RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEURE ET DE LA

RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Pôle universitaire de KOLEA

Mémoire de fin de cycle présenté en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : Contrôle de Gestion

La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion et leurs rôles dans la minimisation des couts

Cas : MSC Mediterranean Shipping Company

Élaboré par :

NACEF Douaa

Encadré par :

Pr. BOUHADIDA Mohamed

Lieu du stage : Entreprise MSC Mediterranean Shipping Company Les Sources - Bir Mourad Rais

Période du stage : Du 06/04/2026 au 12/05/2026

Année universitaire

2025/2026

RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEURE ET DE LA

RECHERCHE SCIENTIFIQUE

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

Pôle universitaire de KOLEA

Mémoire de fin de cycle présenté en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences de Gestion

Spécialité : Contrôle de Gestion

La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion et leurs rôles dans la minimisation des couts

Cas : MSC Mediterranean Shipping Company

Élaboré par :

NACEF Douaa

Encadré par :

Pr. BOUHADIDA Mohamed

Lieu du stage : Entreprise MSC Mediterranean Shipping Company Les Sources - Bir Mourad Rais

Période du stage : Du 06/04/2026 au 12/05/2026

Année universitaire

2025/2026

Remerciements

Avant tout, je rends grâce à Dieu Tout-Puissant de m'avoir accordé la force, le courage et la patience nécessaires pour mener à terme ce modeste travail. الحمد لله

Je tiens à remercier Professeur Bouhadida Mohamed pour son accompagnement et sa disponibilité tout au long de ce travail. Ses remarques et ses conseils ont contribué à l'amélioration de ce mémoire.

Je remercie tout particulièrement Monsieur Imad Merouane pour le temps qu'il nous a consacré, la qualité de ses conseils et son engagement sincère. Grâce à son sérieux, sa patience et sa passion pour la transmission du savoir, nous avons beaucoup appris. Il a toujours donné le meilleur de lui-même pour nous guider et nous encourager à progresser. Qu'il trouve ici l'expression de notre profonde reconnaissance. جزاه الله كل خير

Je souhaite aussi remercier chaleureusement Madame Romaissa qui nous a accueillis chaleureusement et nous a donné l'opportunité d'effectuer notre stage au sein de l'entreprise MSC. Cette expérience a été particulièrement enrichissante. Un profond remerciement également à toute l'équipe de MSC que nous avons rencontrée.

Mes remerciements s'adressent également à l'ensemble des enseignants et administrateurs de l'École Supérieure de Commerce qui, avec sérieux et dévouement, ont contribué à notre formation. Qu'ils trouvent ici l'expression de ma gratitude pour tous leurs efforts.

Enfin, je remercie toutes les personnes qui, de près ou de loin, ont participé à la réalisation de ce travail et m'ont soutenue tout au long de cette expérience.

اهداء

بسم الله، والصلاة والسلام على رسول الله. أما بعد

اللهم لك الحمد حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا فيه. الحمد لله على التمام والكمال، الحمد لله على التيسير والتوفيق، الحمد لله على العقبات والعثرات. اللهم لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضى، بكل طيب خاطر وصدر يملأه الامتنان. أهدي هذا العمل المتواضع...

إلى من أحمل اسمه فخرًا وحبًا، إلى من بذل الغالي والنفيس في سبيل تحقيق مرادي إلى من كان بعد الله سندا وعونا، ...

إلى والدي "عمر" – إلى كل تضحياتك الصامتة، إلى انحناءة ظهرك وشيب رأسك.

إلى من تقف الحروف صامتةً إجلالًا وتعظيمًا لفضلها. إلى من خصها الرحمن بالذكر وجعل الجنة تحت أقدامها، إلى أمي "ياسمينة" – أمَني وأماني واطمئناني.

إلى من شد الرحمن عضدي بهم، إلى سندي وقوتي، إلى أخوي "أيمن" و"أحمد" – مهما باعدتنا الأقدار، حبكم في قلبي لا يفنى. حفظكم الله ورعاكم أينما حلت خطاكم.

إلى وحيدتي أختي "أنفال" – نور في عتمة الأيام، وضحكة في قلب الزحام.

إلى صغيرتي، أميرتي، وحبيبتي، ابنة أخي "مريم" – قرة العين وبهجة القلب. حفظك الله بعينه التي لا تنام.

إلى كل من يحمل الاسمين "جعيدر" و"ناصف" – كل باسمه وجميل وسمه.

إلى من ضمه التراب لكن أثره باق في النفوس، إلى من كان لنا أبًا بعد الأب لقياك في الجنة يا أحن وأعز خال.

إلى من لم تكن مجرد رفيقة سكن، بل كانت سكنًا لقلبي وروحي إلى من بجوارها أصبح كل شيء هادئًا مطمئنًا: "احسان."
إلى كل الليالي، إلى كل الضحكات والخيبات التي شاركناها سويًا،

إلى صديقة الدرب والكفاح: "لينا." إلى من تقاسمت معها تعب ومشقة الطريق،

إلى من لامست شعوري بلطفها، إلى من تروي عطش قلبي بابتسامتها، إلى أعز من يُخص بالذكر: "سوسن."

إلى من كان لقاؤها هينًا لينًا، إلى من طابت النفس بصحبتها: "هبة."

إلى الصديقة التي لم تباعدني عنها المسافات ولا ظروف الحياة، إلى ظلي الدائم: "هبة عجريد" – أدامك الله صحبةً أُسَرُ بلقياها.

