objectifs stratégiques, allouer les ressources nécessaires et établir des prévisions financières réalistes.

Chapitre II système de contrôle de gestion

Dimension opérationnelle

C'est la gestion et le suivi des activités opérationnelles quotidiennes d'une organisation, elle englobe la production d'indicateurs, de tableaux de bord, le contrôle budgétaire et l'analyse des coûts. Elle concentre sur l'optimisation des performances opérationnelles, ces aspects :

- Budgets et prévisions : établir le budget et les prévisions pour les différentes activités de l'organisation.
- suivi des coûts : identifier les coûts directs et indirects et les allouer aux activités pertinentes et de les comparer aux budgets et aux normes établis.
- Indicateurs de performance évaluer l'efficacité et l'efficacité des processus opérationnels.
- reporting et communication : préparation de rapports réguliers sur les performances opérationnelles.

2 . Les fondements théoriques de contrôle de gestion

Tableau n°2 : les approches théoriques de CG

Théorie	Auteur et année	Raison d'émergence	Apport
Théorie des choix publics	Buchanan& Tullock , 1960	L'inefficience budgétaire de l'administration publique.	Elaborer des propositions de réforme pour limiter les dysfonctionnements étatiques.
Taylorisme	Frederick Winslow Taylor (1911)	Une évolution menant vers de nouvelles formes d'organisation du travail.	La volonté de mettre de l'ordre dans les organisations publiques par l'établissement de règles strictes, en concevant l'organisation comme un mécanisme destiné à produire des biens ou des services dans lequel chaque individu est un rouage.

Chapitre II système de contrôle de gestion

Théorie de contingence	P.R Lawrence et J. W ; Lorsch (1967) T. Burns (1961) et surtout de Woodward (1982)	Introduire une nouvelle variable qui est la contingence et qui signifie que l'organisation qui doit s'adapter à l'incertitude de son environnement interne et externe afin d'aboutir à l'efficacité.	Introduire un système de contrôle de gestion en intégrant les facteurs de contingence pour avoir la capacité de s'adapter à des situations incertaines et complexes.
Théorie néo institutionnelle	Mayer et Rowan (1977) puis Dimaggio et Powell (1983)	La prise en compte de l'environnement institutionnel qui comporte les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations.	Permettre les organisations de se légitimer dans l'environnement institutionnel.
Théorie contractuelles (théorie des couts de transactions) (théorie d'agence)	R.H Coase (1937) O.E Williamsob (1975) Jensen et Means (1976)	Comprendre les formes de gouvernance des transactions en permettant l'étude des forms organisationnelles Expliquer les stratégies des firmes selon que le principal ou l'agent contrôle l'entreprise.	Etudier les couts et la rentabilité dans le cadre des réseaux organisés au sein d'une organisation. Traiter les problèmes d'agence en proposant des mécanismes de contrôle et d'incitation.
Théorie de partie prenante	Berle et Means (1932) Freeman (1984)	Valoriser le capital humain afin d'atteindre un équilibre entre les différents acteurs de l'organisation.	Prendre en compte des dimensions humaines et non pas seulement financières. c'est dans cette perspective que le travail de R.Kaplan et D. Norton (1998).

source : Abir Hanafi , Saïd El-Marzouki ; Les approches théorique et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public .

2.1 Contrôle de gestion fonction de pilotage

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans le pilotage d'une organisation. Il représente un ensemble de procédures qui permettent de gérer efficacement l'entreprise et de prendre des décisions stratégiques éclairées. En fournissant des indicateurs de performance en temps réel, le contrôle de gestion aide les responsables à orienter leurs décisions et actions.

Chapitre II système de contrôle de gestion

Selon De mastère, le pilotage est une démarche de management qui relie la stratégie et l'action opérationnelle au sein d'une structure. Pour piloter efficacement, il est nécessaire de disposer d'un ensemble de systèmes d'informations tels que des plans, des tableaux de bord, une comptabilité de gestion, entre autres.

La fonction de pilotage est inhérente à la fonction de direction d'une organisation et concerne tout responsable d'entité. Piloter ce n'est pas seulement gérer. Piloter c'est anticiper⁶. Les choix de politique publique reposent sur des hypothèses contextuelles et conjoncturelles, et le pilotage implique de clarifier ces choix et de les ajuster si nécessaire en fonction de l'évolution des hypothèses.

Piloter consiste également à allouer de manière pertinente les ressources disponibles en fonction des objectifs fixés, en tenant compte des moyens financiers et humains ainsi que des compétences de chacun.

Pour piloter efficacement, il est essentiel de mesurer les résultats obtenus selon les axes de performance définis, tels que l'efficacité socio-économique (impact des politiques publiques pour le citoyen), l'efficience (efficacité de la gestion pour le contribuable) et la qualité du service rendu pour l'utilisateur.

Une analyse approfondie des résultats permet de comprendre les facteurs qui ont influencé ces résultats et de se positionner par rapport à d'autres organisations comparables.

Le pilotage implique également de corriger les actions entreprises en se basant sur la mesure des résultats et leur analyse. Cela peut conduire à ajuster l'allocation des moyens, les actions, les procédures, les objectifs ou même les hypothèses initiales.

Enfin, le pilotage nécessite de mobiliser l'ensemble des agents de l'organisation, de les faire participer activement à la réalisation des objectifs fixés, de reconnaître leurs compétences et de les aider à progresser.

Le contrôle de gestion en tant que structure, fonction ou processus nécessite des ressources pour son bon fonctionnement. Ces ressources comprennent les ressources humaines, le système d'information et les ressources technologiques et logicielles.

⁶ROCHET Claude « Conduire L'action Publique : Des Objectifs aux Résultats », Paris , Edition Village Mondial, (2003)p 187

3 .Les ressources de contrôle de gestion

Les ressources humaines

La direction générale :

La direction générale joue un rôle essentiel dans l'implémentation du système de contrôle de gestion en exprimant son engagement dans le processus et en accordant légitimité aux acteurs qui y participent.

Le contrôleur de gestion :

Le contrôleur de gestion est responsable de l'orientation permanente du système de contrôle de gestion vers la gestion des performances de l'entreprise. Il apporte son assistance et ses conseils à tous les niveaux hiérarchiques et à tous les centres de profit de l'entreprise. Ses compétences techniques, ses capacités de communication et de négociation, ainsi que sa formation pluridisciplinaire lui permettent d'exercer ses missions.

L'expert-comptable : L'expert-comptable joue un rôle clé dans le développement de l'entreprise en apportant des conseils stratégiques dans les domaines comptables, financiers et juridiques. Ses compétences sont nécessaires pour formaliser le système de contrôle de gestion et aider les dirigeants à se projeter dans le futur.

Le chargé de la planification : Ce rôle est impliqué dans l'élaboration des plans à long et moyen terme en lien avec la vision de l'entreprise, ainsi que dans l'établissement des budgets pour la mise en œuvre de la stratégie. La conception des budgets et le calcul des écarts sont des éléments importants du contrôle de gestion.

Le système d'information

Le système d'information est essentiel pour le contrôle de gestion. Il regroupe les procédures organisées qui collectent et traitent les informations nécessaires à la coordination et au contrôle entre les différentes structures de l'organisation. Il facilite la compréhension des plans d'action et l'analyse des données pour évaluer les réalisations.

Le système d'information apporte une valeur ajoutée à l'information en la transformant. Il permet de connaître les ressources internes et externes pour atteindre les objectifs de l'entreprise et de produire des indicateurs pour le pilotage des fonctions. L'automatisation et l'informatisation des données assurent la circulation des informations en temps réel. La maîtrise du système d'information est donc un élément clé de succès dans le processus de contrôle.

Chapitre II système de contrôle de gestion

Les ressources technologiques et logicielles

Les avancées technologiques du 20^e siècle ont amélioré les procédures de travail du contrôle de gestion. Les nouveaux logiciels permettent un traitement plus rapide et fiable des informations, ainsi qu'une transmission et une circulation des informations plus efficaces entre les différents niveaux. Certains logiciels essentiels comprennent :

L'Exécutive Information System (EIS) : un logiciel qui permet d'avoir une vision multidimensionnelle des données décisionnelles à travers un tableau de bord interactif.

L'Efficient Consumer Réponse (ECR) : un logiciel qui collecte des informations sur les comportements et les besoins des clients pour prendre des décisions et apporter de la valeur ajoutée.

Le Data Warehouse : un logiciel qui collecte et gère les données provenant de différents services internes et externes de l'entreprise, permettant ainsi le stockage des données traitées et leur accessibilité aux décideurs.

Les systèmes experts (SE) : des systèmes ouverts basés sur l'intelligence artificielle, capables d'évoluer en fonction des nouveaux faits et des nouvelles règles qui apparaissent au cours du traitement.

En plus des logiciels, les ressources technologiques comprennent également les canaux de communication tels que l'internet et l'intranet.

L'internet : utilisé pour les échanges d'informations avec l'extérieur, permettant la création de liens avec des partenaires externes.

L'intranet : un réseau informatique interne à l'entreprise qui facilite l'échange sécurisé d'informations et de documents entre les différents acteurs.

Section 2 : la mise en place d'un système de contrôle de gestion

La mise en place d'un système de contrôle de gestion est une démarche stratégique visant à assurer la performance, l'efficacité.

1. L'approche contingente du contrôle de gestion

L'approche contingente du contrôle de gestion est un cadre conceptuel qui reconnaît que les pratiques de contrôle de gestion doivent être adaptées aux spécificités de chaque organisation. Elle met l'accent sur le fait qu'il n'existe pas de système de contrôle de gestion universel qui convienne à toutes les entreprises, mais plutôt des approches spécifiques qui

doivent être ajustées en fonction des contingences internes et externes.

Selon cette approche, les facteurs contingents influencent la conception et la mise en œuvre des systèmes de contrôle de gestion. Ces facteurs peuvent inclure la taille de l'entreprise, sa structure organisationnelle, son secteur d'activité, sa stratégie, son environnement concurrentiel, sa technologie, sa culture d'entreprise et d'autres caractéristiques spécifiques.

L'idée centrale de l'approche contingente est que les entreprises doivent aligner leurs systèmes de contrôle de gestion sur ces facteurs contingents pour maximiser leur efficacité. Par exemple, une petite entreprise opérant dans un secteur très compétitif et en constante évolution pourrait adopter un système de contrôle de gestion axé sur la flexibilité et la réactivité, tandis qu'une grande entreprise dans un secteur plus stable pourrait opter pour un système plus formalisé et structuré.

L'approche contingente du contrôle de gestion reconnaît également qu'il est nécessaire de prendre en compte les différentes parties prenantes et leurs intérêts. Par conséquent, les systèmes de contrôle de gestion doivent être conçus de manière à fournir des informations pertinentes et fiables aux managers et aux parties prenantes pour les aider à prendre des décisions éclairées.

Les facteurs de contingence sont divers à savoir des facteurs internes et externes à l'entreprise :

Les facteurs internes

Les facteurs internes de la contingence se réfèrent aux éléments qui sont spécifiques à une organisation.

- La taille de l'entreprise :

Les petites entreprises et les multinationales ont des organisations différentes. Les décisions, la centralisation, la circulation de l'information, l'autorité et les responsabilités sont appréhendées de manière distincte en fonction de la taille de l'entreprise.

- L'âge de l'entreprise :

Avec l'expérience, une entreprise évolue, se structure et se sophistique au fil du temps. Une entreprise établie depuis plusieurs années sera généralement mieux organisée qu'une entreprise récente. Selon la théorie de Greiner, la croissance de l'entreprise influence les différentes phases et donc l'organisation de celle-ci.

Chapitre II système de contrôle de gestion

- Les technologies :

Selon les travaux de Joan Woodward, l'organisation des entreprises, en particulier celles axées sur la production, diffère en fonction de leur système technique. Une entreprise produisant des biens standardisés en grande quantité adoptera une organisation rigide avec un système de contrôle strict (approche "mécanique"). En revanche, une entreprise produisant des biens différenciés en petites séries adoptera une structure plus souple avec un contrôle direct.

- La stratégie :

Les travaux d'Alfred Chandler démontrent que l'organisation de l'entreprise est liée à sa stratégie. En effet, une entreprise diversifiée aura une organisation différente de celle d'une entreprise spécialisée, notamment en termes de contrôle. Une entreprise axée sur la domination des coûts adoptera une organisation totalement différente de celle qui se concentre sur un segment de marché spécifique, et ainsi de suite.

Les facteurs externes

Les facteurs externes de la contingence sont des éléments qui situent à l'extérieur de l'organisation.

- L'espace :

Ce facteur fait référence à l'emplacement géographique de l'entreprise, et par conséquent, à la culture qui caractérise son environnement et qui influence son style de gestion. Par exemple, une entreprise avec plusieurs structures dispersées géographiquement décentralisera les centres de décision afin que chaque structure puisse s'adapter à son marché spécifique. Le système de contrôle sera composé à la fois d'un contrôle intra-organisationnel et d'un contrôle inter-organisationnel.

- L'environnement et sa complexité :

Il s'agit de l'environnement externe de l'entreprise, tel que les marchés sur lesquels elle opère, les besoins des clients et leur évolution, ainsi que le contexte global du pays où elle est localisée (aspects politiques, économiques, écologiques, légaux, technologiques, socioculturels). Ces paramètres doivent être pris en compte car ils influencent directement ou indirectement les décisions et les actions de l'entreprise. Le management doit s'adapter à la nature de l'environnement, que ce soit un environnement turbulent où la concurrence dépend du secteur d'activité, des nouveaux entrants et de la réglementation, un environnement

complexe où il est difficile de collecter toutes les informations, ou un environnement incertain qui pose des défis pour la compréhension de tous ses éléments. L'organisation du système de contrôle de gestion sera fonction de l'environnement spécifique à l'entreprise, car les besoins en pilotage seront également spécifiques...

.L'impact de la théorie de la contingence sur le système de contrôle de gestion

La théorie de la contingence joue un rôle important dans la mise en place et le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion au sein d'une entreprise. En considérant les différentes conditions qui composent les facteurs de contingence, une entreprise peut réduire les risques d'incohérence et déterminer les orientations et les procédures de travail appropriées.

Un système de contrôle de gestion doit assurer une adéquation entre la stratégie de l'entreprise, sa structure organisationnelle et son environnement, afin d'orienter les actions dans la direction souhaitée.

Par exemple, si une entreprise adopte une stratégie de réduction des coûts, le contrôle de gestion sera axé sur la maîtrise des coûts. Ainsi, la stratégie de l'entreprise influence le mode de contrôle qui sera impliqué. De plus, la structure organisationnelle de l'entreprise a également un impact sur le système de contrôle.

Dans une structure décentralisée, le contrôle de gestion repose sur des objectifs stratégiques, tandis que dans une structure centralisée, le contrôle est d'avantage axé sur le respect des instructions.

Il est essentiel que le contrôle de gestion adapte ses outils en fonction des paramètres spécifiques de l'entreprise afin d'éviter l'utilisation de procédures qui ne sont pas en adéquation avec les objectifs pour lesquels ces outils ont été mis en place.

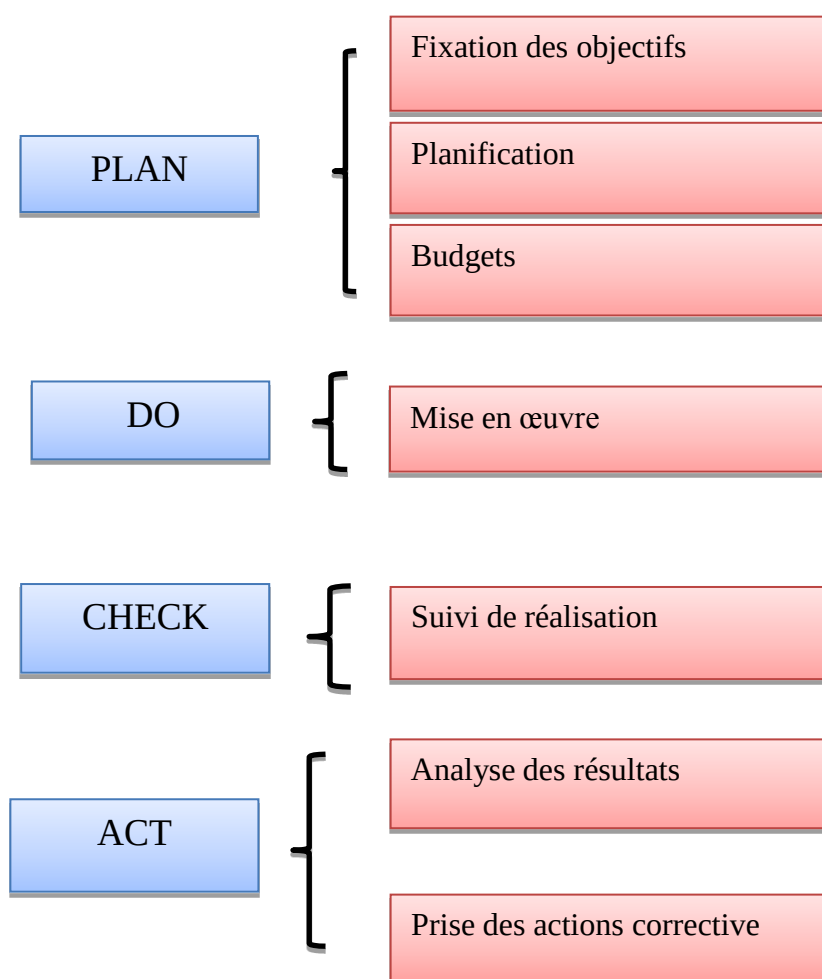
En tenant compte des facteurs de contingence, un système de contrôle de gestion peut être aligné sur la stratégie, la structure et l'environnement de l'entreprise, ce qui permet de guider les actions de manière cohérente et efficace. Cela garantit que les outils de contrôle sont utilisés de manière appropriée, en accord avec les objectifs fixés.