إلى رفيقي الرحلة: "هشام" و"عدلان" – لكما خالص الامتنان والشكر.

إلى كل من علمني حرفًا منذ نعومتي أظافري حتى اليوم. إلى كل من صادفت ابتسامتي ابتسامتهم يومًا.

وأخيرًا... إلى نفسي الثابتة رغم تيه الخطى وكثرة المنعرجات

Table de matière

Table de matière I
Liste des figures IV
Liste des tableaux V
Liste des abréviations VI
Résumé VII
الملخص VIII
1. Introduction générale 1
1.1 Contexte de l'étude 2
1.2 Raisons de choix du thème 3
1.3 Problématique 3
1.3.1 Hypothèses de recherche 4
1.5 Objectif de l'étude 5
1.6 Méthodologie adopté 5
1.7 Structure du mémoire 6
Chapitre 1 : Les fondements théoriques des deux fonctions « audit interne ; contrôle de gestion » 8
Introduction 9
1.1 Concept de contrôle de gestion 10
1.1.1 Définition du contrôle de gestion 10
1.1.2 Le processus de contrôle de gestion « de la planification à l'apprentissage » 11
1.1.3 Rôles et importance du contrôle de gestion dans l'entreprise 13
1.1.4 Les outils du contrôle de gestion 13
1.1.5 Rôle et missions du contrôle de gestion 19
1.1.6 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme 22
1.2 Concept de L'audit interne 24
1.2.1 Définition de l'audit interne : 24
1.2.2 La classification de l'audit : 25
1.2.3 Les caractéristiques de la fonction : 26
1.2.5 Le cadre de référence de l'audit interne : 27
1.2.6 Positionnement de la fonction d'audit interne : 30
1.3 Rapprochement et particularité de contrôle de gestion et de l'audit interne 35
1.3.1 Le rapprochement historique : 35
1.3.2 Les convergences : 37

1.3.3 Les spécificités (divergences) 41
Conclusion 44
Chapitre 2 : Rôle conjoint dans la maitrise et l'optimisation des couts 46
Introduction 47
2.1 Concepts de coût 49
2.1.1 Définition du coût 49
2.1.2 Caractéristiques générales du coût 50
2.1.3 Typologie des coûts 51
2.2 Définition et principes de l'optimisation des coûts 52
2.2.1 Définition de l'optimisation des coûts 52
2.2.2 Les principes de l'optimisation des coûts 54
2.2.3 Les outils d'optimisation des couts 58
2.3 Le rôle conjoint de l'audit interne et du contrôle de gestion dans l'optimisation de la performance 76
2.3.1 Une convergence d'objectifs vers l'efficacité et l'efficience 76
2.3.2 Une gestion des risques orientée vers la performance 82
2.3.3 Vers une création de valeur ajoutée accrue 85
Conclusion 89
Chapitre 3 : Étude empirique de la collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion 90
Cas d'entreprise « MSC Algérie » 90
Introduction 91
3.1 Fiche technique « MSC Algérie » 92
3.1.1 Identification de MSC.A SARL 92
3.1.2 Objectifs stratégique de MSC.A SARL 95
3.1.3 Offre de service de MSCA SARL 95
3.1.4 Organisation interne MSC.A SARL 97
3.2 Analyse de la structure des couts pour MSCa 99
3.2.1 Méthodologie de l'étude 102
3.2.2 Limites méthodologiques 104
3.2.3 Analyse quantitative de la performance financière 105
3.2.4 Étude qualitative – perception des acteurs et analyse des entretiens 117
3.3.1 Niveau quantitatif 130
3.3.2 Niveau qualitatif – entretien CG 130
3.3.3 Niveau qualitatif – questionnaire collaborateurs 131

3.3.4 Synthèse des résultats et discussion : La complémentarité opérationnelle entre contrôle de gestion et audit groupe 131
Conclusion 143
Bibliographie 148
Annexe 155

Liste des figures

Figure 1: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage 12
Figure 2: Le cycle PDCA 12
Figure 3: La cohérence du déploiement stratégique 14
Figure 4: Les principaux écarts budgétaire 17
Figure 5: modélisation d'un processus productif 19
Figure 6: Le triangle de la performance 20
Figure 7: Position fonctionnelle du contrôle de gestion dans un organigramme 22
Figure 8: Position d'état-major du contrôle de gestion dans un organigramme 23
Figure 9: Classifications des audits 26
Figure 10: Les principes fondamentaux de la pratique Professionnelle de l'audit interne 28
Figure 11: Les apports réciproques du contrôle de gestion vis-à-vis de l'audit interne 41
Figure 12: Schéma de calcul du résultat basé sur la méthode du coût variable 56
Figure 13: Les différents types de budget 60
Figure 14: Le procédure de contrôle budgétaire 62
Figure 15: Les différents écarts 64
Figure 16: Les écarts sur coût 65
Figure 17: Démarche de target costing 69
Figure 18: Chiffres clés de MSC : nombre de navires, routes, ports d'escale… etc (en millions d'EVP) 93
Figure 19: Présence de MSC en Algérie 94
Figure 20: Organigramme et répartition du personnel de MSC Algérie par bureau. 97
Figure 21: Organigramme du siège de MSC Algérie, détaillant la hiérarchie des postes et les principaux départements du bureau central (Head Office). 98
Figure 22: Organigramme du bureau d'Alger de MSC Algérie, indiquant la hiérarchie et les principaux départements du bureau local. 98
Figure 23: Extrait de la base de données comptable de MSC Algérie 101
Figure 24: tableau budgétaire TCR – Agence d'Alger, janvier 2025 102
Figure 25: Tableau de bord financier et opérationnel de MSC Algérie – répartition du chiffre d'affaires, des soldes et des transactions par agence et type de transaction par mois 109
Figure 26: Tableau de bord analytique MSC Algérie – soldes financiers par compte, par unité et évolution mensuelle, incluant les contributions relatives de chaque compte au total. 112
Figure 27 Résultat comptable par agence MSC Algérie – premier trimestre 2026, avec comparaison entre N et N-1, budget et résultats après impôt 116