2 . Processus de la mise en place d'un système de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie

Chapitre II système de contrôle de gestion

Figure n°4 : le contrôle de gestion en quatre étapes



Source : **Ching H. & Pesqueux Y.** (1998), "Le contrôle de gestion ", Dunod , paris ,p3

La mise en place du Contrôle de Gestion (CdG) dans une entreprise implique généralement quatre phases distinctes, chacune comprenant des étapes spécifiques.

Phase préliminaire :

Dans cette phase, il est essentiel de comprendre les besoins spécifiques de l'entreprise en matière de CdG. Cela implique d'effectuer une étude de l'environnement et d'analyser le secteur d'activité, ainsi que d'analyser la situation économique interne de l'entreprise. Il faut également sélectionner les outils de CdG appropriés, diagnostiquer la structure et les processus de gestion de l'entreprise, et identifier les responsabilités et les fonctions au sein de l'organisation. Les étapes clés de cette phase comprennent l'expression des besoins, l'élaboration d'un schéma directeur et d'un cahier des charges, l'approbation de la direction générale, et la préparation d'un avant-projet en consultant les différents services concernés.

Phase conceptuelle :

Dans cette phase, une fois que les besoins spécifiques de l'entreprise ont été identifiés et que l'accord de la direction générale a été obtenu, il est temps de passer à la phase conceptuelle. Tout d'abord, un groupe d'étude élargi est formé, composé de membres de différents services de l'entreprise. Ce groupe aura pour mission d'approfondir la compréhension du système existant.

L'analyse détaillée du système existant consiste à examiner en profondeur les processus de gestion actuels, les méthodes de collecte de données, les systèmes de reporting, les indicateurs de performance utilisés, etc. Cette analyse permet d'identifier les forces et les faiblesses du système existant et de déterminer les domaines d'amélioration potentiels.

Une fois que le système existant a été étudié en détail, la conception du nouveau système de CdG peut commencer. Cela implique la définition des sous-systèmes nécessaires, tels que la budgétisation, le reporting financier, le suivi des indicateurs de performance, etc. Il est également important de définir les liaisons internes entre ces différents sous-systèmes afin d'assurer une cohérence et une intégration efficaces.

L'accord de la direction générale est crucial à cette étape, car il valide la conception proposée du nouveau système de CdG. Il est essentiel d'obtenir leur soutien et leur engagement pour assurer une mise en œuvre réussie du CdG.

Phase de réalisation :

La phase de réalisation se concentre sur la concrétisation du système de CdG conçu lors de la phase précédente. Deux tâches principales sont réalisées dans cette phase.

Tout d'abord, le choix de la configuration des moyens de traitement est effectué. Cela implique de décider des outils technologiques et informatiques nécessaires pour mettre en œuvre le système de CdG. Il peut s'agir de logiciels de gestion, de bases de données, de systèmes de collecte de données, etc. Le choix de ces moyens de traitement doit être aligné sur les besoins spécifiques de l'entreprise et sur la capacité de son infrastructure technologique.

Ensuite, une analyse organique est réalisée pour déterminer les aspects organisationnels de la mise en œuvre du CdG. Cette analyse prend en compte les résultats des phases précédentes et aboutit à des décisions telles que le choix du matériel, la définition des circuits de collecte et de traitement des données, l'élaboration des documents de suivi,

Chapitre II système de contrôle de gestion

l'organisation des flux d'information, la création d'un organigramme spécifique pour le CdG, etc.

Phase d'implantation définitive :

La dernière phase est celle de l'implantation définitive du système de CdG dans l'entreprise. Elle commence par la formation des utilisateurs, qui sont les personnes chargées de mettre en œuvre et d'utiliser le CdG au quotidien. Cette formation vise à familiariser les utilisateurs avec les nouveaux outils, les nouveaux processus et les nouvelles responsabilités liées au CdG. Elle peut prendre la forme

D'ateliers de formation, de sessions de coaching ou de tutoriels en ligne, selon les besoins de l'entreprise et les préférences des utilisateurs.

.Les différents types de système de contrôle de gestion

Tableau n° 3 : les types de système de CG

Les systèmes de planification	- les budgets - planifications des opérations - plan d'investissement - planification stratégique
Les systèmes de contrôle	- mesure de la performance individuelle ou par équipe - mesure de la performance organisationnelle - mesure de la performance en terme de qualité - mesure de la performance en terme de satisfaction des clients
Les systèmes de coûts	- allocation directe des frais généraux de fabrication - allocation directe des couts de marketing - allocation directe des autres frais généraux - prix de cession interne
Les systèmes de pilotage	- les systèmes de primes-bonus - les systèmes de primes – paiement au résultats
Les systèmes de	- reporting plus fréquent de l'information

Chapitre II système de contrôle de gestion

prise de décision	- plus grande utilisation de mesures non financières - reporting plus large de l'information
-------------------	--

Source: Libby T. & Waterhouse J. (1996) "predicting change in management accounting systems ", Journal of Management Accounting Research, p 146.

3 .Le positionnement de contrôle de gestion dans une organisation

3.1rattaché à la direction générale :

Le rattachement du contrôle de gestion à la direction générale implique que le contrôleur de gestion relève directement du directeur général de l'entreprise. Cette position hiérarchique confère au contrôle de gestion une autorité supérieure à celle des autres fonctions au sein de l'organigramme.

Ce type de rattachement offre de nombreux avantages. Tout d'abord, il donne au service de contrôle de gestion une visibilité et une légitimité accrues, ce qui facilite l'utilisation effective des outils de gestion au quotidien. De plus, il favorise une meilleure communication entre les différents niveaux d'administration de l'entreprise.

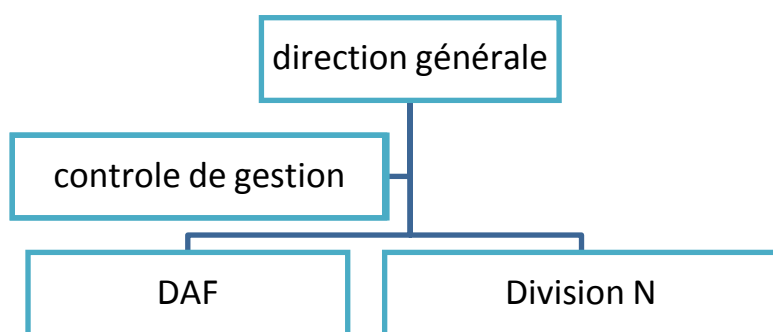
En étant conseiller de la direction générale, le contrôleur de gestion est idéalement placé pour jouer son rôle d'aide à la prise de décision. Sa position indépendante lui permet de se libérer de toute responsabilité hiérarchique directe, mettant ainsi en évidence son rôle de conseiller et facilitant son travail d'animation et de coordination.

Ce positionnement stratégique confère également plus de poids à la fonction de contrôle de gestion vis-à-vis des autres fonctions de l'entreprise. Il offre également au contrôleur de gestion une vision plus globale de l'entreprise et de ses enjeux.

Cependant, il convient de mentionner que cette position peut être perçue par les autres services comme un contrôle de gestion contraignant, doté d'un pouvoir de coercition. Il est donc essentiel d'établir une communication transparente et une collaboration étroite avec les différentes parties prenantes pour éviter tout malentendu et favoriser l'adhésion à la démarche de contrôle de gestion .

Chapitre II système de contrôle de gestion

Figure n°5 : rattachement de contrôle de gestion à la direction générale



source : Löning Hélène , Véronique Mallert , Jérôme Méric , Yvon pesqueux , Dniel Michel , Andreu solé ,
Op.cit . p285

rattaché à la direction administrative et financière

Le rattachement du contrôle de gestion à la direction administrative et financière implique que le contrôleur de gestion relève de la responsabilité hiérarchique du directeur financier de l'entreprise. Dans de nombreuses organisations, le contrôleur de gestion est intégré à la fonction financière et administrative, voire dans des petites structures, il peut également occuper le poste de directeur financier et administratif.

Ce positionnement a ses avantages, notamment en termes de compatibilité avec la culture financière de la direction administrative et financière. Cependant, il peut également présenter des limites. Le contrôleur de gestion peut se retrouver davantage centré sur les aspects traditionnels de sa mission, en se concentrant principalement sur les informations comptables au détriment des informations plus opérationnelles et transversales, telles que la qualité ou les délais.

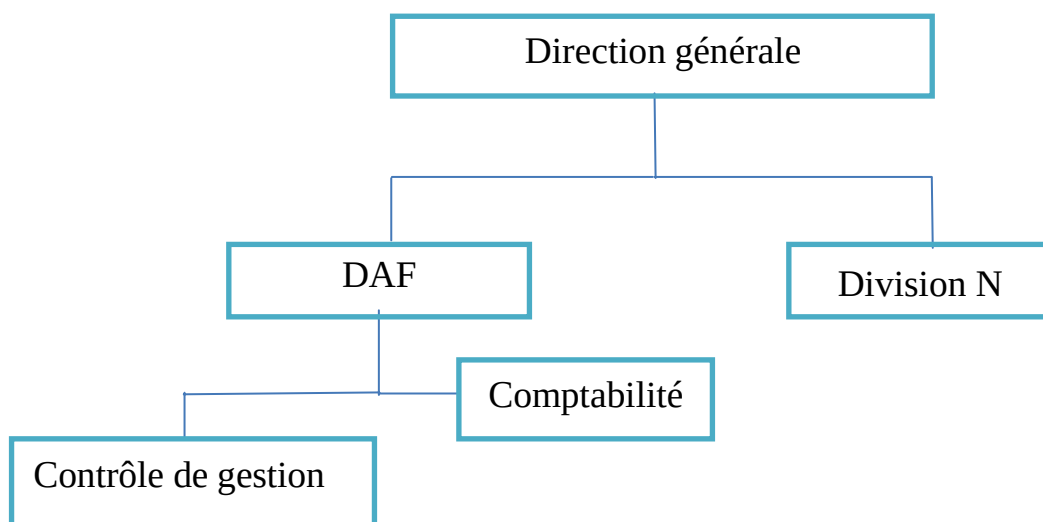
L'inconvénient majeur de ce rattachement est la dépendance du contrôleur de gestion vis-à-vis du profil et des orientations du directeur financier. Cette dépendance peut entraver la communication avec les autres services de l'entreprise et restreindre le champ d'action du contrôleur de gestion dans un domaine strictement financier. La marge de manœuvre du contrôleur de gestion peut être limitée et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables peuvent devenir plus difficiles, ce qui peut entraver sa capacité à accomplir pleinement ses missions.

Il est donc essentiel de trouver un équilibre dans ce positionnement et de favoriser une communication ouverte et une collaboration étroite entre le contrôleur de gestion, la direction administrative et financière, et les autres services de l'entreprise. Ceci afin de s'assurer que le contrôleur de gestion dispose de l'autonomie nécessaire pour exercer ses fonctions de manière

Chapitre II système de contrôle de gestion

efficace et de contribuer activement à la prise de décision et à l'amélioration des performances de l'entreprise.

Figure n°6: rattachement de CG à la direction administrative et financiers (DAF)



source :Löning Helène , Véronique Mallert , Jérôme Méric , Yvon pesqueux , Dniel Michel , Andreu solé , Op.cit . p286

rattaché à la direction opérationnelle

Le rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels implique que le contrôleur de gestion occupe une position équivalente à celle des autres directions opérationnelles de l'entreprise. Dans ce cas, le contrôleur de gestion bénéficie d'un pouvoir similaire à celui des autres directeurs, ce qui facilite les échanges et la collaboration entre les différentes directions.

Cette approche de rattachement reflète les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion, qui privilégient souvent une intégration plus précoce avec les directions opérationnelles et stratégiques, plutôt qu'avec les directions comptables et financières. Ce positionnement favorise l'indépendance du contrôleur de gestion et lui confère des pouvoirs d'intervention plus importants.

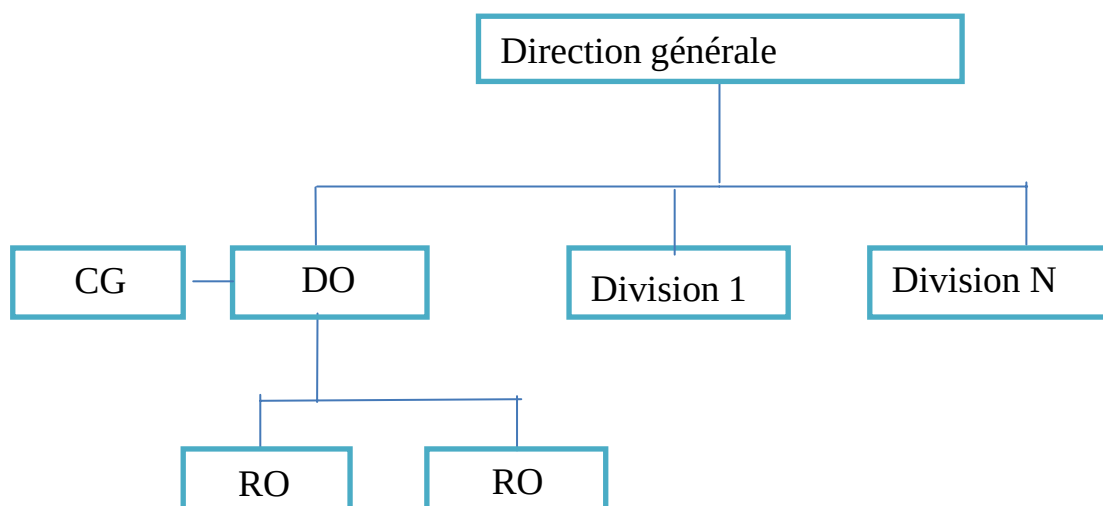
Pour remplir au mieux sa mission, le contrôleur de gestion doit passer une grande partie de son temps sur le terrain, en dehors de son bureau. De nombreux théoriciens recommandent même que le contrôleur de gestion acquière une expérience pratique de dix à vingt ans sur le terrain afin de mieux comprendre la réalité de l'entreprise. Par exemple, pour élaborer un tableau de bord efficace, il est nécessaire d'être sur le terrain plutôt que de simplement se référer à des livres. Ainsi, ce rattachement aux directeurs opérationnels

Chapitre II système de contrôle de gestion

présente des avantages, car il permet au contrôleur de gestion d'avoir une vision étendue de l'entreprise, de la direction générale aux opérationnels.

Quelle que soit sa position dans l'organigramme, il est essentiel que le contrôleur de gestion puisse passer du temps sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques. Il doit agir en tant que consultant interne pour l'ensemble de l'organisation, en apportant son expertise et en favorisant une culture de contrôle de gestion transversale.

Figure n°7 : rattachement de CG à la direction opérationnelle



source :Löning Helène , Véronique Mallert , Jérôme Méric , Yvon pesqueux , Dniel Michel , Andreu solé , Op.cit . p286

4 .La finalité d'un système de contrôle de gestion

Le système de contrôle de gestion a pour finalité d'aider les organisations à atteindre leurs objectifs en assurant un suivi et une maîtrise de leurs activités. Il s'agit d'un ensemble de processus, d'outils et de techniques permettant de collecter, analyser et interpréter les données financières et opérationnelles pour évaluer la performance et prendre des décisions éclairées.

Évaluation de la performance

L'une des principales finalités du contrôle de gestion est d'évaluer la performance de l'organisation, que ce soit au niveau global ou au niveau des différents départements, des projets ou des produits. Cela implique de mesurer les résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés, d'analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations, et d'identifier les causes des variations. L'évaluation de la performance permet de détecter les problèmes

Chapitre II système de contrôle de gestion

potentiels, de prendre des mesures correctives et d'encourager l'amélioration continue.

Prise de décision

Le contrôle de gestion fournit des informations pertinentes et fiables aux décideurs de l'organisation. Il permet de collecter et d'analyser des données financières, opérationnelles et stratégiques, de les présenter de manière claire et compréhensible, et de les utiliser comme base pour la prise de décision. Les informations fournies par le système de contrôle de gestion aident les managers à évaluer les différentes options, à comparer les coûts et les bénéfices, et à choisir la meilleure stratégie ou solution pour l'organisation.

Planification et budgétisation

Le contrôle de gestion facilite la planification et la budgétisation des activités de l'organisation. Il permet d'établir des objectifs clairs, de définir les ressources nécessaires, d'estimer les coûts, de fixer des budgets et d'allouer les ressources de manière appropriée. La planification et la budgétisation sont des outils essentiels pour orienter les actions de l'organisation, coordonner les différents départements et mesurer les progrès réalisés.

Suivi et maîtrise des coûts

Le contrôle de gestion vise à assurer un suivi et une maîtrise des coûts de l'organisation. Cela implique de collecter des données sur les coûts des différentes activités, de les analyser, de les comparer aux normes ou aux budgets préétablis, et d'identifier les opportunités d'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité. Le suivi et la maîtrise des coûts permettent de prendre des mesures correctives en cas de dérives, de maximiser l'utilisation des ressources et de garantir la viabilité financière de l'organisation.

Communication et responsabilisation

Le contrôle de gestion favorise la communication et la responsabilisation au sein de l'organisation. En fournissant des informations claires et précises sur la performance, il permet de partager les objectifs, d'aligner les actions des différents acteurs, de créer une culture de responsabilité et de favoriser la collaboration. La transparence des données et des résultats encourage également l'engagement des employés et renforce la confiance au sein de l'organisation.

Amélioration des processus

Le contrôle de gestion contribue à l'amélioration des processus organisationnels en identifiant les inefficiences et les opportunités d'optimisation. En analysant les données et en

Chapitre II système de contrôle de gestion

évaluant la performance, il permet d'identifier les activités qui génèrent des coûts excessifs, des retards ou des erreurs, et de mettre en place des mesures correctives pour améliorer l'efficacité et la qualité des processus. L'amélioration continue des processus permet à l'organisation de rester compétitive, de répondre aux attentes des clients et d'adapter ses pratiques aux évolutions du marché.