Liste des tableaux

Tableau 1: Comparaison entre le rôle de contrôle de gestion traditionnel et rénové 13
Tableau 2: les modes opératoires entre l'audit interne et le contrôle de gestion 30
Tableau 3: les différents types de coûts et leurs utilisation principale 50
Tableau 4: Identification et répartition des charges entre coûts variables et coûts fixes 56
Tableau 5: Les écarts sur charges indirectes 66
Tableau 6: Couts faisant l'objet du Target costing 68
Tableau 7: Convergences des objectifs vers l'efficacité et l'efficience 77
Tableau 8: Convergence sur l'optimisation des ressources et la rentabilité 79
Tableau 9: Des indicateurs de gestion aux missions d'audit 81
Tableau 10: Collaboration sur le cycle de gestion des risques de coûts 84
Tableau 11: Transformation de la gouvernance par la collaboration 87
Tableau 12: Fiche technique MSCA 93
Tableau 13:évolution chiffre d'affaire de 2023 _2025 107
Tableau 14: évolution de CA globale 108
Tableau 15 : Analyse comparée des principaux postes de charges MSC Algérie, avec montants réels, budget et évolution annuelle pour 2024–2025. 113
Tableau 16: Calcul de la marge commerciale de MSC Algérie pour l'exercice 2025, incluant le chiffre d'affaires HT et les charges directes principales. 114
Tableau 17: Marge commerciale par agence pour MSC Algérie en 2025, avec chiffre d'affaires HT, charges directes et pourcentage de marge. 115
Tableau 18: Méthodologie de l'entretien semi-directif avec le Contrôleur de Gestion de MSC Algérie. 118

Liste des abréviations

Abréviation	Signification / Description
ABC	Activity-Based Costing (méthode des coûts basés sur les activités)
ACCV	Analyse des Coûts du Cycle de Vie
AFNOR	Association Française de Normalisation
AI	Audit Interne
ASQ	American Society for Quality
CA	Chiffre d'Affaires
CG	Contrôle de Gestion / Contrôleur de Gestion
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DFCG	Direction Financière et Contrôle de Gestion (référence à l'association)
ERP	Enterprise Resource Planning (Progiciel de Gestion Intégré)
EVP	Équivalent Vingt Pieds (unité de mesure pour conteneurs)
FMAC	Financial and Management Accounting Committee (Comité de Comptabilité Financière et de Gestion de l'IFAC)
HT	Hors Taxes
IAI	Institut des Auditeurs Internes (équivalent français de l'IIA)
IFAC	International Federation of Accountants (Fédération Internationale des Comptables)
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
IIA	Institute of Internal Auditors (Institut des Auditeurs Internes)
IPPF	International Professional Practices Framework (Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles)
ISA	International Standards on Auditing (Normes Internationales d'Audit)
ISO	International Organization for Standardization (Organisation Internationale de Normalisation)
KPI	Key Performance Indicator (Indicateur Clé de Performance)
MSC	Mediterranean Shipping Company
MSC.A	MSC Algérie SARL
PCG	Plan Comptable Général
PDCA	Plan-Do-Check-Act (Planifier, Dérouler, Vérifier, Agir)
SARL	Société à Responsabilité Limitée
SIG	Soldes Intermédiaires de Gestion
TCR	Tableau de Coût de Revient
UO	Unité d'Œuvre

Résumé

Ce mémoire porte sur la complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion, et leur rôle conjoint dans la minimisation des coûts, à travers l'étude de cas de MSC Algérie (Mediterranean Shipping Company).

Dans un environnement économique marqué par une concurrence intense et une pression croissante sur les marges, les fonctions de gouvernance interne occupent une place stratégique. La problématique centrale examine dans quelle mesure le contrôle de gestion, en l'absence d'audit interne local, peut assumer un rôle élargi de contrôle et contribuer à l'optimisation des coûts en coordination avec les audits périodiques du groupe.

Trois hypothèses structurent la recherche : (1) le contrôle de gestion assume implicitement certaines missions d'audit en l'absence d'une fonction locale dédiée ; (2) l'articulation entre le contrôle de gestion et les audits du groupe favorise une réduction effective des coûts ; (3) l'efficacité de cette complémentarité est conditionnée par la qualité de l'environnement organisationnel et des systèmes d'information.

La méthodologie adoptée combine une approche quantitative — analyse des données financières (TCR, Power BI, SAP) et des écarts budgétaires — et une approche qualitative — entretiens semi-directifs avec le contrôleur de gestion et questionnaire auprès des collaborateurs.

Les résultats confirment que le contrôle de gestion de MSC Algérie joue un rôle central dans la maîtrise des coûts opérationnels, avec une marge commerciale maintenue à près de 94 %. La coordination avec le siège de Genève pour les audits périodiques constitue un mécanisme de contrôle compensatoire efficace, bien que la couverture totale des risques demeure partielle. La complémentarité fonctionnelle entre les deux disciplines se révèle opérationnelle et créatrice de valeur, sous réserve d'une organisation claire, d'outils de suivi performants et d'un soutien fort de la direction.

Mots-clés : audit interne, contrôle de gestion, optimisation des coûts, complémentarité, MSC Algérie, transport maritime, gouvernance d'entreprise.

الملخص

تبحث هذه الأطروحة في التكامل بين التدقيق الداخلي ومراقبة الإدارة، ودورهما المشترك في تقليل التكاليف، من خلال دراسة حالة لشركة MSC الجزائر.(Mediterranean Shipping Company)

في بيئة اقتصادية تتميز بالمنافسة الشديدة والضغط المتزايد على الهوامش، تلعب وظائف الحوكمة الداخلية دورًا استراتيجيًا. يركز السؤال البحثي المركزي على مدى قدرة مراقبة الإدارة، في غياب وظيفة تدقيق داخلي محلية، على تولي دور رقابي موسع والمساهمة في تحسين التكاليف بالتنسيق مع التدقيق الدوري للمجموعة.

تستند الدراسة على ثلاث فرضيات:

1- تتحمل مراقبة الإدارة ضمنيًا بعض مسؤوليات التدقيق في غياب وظيفة محلية مخصصة؛
2- يسهم التنسيق بين مراقبة الإدارة وتدقيق المجموعة بفعالية في خفض التكاليف؛
3- تعتمد فعالية هذا التكامل على جودة البيئة التنظيمية وأنظمة المعلومات.

تعتمد المنهجية على نهج كمي — تحليل البيانات المالية) البياناتالداخلية، لوحاتPower BI ، نظام (SAP والفروقات بين الميزانية الفعلية والمتوقعة — ونهج نوعي — مقابلات شبه مهيكلة مع مراقب الإدارة واستبيان للموظفين.

تشير النتائج إلى أن وظيفة مراقبة الإدارة في MSC الجزائر تلعب دورًا مركزيًا في إدارة التكاليف التشغيلية، مع الحفاظ على هامش تجاري يقارب 94%. يوفر التنسيق مع المقر الرئيسي في جنيف للتدقيق الدوري آلية رقابية تعويضية فعالة، على الرغم من أن التغطية الكاملة للمخاطر تبقى جزئية. يظهر التكامل الوظيفي بين الوظيفتين كأمر قابل للتطبيق ويخلق قيمة عملية، بشرط وجود هيكل تنظيمي واضح، أدوات متابعة فعالة، ودعم قوي من الإدارة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، مراقبة الإدارة، تحسين التكاليف، التكامل، MSC الجزائر، النقل البحري، حوكمة الشركات.

1.Introduction générale

1.1 Contexte de l'étude

Dans un contexte économique mondial caractérisé par une volatilité croissante, une intensification de la concurrence internationale et une pression constante sur les marges bénéficiaires, les entreprises sont contraintes de renforcer leurs mécanismes de pilotage interne et d'optimisation des ressources. La digitalisation accélérée des échanges, la complexification des chaînes de valeur mondiales et l'exigence accrue de transparence financière ont profondément transformé les attentes à l'égard des fonctions de gouvernance interne. Face à ces mutations, le contrôle de gestion et l'audit interne s'imposent comme deux leviers stratégiques incontournables pour toute organisation soucieuse de sa performance durable.

En Algérie, ce contexte revêt une dimension particulière. Les entreprises, qu'elles soient nationales ou filiales de groupes internationaux, évoluent dans un environnement réglementaire en mutation, marqué par des réformes fiscales, une ouverture progressive au commerce extérieur et des exigences croissantes en matière de conformité et de reporting. Dans ce cadre, le recours à des outils de pilotage structurés — tels que les budgets prévisionnels, les tableaux de bord de gestion et les audits périodiques — n'est plus un simple choix organisationnel, mais une nécessité stratégique pour assurer la compétitivité et la pérennité de l'entreprise.

Le secteur du transport maritime international constitue un cas d'école en la matière. Il se caractérise par une structure de coûts lourde et complexe — frais portuaires, coûts logistiques, charges d'exploitation multi-devises, commissions d'agents — ainsi que par une exposition permanente aux aléas des marchés internationaux. La maîtrise des coûts opérationnels y est non seulement un objectif de performance, mais une condition de survie face à la concurrence mondiale. C'est dans ce secteur que s'inscrit le présent mémoire, à travers l'étude de MSC Algérie.

MSC Algérie (Mediterranean Shipping Company Algérie), filiale locale du premier armateur mondial en termes de capacité de conteneurs, opère dans un contexte organisationnel singulier : elle ne dispose pas d'une fonction d'audit interne locale formelle, s'appuyant en revanche sur les audits périodiques conduits par le groupe depuis son siège genevois, et sur un contrôle de gestion actif qui assume de facto certaines responsabilités de contrôle élargies. Cette configuration en fait un terrain d'observation privilégié pour analyser comment la complémentarité entre audit interne et contrôle de gestion peut se déployer dans un contexte de ressources contraintes et d'organisation décentralisée.