Gestion des risques

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans la gestion des risques au sein de l'organisation. Il permet d'identifier, d'évaluer et de suivre les risques potentiels liés aux activités, aux projets ou aux décisions prises. En fournissant des informations sur les coûts, les revenus, les performances opérationnelles et les résultats financiers, il permet aux managers de prendre des décisions éclairées et de mettre en place des mesures de prévention et de contrôle pour réduire les risques et protéger l'organisation.

Section 3 : Les outils de contrôle de gestion

Outil de contrôle de gestion c'est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.

Le contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils suivant: la comptabilité général; la comptabilité analytique; la gestion budgétaire; tableau de bord et système d'information.

1 .La comptabilité générale

C'est la première source d'information de l'entreprise; qui fournit des informations globales elle nous permet de déterminer les forces et les faiblesses de l'entreprise.

La comptabilité générale est un outil de gestion qui permet de classer, enregistrer et d'analyser les opérations effectuées par l'entreprise (opération d'achats, opération de paiement de crédit, opération d'emprunt et opération de salaire...).

Définition de comptabilité générale

On trouve plusieurs définitions par plusieurs auteurs;

Selon **J.P LEVENE** définit la comptabilité générale comme « système d'organisation et de traitement de l'information permettant l'établissement des états de synthèses en conformité

avec les dispositions du plan comptable»⁷.

Les objectifs de la comptabilité générale⁸

L'objectif globale c'est rendre compte en terme monétaire de l'activité de l'entreprise ceci afin d'apporter:

- Un instrument de gestion;
- Un moyen de preuve;
- Un moyen d'information et de protection des tiers.

Cela répond à 3types de besoin:

- Aide à la décision (délais de paiement des clients; capacité d'emprunt et de remboursement ; temps d'écoulement des stocks...);
- -Evaluation des éléments de l'entreprise (actifs et passif du bilan; charges et produits du compte du résultat...);
- Contrôle extérieur des dirigeants concernant les performances et les risques, la bonne qualité de leurs gestions la poursuite des objectifs annoncés, le bienfondé des décisions prises.

La finalité de la comptabilité générale

- -La comptabilité générale présente le résultat et comptes de bilan;
- -Un instrument de contrôle de l'entreprise et un outil d'aide à la décision (exemple: l'entreprise décide quand investir; quand emprunter...);
- -Un outil de gestion au même temps instrument financier et d'information à la fin.

2. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est un mode de traitement des données. Et un système d'information comptable qui permet d'informer les dirigeants des organisations afin de prendre des décisions de gestion.

Elle est considéré comme une méthode de calcul des coûts des produits d'une organisation, en utilisant les informations issues des documents comptables (bilan, tableau des

⁷ J.P.LEVENTE, «gestioncomptable:3analyses», édition Foucher, Paris, P09.

⁸ M.CYRILLE,«comptabilitégénéraledel'entreprise:instrumentsetprocédures»,éditionBoock,Paris,2003,P06.

Chapitre II système de contrôle de gestion

comptes des résultats...), des données quantitatives de consommation (matière première consommable) et des données concernant les activités de l'organisation (qualité de produit fabriqué, du service produit...).

La définition de la comptabilité analytique

Selon **Martinet, A. Bsilem** la comptabilité analytique est un « système de saisie et de traitement de l'information permettant une analyse et un contrôle des coûts dans l'entreprise par des reclassements, des regroupements, ventilations, abonnements, calcul de charge... en utilisant l'information comptable élémentaire récitée ou non »⁹

Les objectifs de la comptabilité analytique

- Déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise.
- Connaître les coûts de différentes fonctions assumées par l'entreprise.
- Etablir les prévisions de charges et de produits courants.
- Expliquer les résultats calculant les coûts des produits (bien et service) pour comparer au prix de vente correspondants.
- Constater les réalisations de prévisions et expliquer les écarts éventuels.

Le rôle de la comptabilité analytique

Constituer un système de mesure

il faut qu'il soit neutre et objectif, la détermination des coûts reste un objectif principal de l'analyse des coûts, mais au-delà de l'utilisation simpliste que certains ont pu faire, il faut garder à l'esprit que la finalité d'un système comptable de gestion est d'améliorer la gestion et non calculer des coûts avec une grande exactitude;¹⁰

Aider à la prise de décision

la comptabilité de gestion constitue une banque de données et un outil de traitement d'information;

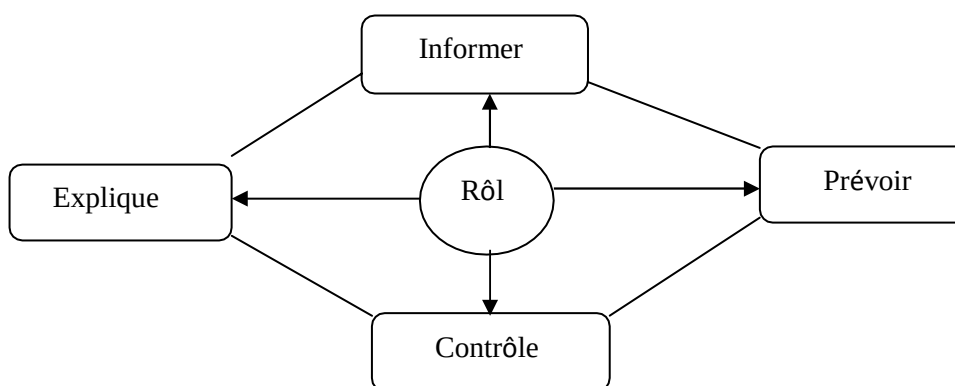
Permettre le contrôle de gestion

Seul la comptabilité de gestion est en mesure d'analyser les résultats et d'en faire apparaître les éléments constitutifs, d'en fournir une décomposition, par produit, par branche ou par fonction.

⁹ A.B. MARTINET & A. SILEM, « lexique de gestion », Dallaz, Paris, 2003, P115

¹⁰ M. GERARD, « comptabilité analytique », édition Bréal, Paris, 2004, P09.

Figure N°08: le rôle de la comptabilité analytique



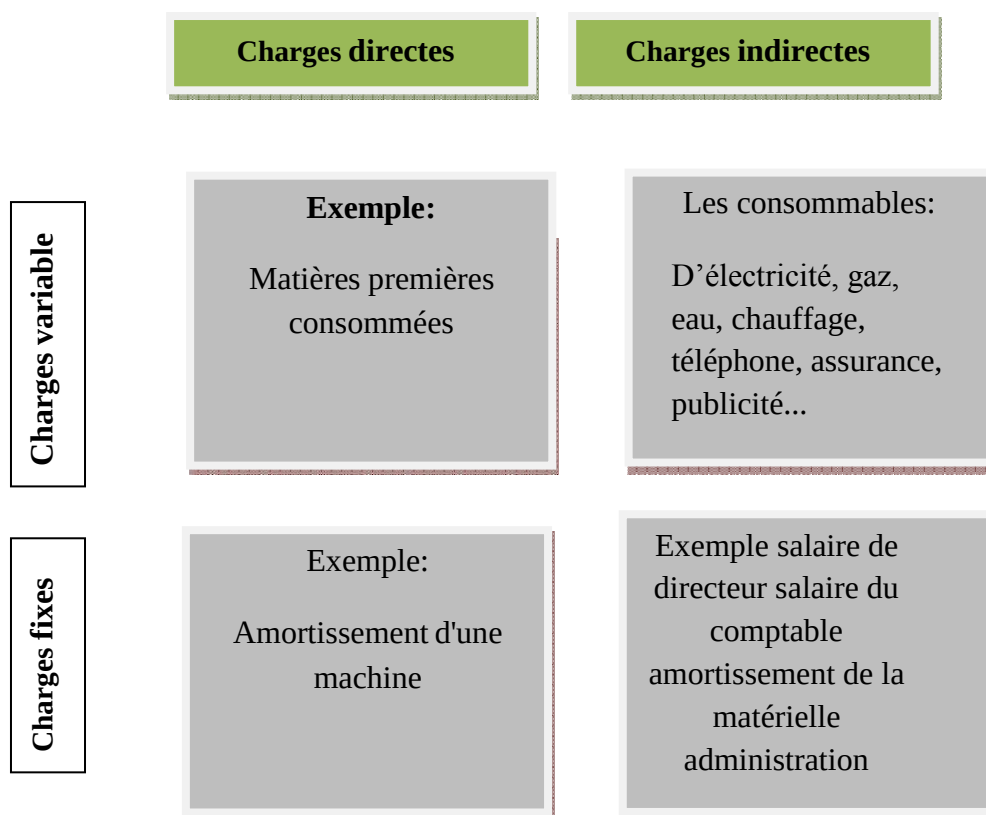
Source: AUGÉ.B; NARO.G, VERNHET.A, «Manuel de comptabilité de gestion», DUNOD, Paris, 2013.

Les méthodes de calcul des coûts:

La comptabilité analytique est une discipline qui permet de procéder au calcul des différents coûts. Il existe plusieurs méthodes:

Méthode des coûts partiel

FigureN°09 : Méthode des coûts partiels



Source: AUGE; B. NARO; G. VERNHET; A.; «MiniManuel de comptabilité analytique»; DUNOD; Paris; 2013.

Méthode des coûts spécifique:

Cette méthode est un prolongement des méthodes des coûts variables, elle dégage une marge sur les coûts spécifique C'est pour imputer à chaque produit les charges variables et les charges fixes directes.

$$\text{Marge sur coût variable (M/CV)} = \text{CA} - \text{CV}$$

$$\text{Marge sur coût spécifique} = \text{M/CV} - \text{CF direct}$$

$$\text{RT par produit ou service} = \text{Marges sur coûts} - \text{CF Communes non affectées}$$

Méthode ABC:

La méthode ABC (Activity based costing) est une technique de calcul et analyse des coûts et de gestion fondée

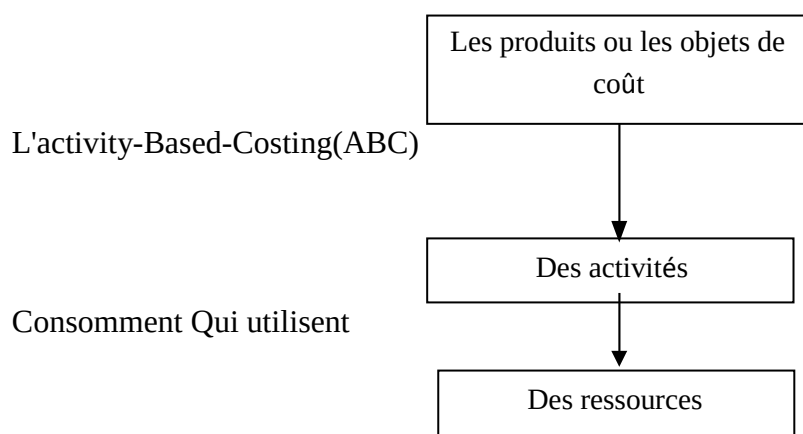
Chapitre II système de contrôle de gestion

Apparue aux Etats-Unis au milieu des années 80 grâce aux travaux de CAMI en 1989 (Computer Aided Manufacturing) l'objectif de la méthode ABC c'est de reconstruire une image du fonctionnement de l'entreprise.

Le principe de la méthode ABC:

L'objet de coûts consomment des activités qui elle mêmes, consomment des ressources et le lien qui permet de répartir les ressources vers les activités on les appelle: indicateur de ressources et les unités d'œuvre qui permettent de répartir les coûts des activités vers les produits on les appelle: indicateur de ressources et les unités d'œuvre qui permettent de répartir les coûts des activités vers les produits on les appelle: indicateur d'activités.

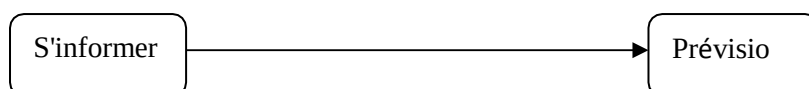
Figure N°10: Principe de la méthode ABC



Source: BERLAND.N « Mesurer et pilotage de la performance » E-book, Paris, 2009, p43. D'après notre recherche sur la comptabilité générale et la comptabilité analytique,

Nous allons faire une comparaison entre les deux pour expliquer et comprendre la différence entre eux:

Il se base sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur, il est important de ne négliger aucun facteur dans le calcul de budget future : par exemple le coût des matières premières, le financement.

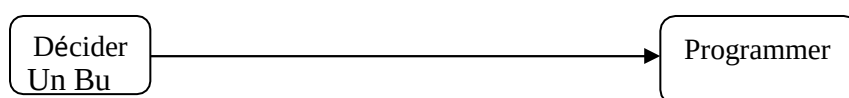


3.La budgétisation

La budgétisation est le rapport entre les buts visés et les moyens à utiliser pour la réaliser.

Budgétisation c'est la deuxième phase de la procédure budgétaire après les provisions; c'est «Le chiffrage en quantité et en valeur des prévisions pour préparer et élaborer des plans d'action, afin d'atteindre les objectifs dans les budgets valorisé»¹⁷¹¹

La budgétisation évalue les résultats financier de ces décisions et établir le profit financier et d'explication qui serviront d'établons pour l'évaluation des résultats futurs.



Un budget «c'est la traduction monétaire du programme pour chaque responsable ,il définit les ressources qui lui sont délégués négociés»¹²

Le contrôle budgétaire Le contrôle budgétaire « vérifie en permanence ou la société se situe par rapport aux objectifs qu'elle s'est fixé, tirer les écarts significatifs enter les prévisions et les réalisations, et en fin les analyses»¹³

La gestion budgétaire est comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets.

3.1 Rôle de la gestion budgétaire

La procédure budgétaire permet, dans un milieu conflictuel, d'arriver par la négociation à un compromis présentant comme une sorte de contact entre les diverses parties.

Budget élaboré explicite l'ensemble des prévisions et objectifs servant de boussole à l'action quotidienne, il joue le rôle d'un outil d'aide à la décision.

La gestion budgétaire« vise essentiellement à mettre en place un mode de gestion permettant d'assurer à la fois la cohérence, la décentralisation et le contrôle des différents sous-systèmes

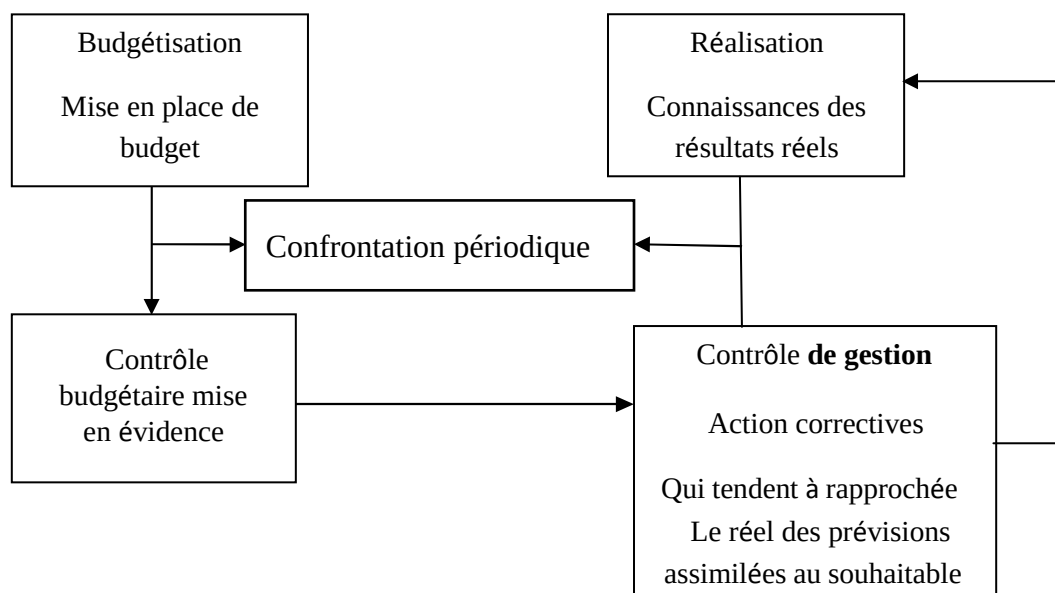
¹¹G.BERGON,«gestionmoderne,théoriqueetcaspratique»,Paris,1987,P117.

¹². B. DORIATH & C.GOUJET, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^eédition, Dunod, Paris,2007, P104»

¹³P.LAUZEL,«contrôledegestionetbudget»,2^eédition,1980

de l'entreprise».

FigureN°11:présentation de la gestion budgétaire



Source: Alazard et Sépari S. «Contrôle de gestion manuel et application», Edition, Dunod, Paris, 2007, p324.

4. Le tableau de bord

Un tableau de bord est un outil de gestion qui permet de présenter de manière synthétique et visuelle des données pour aider à la prise de décision. Il s'agit d'une interface graphique qui affiche des indicateurs pour fournir une vue d'ensemble des performances, des objectifs ou des données pertinentes d'une entreprise.

Les objectifs de tableau de bord

- Outils de mesure la performance;
- Outils d'aide à la prise de décision;
- Outils d'information;
- Outils d'agnostic et d'alerte;
- Outil réactif;
- Outil de gestion à court terme.

Chapitre II système de contrôle de gestion

Conception d'un tableau de bord de gestion

La forme de tableau de bord

Le modèle standard de TBG est inexistant, mais on admit qu'une présentation à quatre colonnes faisant figure :

- les indicateurs ;
- les résultats réels ;
- les objectifs ;
- les écarts

La présentation pédagogique la plus rependu c'est la forme suivante, sachant que les informations variées :

Tableau N°04: La maquette de tableau de bord

Tableau de bord center			
Indicateurs	Résultats	Objectifs	Ecart
Rubrique1 • IndicateurA • IndicateurBR Rubrique2			

Zone première
Économique

Zone résultats
Réels

Zone objectifs

Zone écarts

Source: ClaudeALAZARD&SabineSEPARAAL, «DCG11Contrôle de gestion, manuel et application»,2^{ème}
Edition, DUNOD, paris, 2010, page557.

Les principes de conception du TBG

Cohérence avec l'organigramme :

L'architecture du TBG doit être en adéquation avec la structure organisationnelle de l'entreprise, car les actions à court terme s'appuient sur la structure d'autorité. Ainsi, chaque niveau hiérarchique doit assurer trois types de communication : descendante (du supérieur au subordonné), transversale (entre collaborateurs du même niveau hiérarchique) et montante (du subordonné au supérieur). Les TBG peuvent être considérés comme une mécanique gigogne où chaque responsable a son propre TBG, avec une ligne de totalisation des résultats qui doit être reportée dans le TBG du niveau hiérarchique supérieur, et où les TBG d'un même niveau doivent avoir la même structure pour faciliter l'agrégation des données.

Limiter les données indispensables :

Il est essentiel de sélectionner un nombre restreint de données importantes, significatives, facilement obtenues et cohérentes afin de permettre aux responsables de détecter les anomalies et les écarts par rapport aux normes prédéfinies. Si nécessaire, le responsable peut ensuite explorer les zones à risque et demander des informations complémentaires.

Rapidité d'élaboration :

Le TBG doit permettre d'anticiper les événements et d'activer les responsables en temps opportun. Il est donc préférable d'avoir des données rapidement disponibles mais moins précises que des données précises mais obtenues tardivement. Dans ce cas, la rapidité prime sur la précision

Les instruments du tableau de bord de gestion

Les instruments du Tableau de Bord de Gestion (TBG) comprennent des indicateurs qui fournissent des informations fiables, précises et pertinentes aux gestionnaires, exprimées sous différentes formes et unités. Pour déterminer le contenu d'un TBG, il est important de respecter certains principes de base, tels que :

-Choix des indicateurs en collaboration avec les utilisateurs : Les besoins en informations des utilisateurs doivent être pris en compte lors de la sélection des indicateurs.

-Inclusion des activités propres du gestionnaire : Les indicateurs doivent mesurer les activités directement liées au gestionnaire lui-même.

-Prise en compte des activités des niveaux inférieurs et d'autres centres de responsabilités : Les activités des niveaux hiérarchiques inférieurs contrôlés par le gestionnaire, ainsi que celles des autres centres de responsabilités qui influencent les siennes, doivent être prises en considération.

- Objectivité des indicateurs : Les indicateurs doivent être objectifs et refléter de manière précise les phénomènes mesurés.
- Préférence pour les indicateurs additifs : Il est préférable d'utiliser des indicateurs additifs qui permettent une agrégation facile des données pour construire les TBG des échelons supérieurs.

En ce qui concerne la typologie des indicateurs, on peut les classer selon plusieurs critères, tels que :

- **Indicateurs de pilotage** : Ce sont des indicateurs significatifs qui fournissent des informations immédiatement compréhensibles et permettent d'anticiper les événements. Ils agissent comme des indicateurs d'alerte.
- **Indicateurs financiers** : Ils mesurent la performance financière de l'entreprise, tels que les ratios de structures financières, de liquidité, de rentabilité, de gestion et de productivité.
- **Indicateurs qualitatifs/quantitatifs** : Ils permettent de mesurer à la fois des aspects qualitatifs et quantitatifs de la performance.
- **Indicateurs globaux/indicateurs ponctuels** : Les indicateurs globaux fournissent une vision d'ensemble, tandis que les indicateurs ponctuels se concentrent sur des éléments spécifiques.
- **Indicateurs de reporting** : Ils fournissent des informations sur les résultats d'une action terminée ou en cours.

Les instruments utilisés dans un TBG comprennent :

- **Les écarts** : Le contrôle budgétaire permet d'identifier les écarts significatifs qui sont d'intérêt pour le destinataire du TBG.
- **Les ratios** : Les ratios sont des rapports entre différentes grandeurs et permettent d'évaluer la performance et les relations causales entre les facteurs. Ils peuvent

mesurer des aspects financiers, de liquidité, de gestion, de rentabilité et de productivité.

- **Les graphiques** : Les graphiques sont utiles pour visualiser les évolutions, les tendances et les comparaisons entre différentes données. Ils offrent une représentation visuelle plus claire, mais peuvent être limités pour réaliser des analyses supplémentaires.

Il est important de présenter le TBG de manière claire et concise, idéalement sur une seule page ou quelques pages au maximum. La présentation des données doit être compréhensible par tous les utilisateurs et favoriser le dialogue et la coordination entre les différents services.

5. Le système d'information

C'est un élément central ou ensemble des procédures d'une entreprise. Il permet aux différents auteurs de véhiculer et transfère des informations et de communiquer grâce à un ensemble des ressources matérielles, humaines et logicielles sans déplacements.

Système d'information c'est un ensemble organisé de ressources qui permet de traiter, collecter, stocker et distribuer de l'information entre plusieurs services de l'entreprise.

Définition du système d'information

on Définition de l'information:

C'est l'ensemble des données qu'ils sont traités, analysés et stockés comme information.

Selon **Donough**: « l'information est la rencontre d'un problème et d'un ensemble des données »¹⁴.

Plusieurs définitions peuvent être reprises pour cerner la notion:

Selon **Lucas H.C** analyse le système d'information comme « l'ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation »¹⁵

Selon **Dumoulin.C** définit le système d'information comme « ensemble des informations circulantes dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens

¹⁴ J.R. SCHERMERHORW & D.S. CHAPPELL, « principes de management », édition Village Mondial, Paris, 2002, P39

¹⁵ H.C. LUCAS, « système d'information pour le management », in Davis, 1986.

octroyés à ces traitements »¹⁶.

Le rôle de système d'information

- Collecter l'information (l'information interne ou externe) d'une façon cohérente, pertinente et la plus exhaustive possible.
- Stocker ou mémoriser l'information (l'information rendues disponibles à quel moment de sorte de fichier et base de données) à pouvoir de réutiliser
- Traiter ou Exploitation de l'information (l'information peut sélectionner, fusionné, mise à jour au supprimer, peut aussi de produire des nouvelles informations...) d'une façon à répondre aux diverses sollicitations des utilisateurs dans le cadre de leur activité.
- Diffuser l'information (l'information rapide et qualité) d'une façon à permettre à chaque acteur de pouvoir exploiter les résultats de traitements dont il besoin.

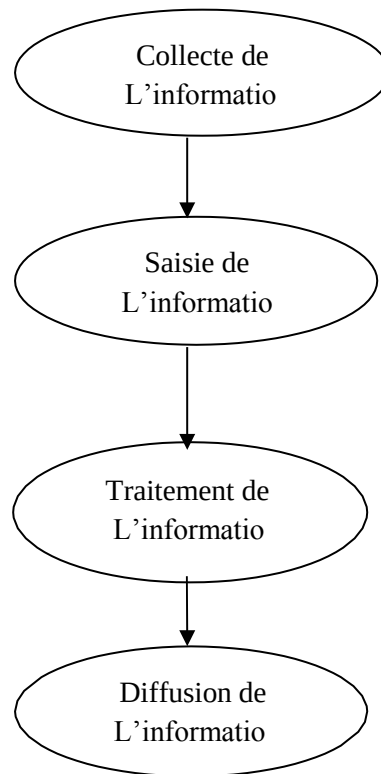
Le fonctionnement du système d'information

Le système d'information repose sur quater fonction essentielles:

- Collecte l'information;
- Saisie (stocker) l'information;
- Traiter l'information;
- Diffuser l'information.

¹⁶C.DUMOULIN, «management des systèmes d'information», édition d'Organisation, 1986.

FigureN°12 : Fonctionnement du système d'information



Source: Boussessa Souhila Kheira, Mémoire de magister en sciences commercial.

6. Le reporting

Un autre outil qui permet de s'assurer de la bonne marche globale de l'entreprise.

Définition

« Le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité »¹⁷

Il peut également être défini comme un ensemble d'indicateurs de résultats, construits sur une base cyclique afin d'informer une hiérarchie de la performance de l'unité. Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels.

Le reporting est un système normalisé de remonté de l'information essentiellement, mais exclusivement, comptable et budgétaire après un travail de synthèse et de tri.

¹⁷GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , Edition l'organisatio^{3ème} édition 4èm tirage 2005 p 285

Le reporting est une étape indispensable pour une entreprise, car il lui permet de connaître sa situation financière précise à différents moments de l'exercice. Il offre un suivi réel et précis de sa situation, fournissant des informations financières avec un degré de précision maximale. Lors du reporting, il est nécessaire d'équilibrer les comptes dans les mêmes conditions que pour la clôture de l'exercice comptable.

L'analyse des écarts

L'analyse des écarts est l'un des aspects clés du reporting. Elle consiste à comparer et à étudier les différences entre les coûts réels et les coûts budgétés. Les responsables opérationnels peuvent ainsi identifier les domaines où des gains sont réalisés et ceux qui génèrent des pertes. Si cette analyse est trop simplifiée, il est possible d'apporter une précision supplémentaire en comparant le budget flexible (une évaluation du budget en fonction de la production réelle) avec les coûts réels. Cela permet à l'entreprise de déterminer si, pour une même production ou un même niveau de vente, les coûts réels correspondent aux prévisions budgétaires.

L'analyse des écarts met en évidence les différences constatées par rapport aux budgets, qu'elles soient d'origine technique (liées à une production moins rentable que prévue) ou économique (liées aux coûts d'achats des matières premières). Ces écarts peuvent avoir des conséquences financières significatives, pouvant représenter des gains ou des pertes importantes. Cette analyse permet d'identifier les forces et les faiblesses d'une structure d'un point de vue financier, tout en cherchant à améliorer systématiquement sa rentabilité interne en responsabilisant et en motivant chaque centre de profit.

Si une entreprise constate d'importants écarts positifs, il est judicieux de déterminer la raison de ces écarts. Est-ce dû à un budget trop bas par rapport aux capacités réelles de l'entreprise ? Y a-t-il eu des changements internes non prévus, auxquels l'entreprise a réussi à s'adapter ?

De nos jours, l'analyse des écarts a évolué grâce au développement d'outils de gestion performants qui sont adaptés à l'évolution rapide de l'environnement économique. À l'origine, cette méthode convenait davantage à des environnements stables ou évoluant lentement.

L'analyse des coûts

L'analyse des coûts joue également un rôle essentiel pour assurer un suivi budgétaire optimal et une analyse des écarts pertinente. L'entreprise définit des coûts considérés comme normaux ou standards pour son activité dans le budget initial. Ainsi, une analyse précise des

coûts permet à l'entreprise d'identifier les domaines où des différences de coûts entre les prévisions et la réalité se sont produites.

Une analyse approfondie des coûts, conforme aux attentes en matière d'informations, fournit à la direction et aux responsables opérationnels des indications sur les centres de consommation de ressources à restructurer afin d'améliorer la rentabilité interne de l'entreprise, tant au niveau des services qu'au niveau global.

Cependant, le reporting présente un inconvénient en tant que méthode de suivi budgétaire, car ses principales fonctions - la détermination des écarts et la mise en place d'actions correctives - sont souvent effectuées a posteriori. En début d'exercice comptable, cela a peu d'incidence, mais si l'entreprise constate d'importants écarts en fin d'exercice, elle ne pourra pas prendre les mesures correctives suffisamment tôt pour respecter les objectifs et les résultats approuvés en début de période budgétaire. Le reporting n'est donc pas une méthode de gestion en temps réel.

Les principes du reporting

On y trouve trois principes de base :

- Contrôlabilité :
- Chaque rubrique a un responsable on ne juge les gens que sur quoi ils sont responsables ;

Détermination des écarts par exception :

- Pour faciliter la vérification par la direction générale, un seuil de tolérance est fixe.
- Correction des écarts :

S'il y a un écart, le responsable du centre doit pouvoir proposer une action corrective.

6. Benchmarking :

Consiste à étudier, évaluer et comparer les processus de l'entreprise avec ceux d'entreprises de références ; autrement dit c'est la recherche de l'efficacité en ce comparant à un meilleur choix par rapport aux concurrents.

IL existe différents types de benchmarking , notamment :

- **Benchmarking interne** : il s'agit de la première étape où une entreprise examine et partage les meilleures pratiques en interne, sans impliquer des entités externes. Cela facilite la transposition des solutions identifiées dans d'autres départements ou filiales

de l'entreprise.

- **Benchmarking externe** (concurrentiel) : il implique l'analyse et la comparaison des processus, des outils, des méthodes et des produits avec ceux des concurrents ou d'autres organisations similaires. Cela permet de comprendre les écarts de performance et d'identifier des opportunités d'amélioration en se basant sur les pratiques des concurrents.
- **Benchmarking fonctionnel** : il se concentre sur l'identification et la documentation des processus liés aux performances, en comparant les fonctions de l'entreprise avec celles de la concurrence. Cela permet de repérer les domaines où l'entreprise peut améliorer ses performances en adoptant des pratiques éprouvées.
- **Benchmarking organisationnel** : il vise à améliorer les processus et les activités qui ont une incidence significative sur l'organisation dans son ensemble. L'objectif est d'identifier les lacunes et les dysfonctionnements internes pour mettre en place des améliorations.
- **Benchmarking des processus** : il consiste à identifier les facteurs clés de succès des organisations leaders dans un domaine spécifique et à diagnostiquer les leviers d'amélioration afin d'améliorer les performances de l'entreprise.
- **Benchmarking générique** : il s'agit d'observer et de comparer les meilleures pratiques organisationnelles dans différents secteurs pour développer de nouvelles idées et approches.
- **Benchmarking stratégique** : il implique l'analyse et l'adaptation des stratégies gagnantes des partenaires ou des entreprises leaders pour faciliter la prise de décision et l'allocation des ressources.

7. Les étapes de benchmarking

En ce qui concerne les étapes du benchmarking, elles peuvent varier en fonction de la taille de l'entreprise et de son secteur d'activité, mais généralement, elles comprennent :

- **Diagnostic** : sélection du produit, du service ou du processus à comparer.
- **Planification** : identification des entreprises leaders ou des partenaires de benchmarking pertinents.
- **Collecte d'informations** : collecte de données et de métriques sur les performances

des organisations comparées pour identifier les écarts de performance.

- Appropriation : intégration des processus et des objectifs fonctionnels identifiés dans les plans d'action de l'entreprise.
- **Mise en action** : mise en œuvre des actions définies et évaluation des performances.
- **Suivi et ajustement** : analyse des retours d'expérience et pérennisation du processus de suivi en utilisant des indicateurs.

Conclusion

Le contrôle de gestion est un élément clé de la gestion d'une entreprise, permettant d'assurer sa performance, sa rentabilité et sa pérennité. Dans ce chapitre, nous avons exploré la mise en place d'un système de contrôle de gestion, mettant en évidence les différentes étapes et les outils nécessaires pour sa réussite.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion demande une réflexion stratégique approfondie. Il est crucial de définir clairement les objectifs de l'entreprise et d'identifier les indicateurs de performance pertinents pour mesurer ces objectifs. Les tableaux de bord, les budgets, les procédures de suivi et de reporting sont autant d'éléments essentiels à intégrer dans le système.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion présente de nombreux avantages. Il permet une meilleure prise de décision grâce à une vision claire et précise de la performance de l'entreprise. Il favorise également la responsabilisation des acteurs, en leur donnant des objectifs à atteindre et des moyens de les mesurer. De plus, il offre la possibilité de détecter rapidement les écarts entre les objectifs et les résultats réels, ce qui permet de prendre des mesures correctives appropriées.

Chapitre III :

Le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Introduction

Le contrôle de gestion et la mesure de la performance sont des éléments clés dans la gestion stratégique des entreprises. Le contrôle de gestion occupe une place centrale en fournissant les informations nécessaires pour évaluer la performance, identifier les forces et faiblesses, saisir les opportunités et faire face aux menaces. Il repose sur des sources d'information variées, internes et externes, ainsi que sur des instruments de contrôle adaptés tels que les tableaux de bord et les indicateurs de performance.

D'un autre côté, l'étude sur la mesure de la performance offre une approche plus globale en évaluant la réussite de l'entreprise à travers différents indicateurs, tant financiers que non financiers, afin de mesurer sa performance dans différentes dimensions clés. Cette étude permet d'aligner les mesures de performance sur les objectifs stratégiques et de prendre en compte les références externes pour une évaluation objective.

Dans ce chapitre, nous explorerons la place du contrôle de gestion dans l'entreprise NAFTAL, ses sources d'information et ses instruments, ainsi que l'importance de l'étude sur la mesure de la performance pour évaluer la réussite globale de l'entreprise. Nous examinerons comment ces deux aspects se complètent mutuellement pour fournir une vision globale et équilibrée de la performance de l'entreprise, ce qui contribue à une gestion efficace et à une optimisation des performances.

Section 1 : présentation général de l'entreprise NAFTAL

Cette première section permet de donner un aperçu sur l'organisme d'accueil NAFTAL, à savoir son historique, sa création, son organisation, son évolution structurelle et organisationnelle, ainsi que ses missions.

1. Historique et création de la société NAFTAL

Issue de SONATRACH, (Société Nationale de Transport, de Raffinage d'Acheminement, de Commercialisation des Hydrocarbures), elle a été créée par le décret N°80-101 du 06 avril 1980.