1.2 Raisons de choix du thème

Plusieurs raisons, à la fois académiques, professionnelles et contextuelles, ont orienté le choix de ce sujet.

Sur le plan académique, la relation entre le contrôle de gestion et l'audit interne reste un champ peu exploré dans la littérature algérienne, en dépit de son importance pratique. La majorité des travaux existants abordent ces deux fonctions séparément, sans analyser leur articulation concrète au sein d'un même dispositif organisationnel. Ce mémoire se propose donc de combler partiellement ce vide, en offrant une lecture transversale de leur complémentarité dans un contexte d'entreprise réel.

Sur le plan professionnel, le stage effectué au sein de MSC Algérie a permis d'observer de près le fonctionnement d'un service de contrôle de gestion opérant sans audit interne local. Cette situation, loin d'être marginale, est représentative de nombreuses filiales de groupes internationaux implantées en Algérie. Comprendre comment le contrôleur de gestion gère cette dualité fonctionnelle et comment il coordonne ses activités avec les équipes d'audit du siège constitue un enjeu managérial concret, porteur d'enseignements applicables à d'autres contextes similaires.

Sur le plan sectoriel, le transport maritime international représente un secteur stratégique pour l'économie algérienne, fortement dépendant des importations et des échanges commerciaux extérieurs. Son étude à travers le prisme du contrôle de gestion et de l'audit interne permet d'aborder des problématiques à la fois spécifiques — gestion des coûts portuaires, suivi multi-devises, reporting au siège — et généralisables à d'autres secteurs d'activité à forte intensité opérationnelle.

1.3 Problématique

La problématique soulevée se concentre sur la question suivante :

Dans quelle mesure la complémentarité entre le contrôle de gestion et l'audit interne contribue-t-elle à la minimisation des coûts au sein de MSC Algérie, et comment le contrôle de gestion, en l'absence d'audit interne local, parvient-il à assumer un rôle élargi de contrôle en coordination avec les audits périodiques du groupe ?

Pour répondre à cette problématique, plusieurs questions secondaires méritent d'être posées :

1- En l'absence d'audit interne local, le contrôle de gestion de MSC Algeria parvient-il à intégrer certaines missions de contrôle et de conformité relevant normalement de l'audit interne ?
2- Comment l'articulation entre le contrôle de gestion et les audits périodiques du groupe contribue-t-elle à la minimisation des coûts et à l'amélioration de la performance de MSC Algeria ?

3- Quels facteurs organisationnels conditionnent l'efficacité de cette complémentarité et la maîtrise durable des risques opérationnels et financiers ?

1.3.1 Hypothèses de recherche

Pour guider cette investigation et structurer notre démarche analytique, trois hypothèses de recherche ont été formulées :

1.3.1.1 Hypothèse 1 — Complémentarité fonctionnelle du CG en l'absence d'audit interne local

Dans le contexte de MSC Algeria, où aucune fonction d'audit interne formelle n'existe localement, le contrôle de gestion (CG) assume partiellement certaines missions habituellement dévolues à l'audit, telles que la vérification de la conformité et le suivi des procédures. Cette polyvalence crée une complémentarité fonctionnelle implicite : le CG joue un rôle double, à la fois de pilotage de la performance et de contrôle des risques. Cette complémentarité implicite renforce le système de contrôle global de l'entreprise et assure la fiabilité de l'information de gestion, malgré l'absence d'audit interne local.

1.3.1.2 Hypothèse 2 — Complémentarité et impact sur l'optimisation des coûts

La complémentarité entre le CG et les audits périodiques réalisés par le siège (Genève) ou la région permet une identification plus efficace des sources de gaspillage, des dysfonctionnements opérationnels et des risques financiers. Le CG prépare les données et les rapports nécessaires aux auditeurs du groupe, ce qui crée un alignement entre contrôle de gestion et audit latent. Cette articulation fonctionnelle contribue directement à la minimisation des coûts au sein de MSC Algeria, en fournissant des informations fiables et en appui à la prise de décision, et en permettant la mise en œuvre de recommandations pertinentes pour améliorer l'efficacité opérationnelle et la performance économique de l'entreprise.

1.3.1.3 Hypothèse 3 — Efficacité conditionnée par l'environnement organisationnel

L'efficacité de cette complémentarité dépend largement des conditions organisationnelles dans lesquelles elle s'exerce. La clarté des responsabilités du CG, la fluidité des échanges d'informations entre MSC Algeria et le siège, la qualité du système d'information de gestion, ainsi que le soutien de la direction générale sont des facteurs déterminants. Un environnement organisationnel favorable permet au CG de compenser partiellement l'absence d'audit interne local et d'assurer, grâce à cette complémentarité fonctionnelle, une réduction durable des coûts et une maîtrise efficace des risques opérationnels et financiers

1.5 Objectif de l'étude

Cette étude poursuit un double objectif, à la fois théorique et pratique.

Sur le plan théorique, elle vise à approfondir la compréhension des fondements conceptuels de l'audit interne et du contrôle de gestion, à analyser leurs zones d'interaction et à établir un cadre analytique permettant de comprendre comment leur articulation peut contribuer à une meilleure maîtrise des coûts dans une grande entreprise.

Sur le plan pratique, il s'agit d'analyser concrètement, à travers le cas de MSC Mediterranean Shipping Company, la manière dont ces deux fonctions sont organisées, comment elles coopèrent et quels résultats tangibles cette coopération génère en termes d'optimisation des coûts opérationnels. Cette étude cherche également à formuler des recommandations susceptibles d'améliorer la coordination entre ces deux fonctions au sein de l'entreprise.