Entrée en activité le 01 janvier 1982, chargée de l'industrie de raffinage et de la distribution des produits pétroliers sur le territoire national, créée par le décret N° 80-101 du 06 avril 1980, l'entreprise NAFTAL, a été constituée par le transfert des structures, moyens et biens, activités et personnels détenus, gérés et administré par SONATRACH dans le cadre de ses activités.

NAFTAL change du statut par la décision N° 17/CAB du 30 Mars 1986 puis modifiée et complétée par la décision N° 90/ CAB du 05 novembre 1986 par laquelle l'entreprise devient Société par Actions (SPA) filiale à 100% du groupe pétrolier SONATRACH à partir du 18 Avril 1998, en intervenant dans les domaines suivants :

- Enfûtage GPL.
- Formulation des bitumes.
- Distribution, Stockage et Commercialisation des carburants, GPL, lubrifiants, bitumes, pneumatique, GPL/produits spéciaux.
- Transport des produits pétroliers.

Elle a été restructurée et modifiée par le décret N° 87-189 du 25 août 1982 en deux entreprises :

NAFTEL: qui est chargée du raffinage du pétrole.

NAFTAL: qui est chargée, dans le cadre du développement économique et social de la distribution et de la commercialisation des produits pétroliers.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Le mot NAFTAL désigne : **NAFTAL: AL DJAZAIR** (Algérie). C'est-à-dire : **Pétrole Algérie.**

Pour assurer convenablement ses missions, NAFTAL dispose des moyens matériels, mains d'œuvres qualifiées et moyens financiers adéquats, elle applique aussi un système décentralisé en instaurant des districts Commerciaux.

2. Organisation de la société NAFTAL

Pour accomplir ses activités, NAFTAL dispose comme tout distributeur d'un réseau de distribution assez dense, organisé de manière à satisfaire toutes les exigences de la clientèle. il est géré par une Direction Générale implantée à Alger et d'Unités administratives décentralisées appelées Districts intervenant chacune dans deux à trois Wilayas de façon à couvrir l'ensemble du territoire national.

Le réseau de distribution est composé d'infrastructures et des Centres de stockage et de distribution de lubrifiants, de bitumes, de produits marins (pour les Districts situés dans les zones côtières), de produits aviation (pour chaque Aéroport civil implanté au niveau du territoire national), d'entrepôts et dépôts pour le stockage des carburants, des stations-services et points de vente (magasins).

NAFTAL suit depuis le 05 avril 2003 un nouveau schéma d'organisation qui s'articule autour des trois parties principales qui sont :

- La direction générale.
- Les structures fonctionnelles.
- Les structures opérationnelles.

La direction générale est

- Chargée de la politique et des orientations générales, de la coordination et de la cohérence d'ensembles du pilotage, du management et de la veille stratégique ;
- Avoir une vue globale et détaillée de l'activité commerciale de l'entreprise ;
- Assurer la disponibilité et la fiabilité de toutes les informations nécessaires à la prise de décision relative à l'activité commerciale de l'entreprise.

Elle est assurée par un président directeur général (PDG) assisté par :

- Un comité exécutif.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

- Un comité directeur.
- Le staff.

Les Structures fonctionnelles

Elles sont chargées de :

Elaborer les stratégies politiques. Et veiller à la coordination et la cohérence.

Elles sont organisées en trois types de direction :

Les directions exécutives

Chacune dans son domaine d'activité, sont chargées de :

- Définir la politique et la stratégie de la société;
- Anticiper les tendances;
- Concevoir et mettre en place les instruments de pilotage et les outils du contrôle;
- Assurer le management stratégique;
- Assurer la coordination et la cohérence d'ensemble;
- Assister les structures opérationnelles.

Les Directions centrales

Sont des centres d'expertises (estimation), pour les activités de Recherche et Développement, d'Audit (analyse et contrôle de la gestion, et de la comptabilité de l'entreprise). Et protection des patrimoines de la sécurité industrielle et de l'environnement.

Les Directions de soutien

Assurent la communication et les relations publiques, la sûreté interne de l'établissement et la gestion administrative du siège social de la société.

Les structures opérationnelles

L'organisation et le développement de l'activité de commercialisation et de distribution des produits pétroliers, NAFTAL repose sur cinq branches :

- Branche commercialisation.
- Branche carburants.
- Branche GPL.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

- Branche lubrifiants, pneumatiques, bitumes.
- Branche activités internationaux et partenaires.

Division CLP

Chargée de la commercialisation et de la distribution des produits pétroliers, sur le territoire national, elle intervient dans les domaines suivants :

- Carburant.
- Lubrifiants.
- Pneumatiques.
- Bitumes.

Division GPL

Elle est chargée de la commercialisation du gaz, du pétrole liquéfié, du butane et de propane.

Division bitume

Elle est chargée de la production et la commercialisation des bitumes et des dérivés.

Division AVM

Elle gère et organise l'activité de commercialisation et de distribution des produits pétroliers pour l'aviation au niveau des aéroports et pour la Marine au niveau des ports. Il existe 21 Districts rattachés à la Branche Commercialisation et 19 Districts relevant de la branche GPL.

NAFTAL possède des Centres d'Enfûtage (carrousel de conditionnement), son organisation est établie pour remplir trois fonctions essentielles :

- Approvisionnement.
- Stockage des produits.
- Ventes des produits et prestations de services.

NAFTAL est dotée pour cela des moyens considérables :

- Un effectif de plus de 29.900 personnes dont 3000 environ exercent à titre de temporaires. À signaler que presque 8% de l'effectif est de niveau cadre, le taux des cadres supérieurs par rapport à l'effectif total est actuellement de 1,03 %.

- Une flotte importante composée de plus de 3500 camions, le transport des produits pétroliers est l'une des tâches essentielles de NAFTAL. Il exige souvent un certain savoir-faire pour se réaliser de manière efficace. À souligner que NAFTAL a commercialisé en 2004, 10 millions de tonnes de carburants et elle en a transporté 24 Millions de tonnes. Cela montre clairement que la fonction logistique est essentielle dans les activités de l'entreprise. L'approvisionnement en carburant s'effectue en partie par voie ferroviaire. Il existe une entreprise mixte de transport de produits pétroliers.
- Société de Transport des Produits Energétiques (STPE) - dont le capital appartient pour 50% à NAFTAL et pour 50% à (SNTF) Société Nationale de Transport
- Ferroviaire.
- Des hangars de stockage des lubrifiants et produits spéciaux.
- Des bacs de stockage des bitumes.
- Des entrepôts et dépôts de stockage des carburants.

Il faut noter que NAFTAL est propriétaire de plus de 660 stations-service dont 335 sont gérées par des tiers à titre de location (gestion libre). Elle accomplit des tâches de grossiste de produits pétroliers autrement dit elle fournit des produits pétroliers à plus de 1250 stations-service privées et à 335 en gestion libre. Elle joue le rôle de détaillant en commercialisant directement aux clients (gestion directe) à partir de ses propres stations-service au nombre de 329 à la date de janvier 2006.

3. Évolution structurelle et organisationnelle

Nous allons tracer le déroulement historique de l'évolution de la structuration et de l'organisation de NAFTAL.¹

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Tableau N° 05 : l'évolution de la société NAFTAL

Année	Evolution
1983	Le projet GPL/Carburant fut transféré de SONATRACH à NAFTAL.
1984	48 unités de NAFTAL de la distribution de multi-produit sont créés un regroupement et une organisation des activités de transit en quatre unités portuaires (UNP) à savoir : Alger, Oran, Annaba, Skikda.
1987	Séparation des activités principales de SONATRACH à savoir le raffinage et la distribution des produits pétroliers (NAFTEC, NAFTAL) : NAFTAL : chargée de la commercialisation et la distribution des produits pétroliers.

NAFTEC : chargée du raffinage du pétrole.	
1989	décentralisation des œuvres sociales et culturelles de l'entreprise.
1990	Décentralisation et information de l'activité « stocks/ventes/clients ».
1992	Les unités NAFTAL furent consolidées suivant les études des flux produit, 9 unité rattachées, 9 unité NAFTAL de distribution.
1996	La direction du commerce extérieure fut dissoute.
1997	La direction protection du patrimoine fut créée ainsi que la structure de sûreté interne et ce au niveau des unités, face à cela, dissolution des unités portuaires.
1998	En vue des impératifs liés à la sécurité, une cellule « sécurité industrielle » fut créée, ainsi qu'une direction « audit et système » pour l'indépendance de l'entreprise est une unité imprimerie. Les directions CLPB, GPL et AVM furent dissoutes pour renaître sous la forme de divisions.
1999	Des archives centrales au niveau de NAFTAL, Cheraga furent créées et organisées de telle sorte que les documents de NAFTAL, ESSO, SHELL et autre soient répertoriés et classés. Ajouté à cela, 3 directions régionales audit relevant de la direction audit

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

	système ; le projet unité NAFTAL, GPL/Alger fut dissout.
2000	Création du centre de traitement informatique (CTI) qui répond à des exigences de mise à jour des informations de NAFTAL, ainsi qu'à des obligations de compétitivité en prévision de la concurrence potentielle. Mise en place du schéma d'organisation générale de la division GPL et CLP/ AVM, ainsi que la création de la division Bitumes.
2001	Réorganisation et organisation par produits et ceci pour la division CLP/GLP ; organisation détaillée de la division Bitumes ainsi que la création d'une antenne commerciale ; la direction formation et la réorganisation du centre de formation ouest.
2002	Une réorganisation de la direction administrative et financière/division GPL ainsi qu'une organisation des activités

Source : document interne de l'entreprise NAFTAL

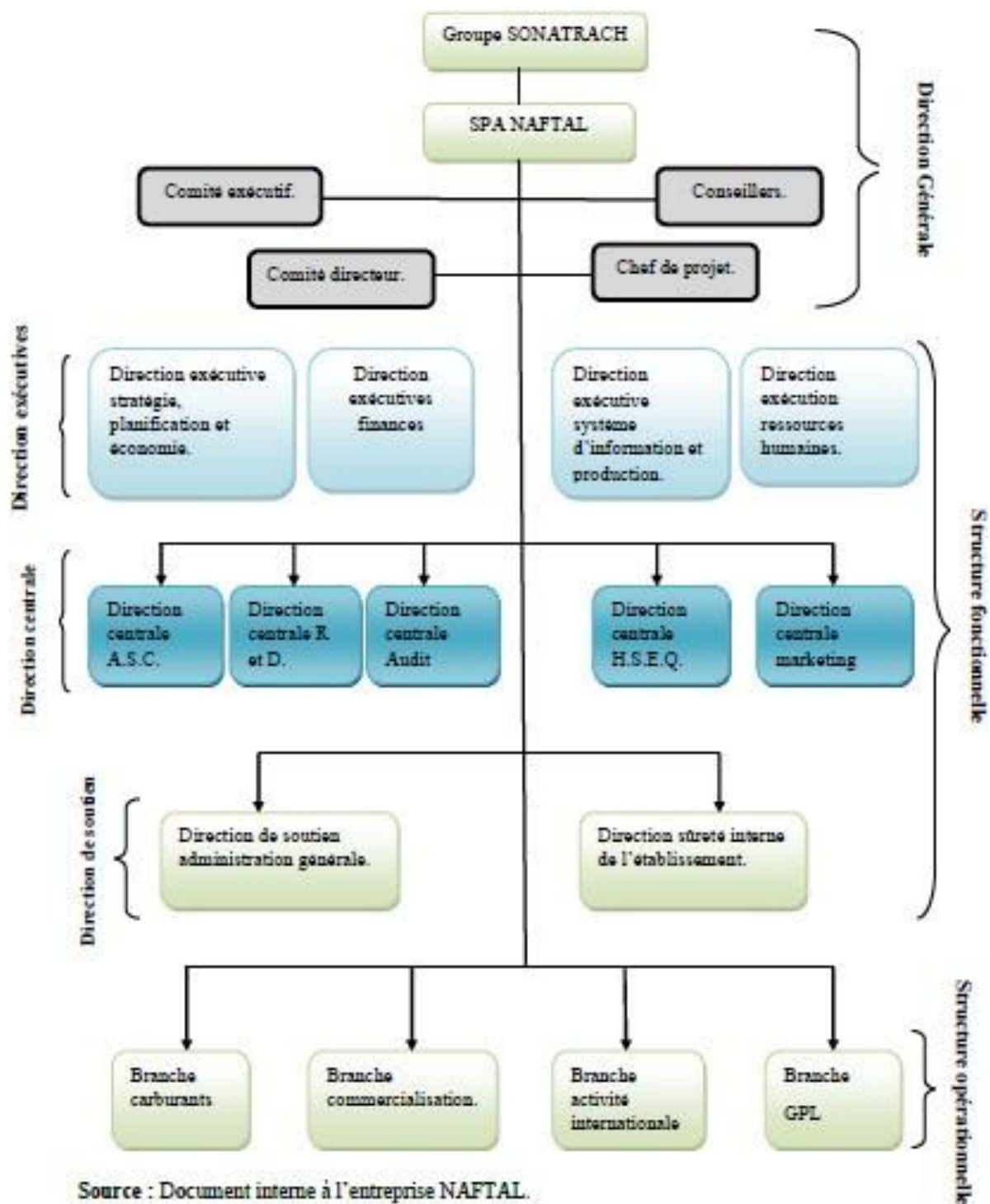
	fiscales au niveau de toutes les directions et toutes les divisions. La mise en place d'un nouveau PDG. Augmentation du capital en deux phases : - September : 12650 * 10 DA. - December : 15650 * 10 DA.
2003	Signature de 3 contrats d'achats de matériel roulant avec la SNVI. Mise en place d'un système de management de qualité, en vue de la certification des activités AVM. La reconnaissance de M.REMINI AKLI, le PDG de NAFTAL, comme étant le manager de l'année 2003. La création du comité marketing et le développement de sa force de vente. Relance de la revue NAFTAL News. La création d'un logiciel de comptabilité analytique permettant une meilleure gestion des flux monétaires et une connaissance plus précises du coût effectif des produits de l'Input à l'Output.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

	Nouveau schéma d'organisation de la macrostructure, à savoir cinq branches : commerciale, carburants, GPL, activité internationale et LPB.
2004	Création de la division réseau. Création des branches lubrifiantes et pneumatiques. Création de la direction marketing. Création de la branche commercialisation.
2005	Dissolution de la direction centrale marketing. Actualisations de la macro structure de NAFTAL (SPA). Modification de l'organisation de l'administration générale. Réorganisation de la branche commercialisation.
2006	Projet de dissolution de LPB et son intégration avec la branche commercialisation. Aménagement de l'organisation de la branche commercialisation.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Figure N° 14 : Organigramme de l'entreprise NAFTAL :



4. Missions de NAFTAL

NAFTAL a des activités qu'elle exerce durant sa mission, celle-ci consiste à commercialiser les produits pétroliers à travers toute l'organisation et la gestion du réseau de distribution sur l'ensemble du territoire national.

Ses missions sont :

- Stocker, transporter et / ou faire transporter tous les produits à commercialiser sur le territoire national.
- Élaborer et concrétiser les plans annuels et pluriannuels arrêtés avec les organismes concernés, visant la couverture du marché national en produits pétroliers.
- Procéder à la récupération des huiles usagées dans le cadre de la préservation et de la protection de la nature.
- Définir et développer une politique en matière d'audit, concevoir et mettre en œuvre des systèmes intégrés d'informations.
- Développer et mettre en œuvre les actions visant à une utilisation optimale et rationnelle des infrastructures.
- Procéder à une étude du marché en matière d'utilisation et de consommation des produits pétroliers. Formation, au recyclage au perfectionnement des travaux.

Section 2 : le système de contrôle de gestion au sein de l'entreprise NAFTAL

Le système de contrôle de gestion de NAFTAL est conçu pour assurer l'application des instructions de gestion de différentes structures de l'entreprise. Parmi ces instructions :

1. Les instructions des structures de l'entreprise

Les instructions de gestion, également connues sous le nom de directives de gestion, sont des directives ou des procédures établies par une organisation pour guider ses employés.

Commercialisation des produits

Cela concerne la stratégie et les actions liées à la vente des produits de NAFTAL. Le système de contrôle de gestion s'assure que les politiques de commercialisation définies par l'entreprise sont suivies et mises en œuvre correctement. Il peut inclure des mesures, telles que :

- Le suivi des ventes ;
- L'analyse des performances commerciale ;
- La gestion des canaux de distribution ;
- La fixation des prix ;

La comptabilisation des recettes

Cette instruction se rapporte à la gestion des opérations comptable de l'entreprise le système de contrôle de gestion veille à ce que les principes comptables et les normes de reporting soient respectés. Cela peut impliquer :

- Le suivi des transactions financières ;
- L'établissement des états financiers ;
- La gestion des budgets comptables ;
- La conformité fiscales procédures pour la gestion des contestables ;

La gestion de compte client

Cette instruction concerne la gestion des relations avec les clients de NAFTAL. Le système de contrôle de gestion peut mettre en place des procédures pour la gestion des comptes clients, la surveillance des créances clients, la facturation, le recouvrement des paiements, le suivi de la satisfaction client.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

La gestion budgétaire

Cela concerne la planification, le suivi et le contrôle des budgets de NAFTAL. Le système de contrôle de gestion s'assure que les budgets sont établis de manière appropriée, que les dépenses sont conformes aux objectifs fixés.

2. Les tâches de contrôle de gestion

Les tâches de contrôle de gestion dans l'entreprise NAFTAL contribuent à l'efficacité opérationnelle, à l'optimisation des ressources et à l'atteinte des objectifs stratégiques de l'entreprise.

Tableau n°6 : les tâches de contrôle de gestion

Secteur	Tâches de contrôle de gestion
Rattaché au département commercial	Analyse des performances de vente Suivi des indicateurs de vente et de rentabilité Evaluation de l'efficacité des actions de marketing et de promotion Suivi des prix et la politique de tarification Analyse des tendances du marché et de la demande pour adapter les stratégies de commercialisation
Rattaché au département finance et comptabilité	Suivi et enregistrement des transactions financières. Établissement des états financiers et des rapports comptables. Conformité aux principes comptables et aux normes de reporting. Contrôle des comptes et des soldes pour garantir l'exactitude des informations financières. Gestion des immobilisations et des stocks. Gestion des relations avec les clients, y compris la communication, la satisfaction et la rétention.

	Suivi des comptes clients, y compris les créances et les paiements. Facturation et recouvrement des paiements. Analyse de la rentabilité des clients et des segments de marché. Mise en place de systèmes de gestion des relations clients (CRM). Identification des coûts excessifs et des inefficiences dans les différents secteurs de l'entreprise. Analyse des processus et des activités pour améliorer l'efficacité et réduire les coûts. Mise en œuvre de mesures d'économie et de contrôle des dépenses. Suivi des coûts par centre de coûts et analyse de la rentabilité par produit ou service. Évaluation de l'impact financier des décisions de gestion
--	---

Source : par nos soins à base des données de NAFTAL

3. Les sources d'information du contrôle de gestion

Les sources d'information de NAFTAL peuvent varier en fonction des besoins et des activités spécifiques de l'entreprise.

Source d'informations internes

NAFTAL dispose de systèmes d'information internes qui enregistrent et stockent les données générées par les différentes fonctions et processus de l'entreprise. Cela peut inclure des systèmes tels que :

les systèmes comptables

Le système comptable est un ensemble des procédures, de règles et de normes utilisées pour enregistrer, traiter, analyser et communiquer les informations financières d'une entreprise.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Tableau n ° 7 : les sources d'information comptable

Comptabilité analytique	Comptabilité financière
Couts d'achats	Bilan annuel
Couts des produits finis	Tableau des comptes résultats annuel
Niveau des charges et produits	Trésorerie annuel

Source : par nos soins à base des données de NAFTAL

le système de gestion des ventes

Le système de gestion des ventes est utilisé pour optimiser les processus de vente

Suivre les opportunités de vente tout au long du cycle de vente, consigner les interactions, les activités et les étapes de progression des prospects vers la conclusion d'une vente.

les systèmes de gestion des stocks

Le système de gestion des stocks est utilisé pour suivre et contrôler les niveaux de stock .ils ses rapproche à :

- **Suivi des stocks** : enregistrer le mouvement de stock (les entrées et les sorties).
- **gestion des commandes** : déterminé quand et combien commander pour maintenir un niveau de stock optimal.
- **Optimisation des stocks** : analyser les données sur les ventes, les délais de livraison, les couts de stockage.
- **Suivi des couts** : intégrer un système comptable pour suivre les couts de stockage et les couts des produits vendus.

les systèmes de gestion de la relation client (CRM)

Le système de gestion de la relation client utilisé pour gérer les interactions avec les clients.

- **Gestion de base des données clients** : organiser les informations clients, leurs coordonnées, historique d'achat, leurs préférences.
- **Suivi les interactions clients** : par les biais de contacts téléphonique, des courriers électroniques, visite en personne.
- **Service client** : inclure des fonctionnalités de support client telles que la gestion des demandes d'assistance, le suivi des problèmes, la gestion des retours.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Sources d'information externes

NAFTAL dispose de systèmes d'information externes d'une entreprise proviennent de l'environnement extérieur de l'entreprise. Cela peut inclure des systèmes tels que :

3.2.1. Etudes de marché

Les études de marché fournissent des informations sur les concurrents de **NAFTAL** leur positionnement sur le marché, leurs produits, leurs stratégies marketing. Ces informations permettent de surveiller et d'analyser la concurrence afin de développer les avantages concurrentiels.

4. Les instruments du système de contrôle de gestion

Les instruments de contrôle de gestion sont des outils et des techniques utilisés par l'entreprise pour collecter, analyser et utiliser des informations pertinentes afin d'améliorer la performance globale.

Tableau n° 8: les instruments de contrôle de gestion

Tableau de bord	Etats financiers	Budgets et prévisions
Tableau de bord de gestion	Bilan financier	Comparer le budget prévisionnel et le budget réel en interprétant les écarts : sur prix sur chiffre écarts du budget de vente sur la quantité d'affaire
Tableau de bord de pilotage	Bilan grande masse	
Rapport de gestion	Bilan annuel	
	Tableau comptes résultats annuel	

Source : par nos soins à base des données de NAFTAL

Section 3 : mesure de performance

Les mesures de performance, souvent appelées indicateurs de performance ou KPI.

1 .Mesure de la performance financière

la mesure de performance financière est l'évaluation de la santé financière et la rentabilité d'une entreprise.

Les agrégats financiers de tableau comptent résultat

Tableau n° 9 : Les agrégats financiers

Désignation	2021	2022	Evolution
CA	1 786 930 350.82	2 137 445 242.10	19.61%
Valeur ajoutée	973 860 638	1 036 387 972.60	6.42 %
Charge personnel	804 621 752 .61	761 572 352.86	-5.35%
Impôts et taxes	88 060 380.49	69 882 651.72	-20.64%
EBE	81 178 505.41	204 932 961.02	140.53%
Dotation aux amortissements	139 912 806.86	124 946 909.77	-10.69%
Résultat opérationnel	-35 395 478.43	99 818 235.41	382%
Résultat financier	4 020 052.94	7 717 659.06	91.97%
Résultat ordinaire	-31 375 425.49	107 535 894.47	442.73%
Résultat net de l'exercice	-31 375 425.49	107 535 894.47	442.73%

Source : réaliser par nos soins sur la base des donnés

NAFTAL

- **Le chiffre d'affaire** : est augmenté de 19.61 % entre 2021 et 2022 cela signifie une évolution positive dans le ventre entre les deux années. cette augmentation peut avoir un impact sur la rentabilité de l'entreprise.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

- **La valeur ajoutée** : le tableau indique une augmentation de de l'année 2021 à 2022 cela influence positivement sur l'activité économique.
- **Charges personnel** : les charges personnelles ont eu une évolution négative de , une réduction des couts liés à la main-œuvre.
- **Impôts et taxes** : une diminution de des impôts et taxes de, peut indiquer une facturation dans l'activité économique.
- **EBE, résultat opérationnel, résultat net de l'exercice** : ces trois agrégats ont connus une évolution positive entre les deux années, cela indique une amélioration de la rentabilité de l'entreprise et une bonne performance financière.

La rentabilité de l'entreprise

Les ratios de rentabilité servent à évaluer les profits ou les pertes de l'entreprise

La rentabilité financière ROE

C'est un ratio qui permet d'évaluer l'aptitude de l'entreprise, il est calculé en rapportant le résultat net aux capitaux propres.

$$\text{ROE} = \text{résultat de l'exercice} / \text{capitaux propres}$$

Tableau n° 10 : La rentabilité financière ROE

Désignation	2021	2022
Résultat de l'exercice (1)	-31375425.49	107 535 894.47
Capitaux propres (2)	-31 375 425.49	107 535 894.47
ROE = $\frac{1}{2} \times 100$	100 %	100%

Source : réaliser par nos soins sur la base des donnés NAFTAL

Le résultat de l'exercice égal aux capitaux propres, cela peut indiquer une rentabilité financière de 100% pour les deux années 2021 et 2022. Cela signifie que l'entreprise a généré un bénéfice équivalent à ses capitaux propres pendant cette période.

La rentabilité économique ROCE :

Ce ratio permet de mesurer l'efficacité opérationnelle d'une entreprise en étudiant la rentabilité dégagée par ces capitaux employés ou investis, le ROCE est calculé comme suit :

$$\text{ROI} = \text{résultat d'exploitation après impôt} / \text{TOTAL ACTIF}$$

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Tableau n° 11: La rentabilité économique ROCE

Désignation	2021	2022
Résultat d'exploitation après impôt (1)	81 178 505.41	204 932 961.02
TOTAL ACTIF(2)	1 913 733 483.17	1 818 574 697.20
ROI = 1 / 2 ×100	4.24 %	11.26 %

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

L'entreprise a enregistré une rentabilité économique de 4.24 % en 2021 et 11.26% en 2022, est une indication positive de l'amélioration de la rentabilité économique de l'entreprise au fil du temps, cela indique aussi que l'entreprise a réussi à générer un rendement plus élevé sur ses actifs en 2022 par rapport à 2021.

Marge bénéficiaire nette

Cet indicateur mesure la rentabilité globale d'une entreprise en tenant compte de toutes les opérations effectuées (exploitation, financière, exceptionnelle). Elle se calcule par la formule suivante :

$$\text{MBN} = \text{bénéfice net de l'exercice} / \text{chiffre d'affaire}$$

Tableau n° 12 : Marge bénéficiaire nette

Désignation	2021	2022
Résultat net de l'exercice (1)	-31 375 425.49	107 535 894.47
Chiffre d'affaire (2)	1 786 930 350.82	2 137 445 242.10
MBN = 1 / 2 ×100	-1.75 %	5.03%

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Une marge bénéficiaire négative de -1.75% en 2021 indique que l'entreprise a enregistré des pertes par rapport à ses revenus .et cela peut suggérer des problèmes financiers et opérationnels, il nécessite donc une analyse approfondie pour identifier les causes.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Une marge bénéficiaire positive de 5.03 en 2022 cela indique que l'entreprise a généré des bénéfices par rapport à ses revenus, cette amélioration suggère que l'entreprise a réussi à réduire les pertes.

En général, passer d'une marge négative à une marge positive témoigne d'une amélioration significative de la santé financière et de la rentabilité de l'entreprise.

Analyse des indicateurs d'équilibre financier

FOND DE ROULEMENT

Tableau n° 13 : FOND DE ROULEMENT

DESIGNATION	2021	2022
CAPITAUX PROPRES(1)	(31 375 425.49)	107 535 894.47
DLMT (2)	4238700.41	4597245.51
VI(3)	581 291 514. 23	600233242.01
FR= (1) +(2)-(3)	(608 428 2 39.30)	(488100102.10)

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Le fonds de roulement est négatif estimé à - 608 428 239. 30 l'année 2021 et - 488100102.10 en 2022 l'entreprise ne dispose pas de suffisamment de ressources pour couvrir ses dettes et autrement dit elle ne finance pas ses immobilisations par les DCT.

Tableau n°14: Le besoin de fonds de roulement

DESIGNATION	2021	2022
VE(1)	681 468 248.10	603590536.50
DCT(2)	1940870208.25	1 706 441 557.22
BFR (1)+(2)	-1259401960	-1102851021

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Le besoin de fond de roulement (BFR) négatif est un bon signe pour l'entreprise, cela signifie que l'entreprise dispose des ressources financières supplémentaires. En d'autres termes, elle encaisse l'argent de ses clients avant de devoir payer ses fournisseurs.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Tableau n °15 : l'équilibre financière immédiat

DESIGNATION	2021	2022
FR	(608 428 2 39.30)	(488100102.10)
BFR	-12594060	-1102851021
TN= FR- BFR	-621022299.30	-1590951123

Source : réaliser par nos soins sur la base des donnés NAFTAL

La trésorerie nette de l'entreprise est négative, cela indique un fond de roulement insuffisant pour couvrir le besoin de fond de roulement, ce qui entraîne un découvert bancaire, et donc un besoin de capitaux.

1. Mesure de performance commerciale

Les mesures de performance commerciale se concentrent sur l'évaluation des activités commerciales d'une entreprise.

Evaluation des parts de marché

L'analyse des parts de marché de NAFTAL sa position est ses concurrents.

Tableau n°16 : l'évolution des parts de marché

Produits	2021	taux	2022	taux
GPL	1 50 000 tonnes	82 %	155 490 tonnes	85 %
Carburant	14 00 000 tonnes	95 %	1 430 475 tonnes	97 %

Source : document interne de l'entreprise

L'entreprise possède 95 % du marché des carburants en 2021 et 97 % en 2022 tandis qu'il possède 82 % l'année 2021 une petite évolution de 3 % l'année suivante,

La position de l'entreprise NAFTAL

Les résultats de tableau précédent indiquent que NAFTAL est le leader incontesté de la distribution des produits pétroliers en Algérie, détenant une part de marché de 95 % pour

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

les Carburants et 82 % pour GPL. Cela signifie que la quasi-totalité des carburants vendus provient de NAFTAL.

Cette position dominante dans le marché national lui confère une solide base pour envisager une expansion régionale et conquérir les marchés des pays voisins.

Mesure de la Satisfaction et la fidélité client

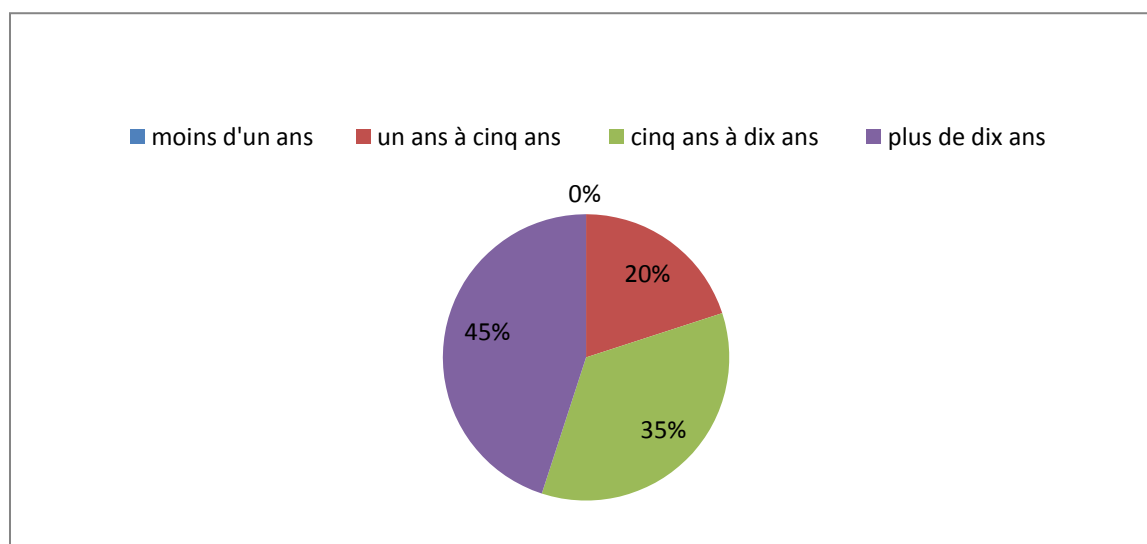
Satisfaction client

Tableau N° 17 : Satisfaction client selon l'ancienneté

Désignation	Effectif	Fréquence
- 1 an	0	0
De 1 à 5ans	4	20%
De 5à10 ans	7	35%
Plus de 10 ans	9	45%

Source : réaliser par nos soins sur la base des donnés NAFTAL

Figure N° 15 : Satisfaction client selon l'ancienneté



Source : réaliser par nos soins sur la base des donnés NAFTAL

D'après les résultats obtenus, il apparaît que la majorité des enquêtés sont des clients de l'entreprise depuis longtemps. Environ 45% des clients ont une relation de plus de 10 ans,

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

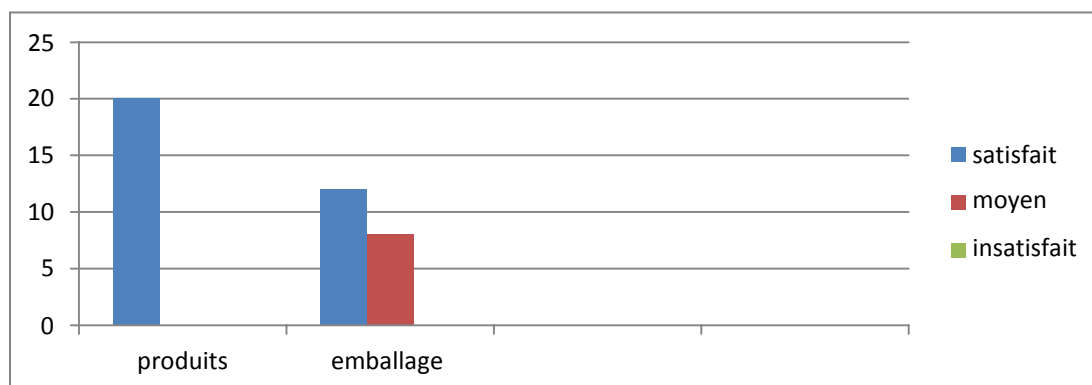
35% ont une relation de 5 à 10 ans, 20% ont une relation de 1 à 5 ans, tandis que personne n'a une relation de moins d'un an. Ces constatations s'accordent avec l'idée que la plupart des clients de NAFTAL sont des clients de longue date, ce qui reflète la pratique courante de développer des relations à long terme entre fournisseurs et clients sur les marchés industriels.

Tableau N° 18 : Satisfaction client selon offre

Désignation	Satisfait		Moyennement satisfait		Insatisfait	
	Effectif	Fréquence	Effectif	Fréquence	Effectif	Fréquence
Produits	20	100%	0	0%	0	0%
Emballage	12	100%	8	100%	0	0%

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Figure N° 16 : Satisfaction client selon offre



Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

100% des enquêtés sont satisfaits de la qualité des produits de NAFTAL. Cela signifie que tous les clients interrogés sont pleinement satisfaits de la qualité des produits de l'entreprise, ce qui est un excellent signe de la qualité des produits de NAFTAL.

En ce qui concerne l'emballage des produits :

60% des enquêtés sont satisfaits de l'emballage des produits de NAFTAL.

40% des enquêtés sont moyennement satisfaits de l'emballage des produits de

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

NAFTAL.