1.6 Méthodologie adopté

Pour répondre à la problématique posée et vérifier les hypothèses formulées, une démarche méthodologique mixte a été adoptée, articulant analyse théorique et investigation empirique sur le terrain.

La revue de littérature constitue le premier volet de la méthodologie. Elle s'appuie sur des ouvrages académiques de référence en contrôle de gestion et en audit interne, sur les normes professionnelles internationales publiées par l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) et l'IFACI, ainsi que sur des articles scientifiques récents portant sur la gouvernance d'entreprise, la gestion des risques et l'optimisation des coûts. Cette démarche documentaire permet d'établir le cadre conceptuel nécessaire à l'analyse empirique.

L'étude quantitative repose sur l'analyse des données financières internes de MSC Algérie, notamment les tableaux de résultats comptables (TCR), les tableaux de bord Power BI et les

rapports budgétaires par agence. L'analyse des écarts entre réalisations et prévisions, la structure des charges opérationnelles et l'évolution du chiffre d'affaires sur la période 2023–2025 constituent les principaux indicateurs exploités pour évaluer l'impact concret de la complémentarité étudiée sur la performance financière.

L'étude qualitative est conduite à travers deux instruments complémentaires : un entretien semi-directif approfondi mené avec le Contrôleur de Gestion de MSC Algérie, et un questionnaire administré aux collaborateurs de l'entreprise. Ces outils permettent de recueillir les perceptions des acteurs sur le rôle du contrôle de gestion, sur l'efficacité des mécanismes de coordination avec le siège et sur les facteurs organisationnels qui conditionnent la performance du dispositif de contrôle. L'observation directe des processus opérationnels lors du stage complète cette démarche en apportant une dimension contextuelle essentielle à l'interprétation des résultats.

1.7 Structure du mémoire

Pour répondre à la problématique posée et atteindre les objectifs de cette recherche, le mémoire s'articule autour de trois chapitres principaux, dont les structures se présentent comme suit :

Chapitre 1 — Titre et sections fidèles au document :

- *Section 1.1 : Concept de contrôle de gestion (définition, processus, outils, rôles, organigramme)*
- *Section 1.2 : Concept de l'audit interne (définition, classification, caractéristiques, cadre de référence, positionnement)*
- *Section 1.3 : Rapprochement et particularités — convergences et divergences*

Chapitre 2 — Titre et sections fidèles au document :

- *Section 2.1 : Concepts de coût (définition, caractéristiques, typologie)*
- *Section 2.2 : Les outils d'optimisation (contrôle budgétaire, coûts standards, analyse des écarts, target costing, avantage concurrentiel)*
- *Section 2.3 : Rôle conjoint dans l'optimisation de la performance (convergence d'objectifs, gestion des risques, valeur ajoutée)*

Chapitre 3 — Titre et sections fidèles au document :

- *Section 3.1 : Fiche technique MSC Algérie (identification, objectifs, offre de services, organisation)*

- *Section 3.2 : Analyse de la structure des coûts (méthodologie, analyse quantitative, étude qualitative)*
- *Section 3.3 : Discussion et résultats (niveaux quantitatif et qualitatif, synthèse, complémentarité opérationnelle)*

Le mémoire s'achève par une conclusion générale qui synthétise les principaux enseignements de la recherche, confronte les hypothèses aux résultats observés et formule des recommandations pratiques à l'attention des responsables de MSC et, plus largement, des entreprises du secteur maritime.

Chapitre 1 : Les fondements théoriques des deux fonctions « audit interne ; contrôle de gestion »

Introduction

Dans un environnement économique marqué par la mondialisation croissante des échanges, l'intensification de la concurrence et l'évolution rapide des technologies de l'information, les entreprises sont confrontées à des mutations profondes qui exigent une adaptation permanente de leurs modes de gestion et de leurs structures organisationnelles. L'ouverture des marchés et la circulation accélérée des capitaux, des informations et des marchandises ont considérablement accru la complexité des décisions managériales et la pression sur la performance.

Face à ces transformations, les organisations sont amenées à renforcer leurs mécanismes de pilotage et de contrôle afin d'assurer une utilisation optimale de leurs ressources, d'améliorer leur performance globale et de garantir leur pérennité. Dans cette optique, la maîtrise des coûts constitue un enjeu stratégique majeur, condition indispensable pour préserver la compétitivité dans un environnement où les marges bénéficiaires sont soumises à une pression continue.

Pour répondre à ces exigences, plusieurs fonctions de gestion ont été développées au sein des organisations, parmi lesquelles le contrôle de gestion et l'audit interne occupent une place centrale. Le contrôle de gestion permet de planifier, de suivre et d'évaluer la performance de l'entreprise à travers des instruments tels que les budgets, les tableaux de bord et la comptabilité analytique. L'audit interne, quant à lui, contribue à l'évaluation des dispositifs de contrôle interne, à l'identification des risques et à l'amélioration de l'efficacité des processus organisationnels.

Ces deux fonctions, bien que distinctes dans leurs objectifs et leurs méthodes, présentent une complémentarité importante dans la gouvernance des organisations. Leur interaction permet non seulement de renforcer les mécanismes de contrôle, mais également d'améliorer la qualité de l'information de gestion et de soutenir la prise de décision managériale. Ainsi, la complémentarité entre le contrôle de gestion et l'audit interne joue un rôle déterminant dans la minimisation des coûts et l'optimisation de la performance organisationnelle.