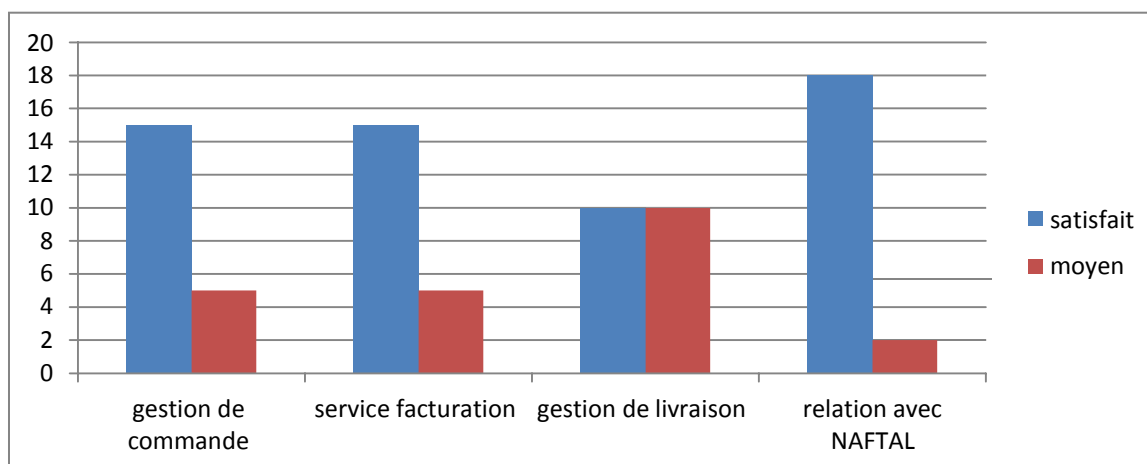
Cela suggère que la majorité des clients (60%) sont satisfaits de l'emballage des produits de l'entreprise, mais il y a également une proportion non négligeable (40%) qui exprime une satisfaction moyenne. Il pourrait être utile pour NAFTAL d'explorer les raisons de cette satisfaction moyenne pour identifier des opportunités d'amélioration dans leur stratégie d'emballage afin de répondre aux attentes de leurs clients de manière plus complète.

Tableau N° 19 : Satisfaction client selon service

Désignation	Satisfait		Moyennement satisfait		Insatisfait	
	Effectif	Fréquence	Effectif	Fréquence	Effectif	Fréquence
Gestion de commande	15	100%	5	100%	0	0%
Service facturation	15	100%	5	100%	0	0%
Gestion de livraison	10	100%	10	100%	0	0%
Relation avec NAFTAL	18	100%	2	100%	0	0%

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Figure N° 17 : Satisfaction client selon offre



Source : réaliser par nos soins sur la base des donnés NAFTAL

Les résultats de la satisfaction client par rapport aux services offerts par NAFTAL sont les suivants :

- Gestion de commande : 75% des enquêtés sont satisfaits de la gestion de commande de NAFTAL. et 25% des enquêtés sont moyennement satisfaits de la gestion de commande de NAFTAL.
- Service facturation : Les résultats pour le service de facturation sont similaires à ceux de la gestion de commande, avec 75% de satisfaction et 25% de satisfaction moyenne.
- Gestion de livraison : 50% des enquêtés sont satisfaits de la gestion de livraison de NAFTAL. et 50% des enquêtés sont moyennement satisfaits de la gestion de livraison de NAFTAL.
- Relation avec NAFTAL : 90% des enquêtés sont satisfaits de leur relation avec NAFTAL. et 10% des enquêtés sont moyennement satisfaits de leur relation avec NAFTAL.
- Globalement, ces résultats suggèrent que la satisfaction des clients varie en fonction des différents services proposés par NAFTAL. La gestion de commande et la facturation semblent avoir une satisfaction relativement plus élevée par rapport à la gestion de livraison. la relation avec NAFTAL obtient le taux de satisfaction le plus élevé, ce qui est un indicateur positif de la qualité des relations entre l'entreprise et ses clients.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

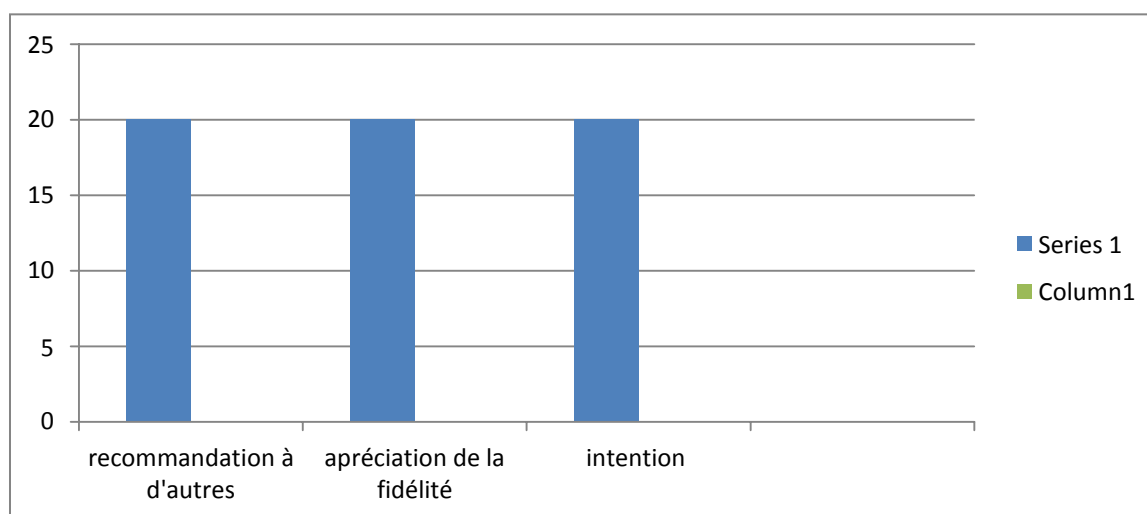
Fidélité client

Tableau N° 20 : Fidélité client

Désignation	Oui		Non	
	Effectif	Fréquence	Effectif	Fréquence
Recommandation à d'autres	20	100%	0	0%
Appréciation de la fidélité envers NAFTAL	20	100%	0	0%
Intention en cas d'ouverture à la concurrence	20	100%	0	0%

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Figure N° 18 : Fidélité client



Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Ces résultats indiquent une extrême satisfaction et loyauté des clients envers NAFTAL. Lorsque tous les clients interrogés déclarent être fidèles à l'entreprise, recommander ses produits et rester fidèles même en cas d'ouverture à la concurrence, cela suggère une forte confiance dans la qualité des produits et des services de NAFTAL.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

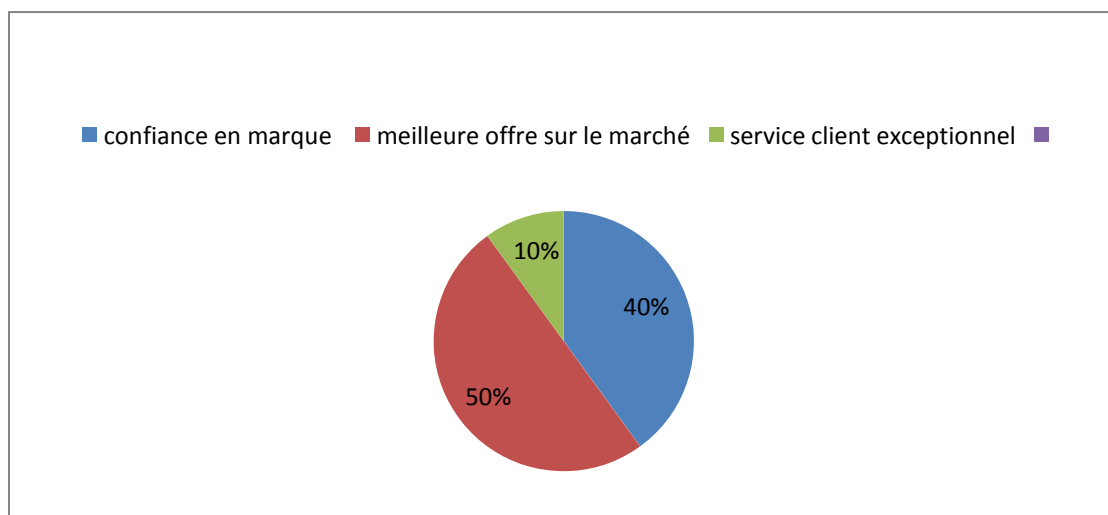
C'est un signe positif pour l'entreprise, indiquant qu'elle a réussi à établir des relations solides et une réputation favorable auprès de ses clients. Cette fidélité peut contribuer à la stabilité et à la croissance à long terme de l'entreprise sur le marché.

Tableau N° 21 : Raison de la fidélité

Désignation	Effectif	Fréquence
Confiance en la marque	8	40%
Meilleure offre sur le marché	10	50%
Service client exceptionnel	2	10%

Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Figure N° 19 : Raison de la fidélité



Source : réaliser par nos soins sur la base des données NAFTAL

Les raisons de la fidélité des clients envers NAFTAL sont les suivantes, en pourcentage :

- Confiance en la marque : 40% des clients sont fidèles à NAFTAL en raison de la confiance qu'ils ont dans la marque. Cela signifie qu'ils ont une grande foi dans la qualité, la réputation et la fiabilité de NAFTAL en tant que fournisseur.
- Meilleure offre sur le marché : 50% des clients restent fidèles à NAFTAL en raison de son offre concurrentielle sur le marché. Ils estiment que NAFTAL propose les meilleurs produits ou services par rapport à la concurrence en termes de qualité, de

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

- prix ou d'autres avantages.
- Service client exceptionnel : 10% des clients sont fidèles à NAFTAL en raison du service client exceptionnel qu'ils reçoivent. Cela suggère que l'entreprise excelle dans la prestation de services personnalisés et de soutien à la clientèle, ce qui renforce la loyauté de ce groupe de clients.

3. Mesure de la performance sociale

Tableau N° 22: Evolution de l'effectif au niveau de NAFTAL

Département	Effectif total		Recrutements		Départs	
	2021	2022	2021	2022	2021	2022
Département commerciale ET Stations-service	234	237	04		06	
Département transport et technique	45	44		01	03	
Département finance et comptabilité	18	19			01	03
Département GRH	34	33				02
Direction ING	11	13				
Centre de distribution	38	38			01	
Centre lubrifiant	28	29				
Agence commerciale BEJAIA	278	273	01	01	06	08
TOTAL	686	722	05	02	17	13

Source : par nos soins sur la base des données NAFTAL

Interprétation

On constate des évolutions légères dans l'effectif total et parfois des régressions cela due aux nombres des recrutements et des départs qui sont également légères qui indique une croissance régulière et une fluctuation normale, cela influence positivement sur la masse salariale et l'économie de l'entreprise et la réduction des couts.

Taux de rotation (Turnover Rate)

Mesure le taux de départ et d'arriver dans l'entreprise sur une période donnée. Il se calcule comme suit :

$$\text{Taux de rotation} = \text{nombre de départ} / \text{effectif total} \times 100$$

Taux de rétention

Évaluer la capacité de l'entreprise à conserver ses employés sur une période donnée, la formule de calcul est :

$$\text{Taux de rétention} = 100 - \text{taux de rotation}$$

Tableau N° 23 : Taux de rétention

Désignation	2021	2022
Nombre de départ (1)	17	13
Effectif total (2)	686	722
Taux de rotation(3)= 1 / 2 ×100	2.48	1.80
Taux de rétention 100 – (3)	97.52	98.20

Source : par nos soins sur la base des données NAFTAL

Taux de rotation de 2,48% en 2021 : Cela signifie que 2,48% des employés ont quitté l'entreprise au cours de cette année. Une valeur relativement basse peut indiquer que l'entreprise maintient une stabilité en termes de main-d'œuvre.

Taux de rotation de 1,80% en 2022 : Une diminution du taux de rotation à 1,80% montre une amélioration par rapport à l'année précédente. Moins d'employés quittent l'entreprise, ce qui peut être le signe d'une meilleure satisfaction des employés ou d'une gestion plus efficace.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Le taux de rétention est en augmentation, cela peut indiquer que l'entreprise réussit à fidéliser son personnel, ce qui peut être lié à de bonnes conditions de travail, des opportunités de développement ou d'autres avantages.

Une réduction du taux de rotation et une augmentation du taux de rétention sont des signes positifs pour une entreprise, car ils peuvent refléter une atmosphère de travail satisfaisante, une gestion efficace et un environnement favorable à la croissance professionnelle.

Productivité par employé : mesure de la production ou les performances individuelles des employés.

Calcule : productivité totale / nombre total d'employés

Tableau N° 24: Productivité par employé

Désignation	2021	2022
Productivité totale (1)	1749134484.73	2090065263.38
Nombre total des employés (2)	686	722
Productivité par employé 1 / 2	2549758.72	2894827.23

Source : par nos soins sur la base des données NAFTAL

Productivité par employé de 2 549 758,72 en 2021 : Cela signifie que chaque employé a généré en moyenne une valeur de 2 549 758,72. Une productivité élevée peut indiquer que les employés sont efficaces dans leurs tâches et que l'entreprise parvient à obtenir de bons résultats avec ses ressources humaines.

Productivité par employé de 2 894 827,23 en 2022 : Une augmentation de la productivité à 2 894 827,23 suggère que les employés ont été encore plus performants cette année-là. Cela peut être le résultat d'une meilleure utilisation des compétences, de processus optimisés ou d'une augmentation de la demande pour les produits ou services de l'entreprise.

En comparant les deux années, on observe une augmentation significative de la productivité par employé. Cela peut indiquer une amélioration globale de l'efficacité de l'entreprise et de la contribution des employés à la valeur ajoutée de l'entreprise. Une augmentation de la productivité peut être liée à des investissements dans la formation, des innovations technologiques ou une meilleure gestion des ressources.

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Globalement, une augmentation de la productivité par employé est généralement considérée comme un indicateur positif de la performance de l'entreprise.

4. Réalisation d'une matrice SWOT pour identifier les forces et les faiblesses, les opportunités et les menaces de l'entreprise NAFTAL

La matrice SWOT est un outil d'analyse stratégique utilisé pour évaluer les forces (strengths), les faiblesses (weaknesses), les opportunités (Opportunities) et les menaces (threats) d'une entreprise .

Analyse interne

L'analyse interne est à l'environnement interne de l'entreprise qui indique les forces et les faiblesses de l'entreprise

Tableau n°25 : matrice swot les forces et les faiblesses

Les forces	Les faiblesses
Position dominante sur le marché algérien des carburants, du GPL et des lubrifiants. Croissance du chiffre d'affaires de 2021 à 2022. NAFTAL dispose de produits dont le niveau de qualité est supérieur. Augmentation des agrégats financiers tels que la marge commerciale, la production de l'exercice, l'excédent brut d'exploitation et la valeur ajoutée. Satisfaction des clients à hauteur pour les produits et services de NAFTAL.	Fonds de roulement et besoin de fonds de roulement négatifs. Trésorerie nette négative. Capitaux propres inférieurs aux immobilisations. Fluctuations de l'effectif de l'entreprise avec des augmentations dans certains départements et des régressions dans d'autres.

Source : par nos soins à base des données de NAFTAL

Analyse externe

L'analyse externe de l'entreprise est composée des facteurs externes hors de contrôle de l'entreprise :

Chapitre III : le contrôle de gestion au sein de NAFTAL

Tableau n° 26 : matrice swot opportunités et menaces

Opportunités	Menaces
Possibilité de devenir un leader régional en étendant les activités dans les pays voisins. Ambition de devenir un leader régional au niveau des pays voisins. House de la demande soutenue par la croissance économique.	Concurrence accrue sur le marché avec l'entrée de nouveaux concurrents. Dépendance aux fluctuations du prix du pétrole et des produits pétroliers sur le marché international. Risque de perte de parts de marché en raison de la concurrence nationale et étrangère. Instabilité économique et politique en Algérie et dans les pays voisins.

Source : par nos soins sur la base des données NAFTAL

Recommandations pour améliorer la gestion et les stratégies de NAFTAL

Renforcer la gestion financière : Étant donné les faiblesses telles que le fonds de roulement et le besoin de fonds de roulement négatifs, ainsi que la trésorerie nette négative, il est crucial pour NAFTAL de mettre en place des stratégies de gestion financière solides. Cela peut inclure la recherche de solutions pour améliorer la trésorerie, telles que la renégociation des conditions de paiement avec les fournisseurs, l'optimisation des délais de recouvrement des créances, ou encore la recherche de financements supplémentaires.

Diversifier les sources d'approvisionnement : Étant donné la dépendance aux fournisseurs pour l'approvisionnement, NAFTAL pourrait envisager de diversifier ses sources d'approvisionnement afin de réduire les risques liés à une seule source. Cela pourrait impliquer de rechercher de nouveaux partenaires fournisseurs et de négocier des contrats avantageux pour assurer une continuité d'approvisionnement.

Renforcer la compétitivité : Avec l'arrivée de nouveaux concurrents étrangers tels que Total et Shell, il est important pour NAFTAL de renforcer sa compétitivité. Cela peut passer par des investissements dans la recherche et le développement pour améliorer les produits et services existants, ainsi que pour développer de nouvelles offres innovantes. Il est également essentiel de maintenir la satisfaction des clients à un niveau élevé en continuant à répondre à leurs besoins et en améliorant constamment la qualité des produits et

services.

Explorer les opportunités de croissance régionale : Avec l'ambition de devenir un leader régional, NAFTAL devrait explorer les opportunités d'expansion dans les pays voisins. Cela peut impliquer l'analyse des marchés potentiels, des réglementations locales, des exigences logistiques et des partenariats stratégiques. Une expansion régionale bien planifiée et exécutée peut aider à réduire la dépendance sur le seul marché national et à ouvrir de nouvelles sources de revenus.

Suivre de près l'évolution de l'environnement concurrentiel et réglementaire : Avec la concurrence accrue sur le marché et les contraintes réglementaires et administratives, NAFTAL doit rester attentif aux évolutions de son environnement. Cela nécessite une surveillance régulière de la concurrence, des réglementations du secteur, ainsi qu'une adaptation rapide aux changements. Une veille stratégique et une flexibilité opérationnelle seront essentielles pour maintenir un avantage concurrentiel durable.

Conclusion

Le contrôle de gestion, avec ses sources d'information variées, permet de collecter des données pertinentes à la fois internes et externes à l'entreprise. Ces informations fournissent une base solide pour évaluer la performance et identifier les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces. En utilisant des instruments de contrôle adaptés, tels que les tableaux de bord et les indicateurs de performance, le contrôle de gestion fournit des mesures quantitatives et qualitatives pour évaluer la performance de l'entreprise.

D'un autre côté, l'étude sur la mesure de la performance complète cette démarche en proposant une approche plus globale de l'évaluation de la réussite de l'entreprise. En considérant à la fois les indicateurs financiers et non financiers, cette étude permet de mesurer la performance dans différentes dimensions clés, allant des résultats financiers à la satisfaction client, en passant par l'efficacité opérationnelle. Elle permet également d'aligner les mesures de performance sur les objectifs stratégiques de l'entreprise et de prendre en compte les références externes pour une évaluation plus objective.

En intégrant ces deux aspects, l'entreprise dispose d'un cadre solide pour évaluer sa performance, identifier les domaines d'amélioration, prendre des décisions stratégiques éclairées et s'adapter aux évolutions du marché. Cela contribue à une gestion plus efficace et à une meilleure optimisation des performances globales de l'entreprise.

Conclusion générale

Conclusion générale

L'entreprise évolue dans un environnement turbulent qui se caractérise par des changements internes et externes. Pour cela chaque entité nécessite un contrôle de gestion pour faire face à ces changements et s'accaparer d'une part du marché.

Le contrôle de gestion a pour but de mesurer la performance de l'entreprise et d'assurer que les ressources attribuées aux dirigeants sont utilisées avec efficience et efficacité.

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage performant capable de répondre aux besoins des dirigeants, il est mis en œuvre dans le but d'améliorer la performance de l'entreprise à travers ses outils tel que la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire, le tableau de bord.

Notre travail porte sur l'apport du contrôle de gestion à la performance d'une entreprise, à travers un cas pratique effectuée au sein de l'entreprise NAFTAL. Après l'analyse et le traitement des données qui ont été mises à notre disposition, nous avons tiré les résultats suivant :

Nous avons constaté que le service contrôle de gestion est bien situé dans l'organigramme de NAFTAL, ce qui lui permet de remplir sa mission de conseiller, et d'aide à la prise de décision.

Le contrôleur de gestion au sein de NAFTAL s'appuie principalement sur trois outils qui sont : la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire, le tableau de bord, pour remplir sa mission.

En effet, la comptabilité de gestion permet de rechercher et de maîtriser les coûts, de mesurer la performance grâce à l'analyse des résultats obtenus d'une façon précise et détaillée à travers le calcul des différents coûts qui aboutissent au résultat réalisé pour chaque produit.

Par ailleurs, il s'appuie sur la gestion budgétaire pour traduire les objectifs de l'entreprise sous forme de budgets qui feront l'objet d'une étude comparative avec les réalisations de l'entreprise, pour calculer ainsi les écarts et mettre en place des actions correctives.

Enfin, le contrôleur de gestion se focalisera sur le tableau de bord, car il permet aux responsables d'avoir une idée sur l'état du système qu'ils pilotent et sur le degré de réalisation de leurs objectifs.

Conclusion générale

Les résultats de notre étude confirment notre hypothèse :

Le contrôle de gestion est le pilote de la performance à travers les indicateurs du tableau de bord, c'est aussi un outil d'amélioration de la performance à travers le contrôle budgétaire qui permet d'analyser les écarts et de mettre en place les actions correctives. qui permet d'analyser les écarts et de mettre en place les actions correctives.

Nous ne pouvons terminer ce travail sans soulever de certaines limites rencontrées dans le cadre de notre étude. Notre thème qui portera sur le rôle du contrôle de gestion dans l'évaluation de la performance financière est très loin d'être exhaustif ainsi le domaine de contrôle de gestion est très vaste et complexe, et nécessite l'accès aux différentes informations qui concerne l'entreprise. Nous n'avons pas pu réaliser les ambitions souhaitées et cela est dû principalement à :

- La durée du stage que nous jugeons insuffisante qui a alourdi l'aboutissement de notre étude.
- L'insuffisance des informations sous prétexte de la confidentialité des documents

Bibliographies

Bibliographies

- A.B. MARTINENT & A. SILEM, « lexique de gestion », Dallaz, Paris, 2003, P115.
- Abdelhak Meziani & Mehdi bouchetara , déterminants de la performance organisationnelle : Etude empirique sur quelques entreprises économique Algérienne .
- Abdelhak Meziani & Mehdi bouchetara, déterminants de la performance organisationnelle : Etude empirique sur quelques entreprises économiques Algériennes.
- Anthony R.N (1988) « the managment control Function, Boston, The Harvard la fonction de controle de gestion, paris (H. BOUQUIN, 1998.
- B. DORIATH & C.GOUJET, « gestion prévisionnelle et mesure de la performance », 3^eédition, Dunod, Paris, 2007, P104.
- C. DUMOULIN, « management de système d'information », édition d'Organisation, 1986.
- G. BERGON, « gestion moderne, théorique et cas pratique », Paris, 1987, P117.
- Gransted . I : “ l'impasse industrielle ”, Edition du seuil, paris, 1980, P33.
- Gransted . I : “ l'impasse industrielle ”, Edition du seuil, paris, 1980, P33. Gransted .I : OP.cit . p33.
- Gransted .I : OP.cit. p33
- GUEDJ Norbert, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition l'organisation 3ème édition 4èm tirage 2005 p 285.
- H.C. LUCAS, « système d'information pour le management », in Davis, 1986.
- Hélène Löning et Yves.»L'audit de performance" (2008)
- Hélène Löning et Yves.»L'audit de performance" (2008).
- J.P. LEVENTE, « gestion comptable : 3 analyses », édition Foucher, Paris, P09.
- J.R. SCHERMERHORW & D.S. CHAPPELL, « principe de management », édition Village Mondial, Paris, 2002, P39.
- L'INTOSAI (Organisation internationale des institutions d'audit suprême). Norme

Bibliographies

ISSAI 300 ;

- L'INTOSAI (Organisation internationale des institutions d'audit suprême). Norme ISSAI 300 ;
- M. CYRILLE, « comptabilité générale de l'entreprise : instruments et procédures », édition Boock, Paris, 2003, P06.
- M. GERARD, « comptabilité analytique », édition Bréal, Paris, 2004, P09.
- Norme ISSAI 300 ; Principes fondamentaux de l'audit de la performance.
- Norme ISSAI 300 ; Principes fondamentaux de l'audit de la performance.
- P. LAUZEL, « contrôle de gestion et budget », 2^e édition, 1980.
- Peter .F. Drucker « The practice of Management » ;(1954)
- Peter .F. Drucker « The practice of Management » ;(1954)
- R. ANTHONY (1965) « planning and control systems, A Framwoek for analysis Boston, Division of research, Harvard Busniss School.
- Robert Kaplan & David Norton “The Balenced Scorecard: translating Strategy into Action” 1996
- Robert Kaplan & David Norton “The Balenced Scorecard: translating Strategy into Action” 996.
- ROCHET Claude « Conduire l'action publique : des objectifs aux résultats »p 187.

Annexes

QUESTIONNAIRE

En vue de la préparation de notre mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'un diplôme de Master en science financière , option « Audit et contrôle de gestion » , nous vous remercions de consacrer quelques instants pour répondre à ce questionnaire .

Merci de mettre une croix devant la bonne réponse .

I . Identification des clients de NAFTAL

1. depuis quand vous êtes client de NAFTAL ?

- Moins d'un an ☐
- De 1 à 5 ans ☐
- De 5 à 10 ans ☐
- Plus de 10 ans ☐
- Depuis sa création ☐

II . La satisfaction des clients de NAFTAL

2. Comment trouvez-vous les produits de NAFTAL ?

- satisfait ☐
- moyennement satisfait ☐
- insatisfait ☐

3.Comment trouvez-vous les emballages de NAFTAL ?

- satisfait ☐
- moyennement satisfait ☐
- insatisfait ☐

4.Comment trouvez-vous la gestion de commande ?

- satisfait ☐
- moyennement satisfait ☐
- insatisfait ☐

5.Comment trouvez-vous la gestion de la facturation ?

- satisfait ☐
- moyennement satisfait ☐
- insatisfait ☐

6.Comment trouver-vous la gestion de livraison ?

- satisfait ☐
- moyennement satisfait ☐
- insatisfait ☐

III. La fidélité des clients NAFTAL

7. Recommander-vous les produits de NAFTAL à vos partenaires ?

- Oui ☐
- Non ☐

8.Estimer-vous fidèle à l'entreprise NAFTAL ?

- Oui ☐
- Non ☐

9.Si oui , pour quelle raison ?

- Confiance en marque ☐
- Meilleure offre sur le marché ☐
- Service client exceptionnel ☐

10. Si le marché algérien s'ouvre à la concurrence , rester-vous fidèle ?

- Oui ☐
- Non ☐

11. vous remarque pour NAFTAL

.....
.....
.....
.....
.....

Merci d'avoir répondu à nos questions

Table des matières

Remerciement

Dédicace

Sommaire

Introduction général..... 01

Chapitre I : L'audit de la performance

Introduction.....04

Section 1 : Généralité sur la performance 05

Evolution historique de la performance 06

Les composantes de la performance 06

L'efficacité 06

L'efficience 07

La pertinence.....07

L'économie 07

2. Les type de la performance 08

Performance économique.....08

Performance 10

La rentabilité financière 10

La profitabilité d'entreprise 10

Performance opérationnelle 11

Performance sociale 11

3. Les facteurs qui influencent la performance 12

Environnement interne.....12

La stratégie.....13

La structure 13

Table des matières

La mesure de la performance	13
Information technologique.....	14
Le adership et gestion	14
Innovation et adaptation.....	14
Gouvernance	14
Environnement externe	14
Les clients	14
Les fournisseurs	15
Section 2 : Introduction à l'audit de la performance	15
Définition de l'audit de performance	16
Objectifs de l'audit de la performance.....	16
Les approche de l'audit de la performance	17
Approche axée sur les systèmes.....	17
Approche axée sur les résultats.....	18
Approche axée sur les problèmes	18
La différence entre l'audit de la performance et l'audit financière.....	19
2. Les acteurs et les qualités d'un bon audit de performance	19
Qui réalise l'audit de performance.....	19
Des auditeurs internes	20
Des auditeurs externes	20
Des consultants en performance	20
2.1.4 Les organismes de réglementation.....	20
Les qualités essentielles pour un audit de performance.....	20
2.2.1 L'indépendance.....	20
La compétence	20

Table des matières

L'intégrité	21
L'objectivité.....	21
Méthodologie rigoureuse	21
Communication claire.....	21
Suivi et évolution	21
3. L'audit de performance : un levier de la modernisation de la gestion de l'entreprise	22
Evaluation des processus	22
Analyse des pratiques de gestion	22
Identification des indicateurs de performance	22
Recommandation d'amélioration.....	23
Améliorer l'efficacité et la productivité.....	23
Section 3 : La démarche d'un audit de performance	24
1. Phase de planification	24
La sélection des thèmes	24
Conception de l'audit.....	24
2. Phase de réalisation.....	26
3. Phase d'établissement du rapport d'audit	27
Contenu du rapport	27
Recommandation	28
Diffusion du rapport.....	29
4. Phase de suivi.....	29
Conclusion.....	31
 Chapitre II : Système de contrôle de gestion	
Introduction.....	32
Section 1 : notion de base sur le contrôle de gestion.....	33

Table des matières

Notion de contrôle de gestion	33
Les différents niveaux du contrôle de gestion	33
Définition du contrôle de gestion.....	33
1.4 Histoire du contrôle de gestion	35
Le rôle de contrôle de gestion	36
Objectifs du contrôle de gestion	37
L'efficacité.....	37
L'efficience	37
L'économie	38
Les dimensions de contrôle de gestion	38
Dimension stratégique	38
Dimension opérationnelle	39
2. Les fondements théoriques de contrôle de gestion	39
Contrôle de gestion comme fonction de pilotage.....	40
3. Les ressources de contrôle de gestion.....	42
Les ressources humaines.....	42
Le système d'information	42
Les ressources technologiques.....	43
Section 2 : La mise en place d'un système de contrôle de gestion.....	43
1. L'approche contingente du contrôle de gestion	43
Les facteurs internes	44
Les facteurs externes.....	45
L'impact de la théorie de la contingence sur le système de contrôle de gestion	46
2. Processus de la mise en place d'un système de contrôle de gestion	46
Phase préliminaire.....	47

Table des matières

Phase conceptuelle	48
Phase de réalisation	48
Phase d'implantation définitive	49
3. Le positionnement de contrôle de gestion dans une organisation.....	50
Rattaché à la direction générale	50
Rattaché à la direction administrative et financière	51
Rattaché à la direction opérationnelle	52
4. La finalité d'un système de contrôle de gestion.....	53
Section3 : Les outils de contrôle de gestion	55
1. La comptabilité générale	55
Définition de comptabilité générale.....	55
Les objectifs de la comptabilité générale.....	56
La finalité de la comptabilité générale.....	56
2. La comptabilité analytique.....	56
La définition de la comptabilité analytique	57
Les objectifs de la comptabilité analytique.....	57
Le rôle de la comptabilité analytique	58
Les méthodes de calcul des couts	58
Méthode des couts partiels.....	59
Méthode des couts spécifique	59
Méthode ABC	59
3. La budgétisation.....	61
Rôle de la budgétisation.....	61
4. Le tableau de bord.....	62
Les objectifs de tableau de bord.....	63

Table des matières

Conception d'un tableau de bord	63
La forme de tableau de bord	63
Les principes de conception du TBG	64
Les instruments du tableau de bord.....	64
5. Le système d'information	66
5.1 Définition du système d'information	66
Le rôle de système d'information	67
Le fonctionnement du système d'information	67
6. Le reporting.....	68
Définition de reporting.....	68
Les principes du reporting	70
7. Les étapes de benchmarking	71
Conclusion.....	72

Chapitre III : Le contrôle de gestion au sein de NAFTAL et les mesures de performance dans l'entreprise

Introduction.....	73
Section 1 : Présentation général de l'entreprise NAFTAL	74
1. Présentation de l'entreprise NAFTAL	74
2. Organisation de la société NAFTAL	75
La direction générale.....	75
Les structures fonctionnelles.....	76
Les directions exécutives	76
Les Directions centrales	76
Les Directions de soutien.....	76
Les structures opérationnelles.....	76
Division CLP	77

Table des matières

Division GPL	77
Division bitume.....	77
Division AVM	77
3. Evolution structurelle et organisationnelle	78
4. Mission de NAFTAL	83
Section 2 : Le système de contrôle de gestion au sein de NAFTAL.....	84
1. Les instructions de gestions.....	84
Commercialisation des produits.....	84
La comptabilisation des recettes	84
La gestion de compte client	84
La gestion budgétaire	85
2. Les taches de contrôle de gestion	85
3. Les sources d'information du contrôle de gestion.....	86
Source d'information internes.....	86
Les systèmes comptables	86
Le système de gestion des ventes.....	87
Les systèmes de gestion des stocks.....	87
Les systèmes de gestion de la relation client	87
Sources d'information externes.....	88
3.2.1. Etudes de marché.....	88
4. Les instruments des systèmes de contrôle de gestion	88
Section 3 : Les mesures de performance dans NAFTAL	89
1. Mesure de performance financière.....	89
Les agrégats financiers.....	89
La rentabilité de l'entreprise	90
La rentabilité financière	90
La rentabilité économique.....	90

Table des matières

La marge bénéficiaire	91
Analyse des indicateurs d'équilibre financiers.....	92
2. Mesure de performance commerciale	92
Evaluation des parts de marché	93
La position de l'entreprise NAFTAL	93
Mesure de la satisfaction et fidélité client.....	93
Satisfaction client.....	94
Fidélité client	95
3. Mesure de performance sociale.....	100
4. Réalisation d'une matrice SWOT.....	103
Analyse interne.....	103
Analyse externe	103
Conclusion.....	106
Conclusion générale.....	107
<i>Bibliographie</i>	
<i>Liste des figures</i>	
<i>Liste des tableaux</i>	
<i>Annexes</i>	

Résumé

Le Contrôle de Gestion et l'Audit sont deux métiers proches par leurs finalités l'aide à la décision .Cependant leur façon de procéder est différente , Le présent mémoire examine l'audit de la performance et le contrôle de gestion , L'audit de performance et le contrôle de gestion sont deux processus essentiels pour évaluer et améliorer les performances d'une entreprise.

Notre travail est basé sur l'étude du contrôle de gestion au niveau de l'entreprise NAFTAL, en analysant ses mesures de performance financiers et non financiers, et identifier ses forces et ses faiblesses. la mesure de la performance aide à prendre des actions correctives afin d'améliorer la situation de l'entreprise.

Mots clés : Contrôle de gestion, Audit, Audit de performance, Performance, Mesures de performance.

Summary

Management Control and Audit are two professions close in their decision support purposes. However, their way of proceeding is different. This thesis examines performance audit and management control. Performance and management control are two essential processes for evaluating and improving a company's performance.

Our work is based on the study of management control at the NAFTAL company level, analyzing its financial and non-financial performance measures, and identifying its strengths and weaknesses. Performance measurement helps take corrective actions to improve the company's situation.

Keywords: Management control, Audit, Performance audit, Performance, Performance measures.