Dans cette perspective, ce premier chapitre vise à présenter les fondements théoriques du contrôle de gestion et de l'audit interne. Il s'agira, dans un premier temps, d'examiner les principaux concepts, les évolutions historiques et les missions de ces deux fonctions. Dans un second temps, nous analyserons leurs convergences, leurs spécificités et les modalités de leur

articulation, afin de mieux comprendre comment leur complémentarité peut contribuer à une meilleure maîtrise des coûts et à un pilotage plus efficace de la performance au sein des organisations.

1.1 Concept de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion occupe une place stratégique au sein des organisations modernes. Né dans les années 1920 aux États-Unis, sous l'impulsion d'Alfred Sloan chez General Motors, il s'est progressivement imposé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance. Dans un environnement économique de plus en plus complexe et incertain, les dirigeants ont besoin d'outils et de méthodes leur permettant de définir des objectifs, d'allouer des ressources, de suivre les résultats et de corriger les éventuels écarts. C'est précisément à cette mission que répond le contrôle de gestion.

Cette section vise à présenter les fondements conceptuels du contrôle de gestion. Nous aborderons successivement sa définition, son processus, ses rôles et son importance au sein de l'entreprise, les outils qu'il mobilise, les missions du contrôleur de gestion, ainsi que sa place dans l'organigramme. L'objectif est de fournir une compréhension claire et structurée de cette fonction essentielle, avant d'analyser ses interactions avec l'audit interne.

1.1.1 Définition du contrôle de gestion

Robert Anthony a été l'un des premiers à introduire la notion de système de contrôle de gestion dès 1965. Il définit le contrôle de gestion comme un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont acquises et mobilisées de manière efficace et efficiente, en vue d'atteindre les objectifs fixés par l'organisation.[1]

Anthony s[2]ouligne également en 1989 que le contrôle de gestion regroupe l'ensemble des actions qui permettent d'orienter les efforts des membres de l'organisation pour atteindre ses objectifs, et de corriger les actions inefficaces.[3]

[1] Droit-Compta-Gestion. (2015, 29 mars). Définition du contrôle de gestion. Consulté le 18/02/2026, à partir de https://www.droit-compta-gestion.fr/controle-de-gestion/definition-du-controle-de-gestion/
(rédaction 2015)

[3] Anthony, R. N., Dearden, J., & Govindarajan, V. (1988). Management control systems. Irwin.

Selon Robert Simons (1995), les systèmes de contrôle de gestion peuvent être définis comme l'ensemble des procédures et des systèmes utilisés par les managers pour maintenir ou modifier les modèles d'activités organisationnelles.[1]

Plus récemment, Merchant et Van der Stede décrivent les systèmes de contrôle de gestion comme l'ensemble des mécanismes et dispositifs que les managers mettent en place pour garantir que les décisions et comportements des employés s'alignent sur les objectifs et la stratégie de l'organisation..[2]

Renard et Nussbaumer considèrent également le contrôle de gestion comme un ensemble de dispositifs et de méthodes visant à assurer la maîtrise de la gestion d'une organisation et à orienter les actions des responsables vers l'atteinte des objectifs fixés. Il représente ainsi un outil essentiel pour soutenir la prise de décision et piloter la performance au sein de l'entreprise.[3]

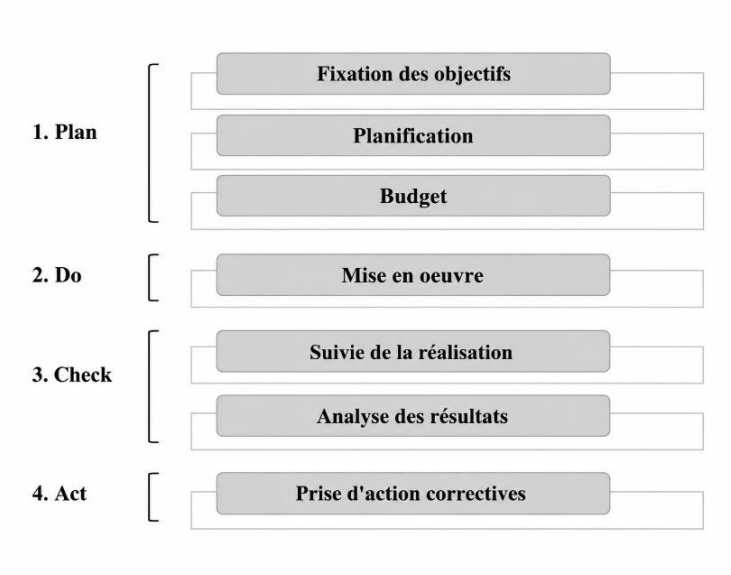
À travers ces différentes définitions, le contrôle de gestion apparaît comme un ensemble de processus et d'outils permettant de gérer la performance de l'organisation afin d'atteindre les résultats planifiés et souhaités. Il permet également d'orienter les comportements organisationnels, d'assurer la cohérence entre la stratégie et les actions opérationnelles et de garantir l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

1.1.2 Le processus de contrôle de gestion « de la planification à l'apprentissage »

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose un enrichissement et un apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué de quatre étapes principales: prévision, action, évaluation et apprentissage, comme illustre la figure suivante :

[1] Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Boston: Harvard Business School Press.
[2] Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. Pearson Education.
[3] Renard, J., & Nussbaumer, S. (2011). Le contrôle interne : concepts, mise en œuvre et audit. Paris : Eyrolles.

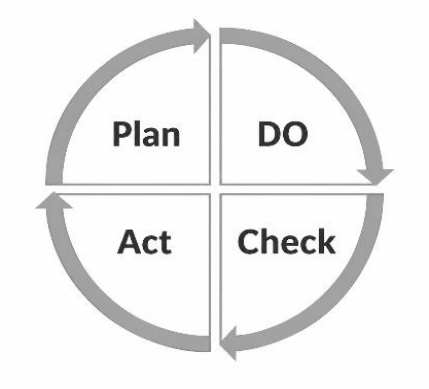
Figure 1: Le contrôle de gestion en quatre étapes : un processus d'apprentissage



Source : Adapté de Lönnig, H., & Malleret, V. (2013). Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles (4e éd.). Dunod.

La planification consiste à une gestion prévisionnelle et en la fixation d'objectifs, qui se traduisent en actions opérationnels, avec un enregistrement détaillé des résultats atteints, pour arriver ensuite à l'analyse et à l'interprétation de ces résultats, élément.[1]

Figure 2: Le cycle PDCA



Source : Adapté de Deming, W. E. (1988), Qualité : la révolution du management, Economica p116.

[1] Lönnig, H., & Malleret, V. (2013). Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles (4e éd.). Dunod.

Selon Giraud F. et al.[1], le contrôle de gestion comprend deux phases : la planification pour préparer l'action, et l'analyse des résultats pour évaluer la réussite et orienter les actions futures.

1.1.3 Rôles et importance du contrôle de gestion dans l'entreprise

Pour présenter les différents rôles du contrôle de gestion, il convient de distinguer entre l'optique traditionnelle et l'optique rénovée.

Tableau 1: Comparaison entre le rôle de contrôle de gestion traditionnel et rénové

Optique	Objectif principal	Missions clés	Rôle du contrôleur
Traditionnelle[2]	Vérification comptable et maîtrise des coûts	- Concevoir et optimiser le système d'information - Définir la structure organisationnelle - Superviser les clôtures comptables - Analyser la rentabilité et la performance - Traduire les orientations en budgets	Contrôleur et analyste financier
Rénovée[3]	Pilotage de la performance globale et création de valeur	- Fonctions traditionnelles (planification, évaluation, collecte d'infos) - Gestion par processus / Activity-Based Management - Réingénierie des processus - Développement de l'apprentissage organisationnel	Partenaire stratégique et conseiller de la direction

Source : Élaboré par nous-mêmes en se référant aux certaines revues de littératures.

1.1.4 Les outils du contrôle de gestion

Selon Henri Bouquin (2020), le contrôle de gestion peut être considéré comme un ensemble cohérent d'instruments permettant de mesurer les écarts et de soutenir les actions correctives, ce qui contribue au pilotage de la performance de l'organisation.[4] Les outils du contrôle de gestion constituent un système d'information décisionnel permettant aux dirigeants et aux managers de suivre la performance de l'organisation. Ces outils peuvent être regroupés

[1] Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M. H., & Bescos, P. L. Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Paris : Gualino / Lextenso Éditions, p. 24.
[2] Bouin, X., & Simon, F. X. (s.d.). Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements. Dunod.
[3] Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M. H., & Bescos, P. L. (2016). Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Gualino / Lextenso Éditions.
[4] Bouquin, H. (2020). Le contrôle de gestion. PUF.

en plusieurs catégories : les outils prévisionnels et de planification, les outils analytiques et de mesure, ainsi que les outils de pilotage et de reporting.[1]

1.1.4.1 Les outils prévisionnels et de planification

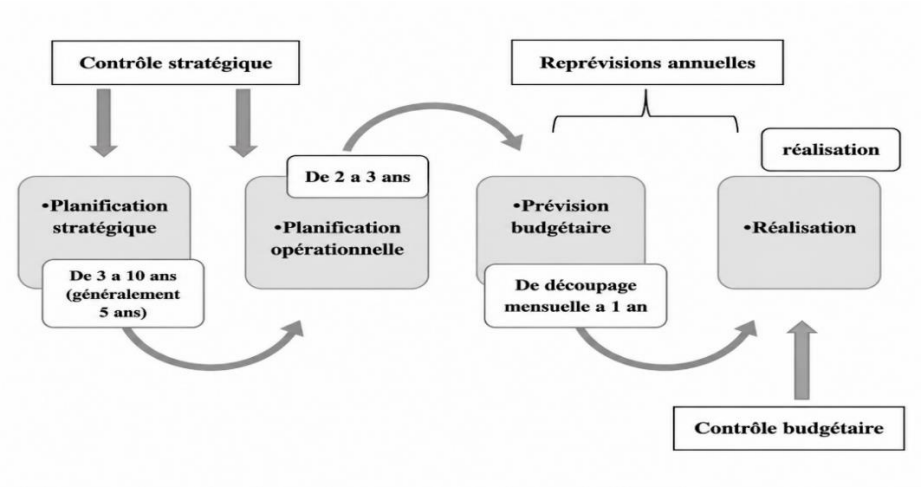
Les outils prévisionnels permettent à l'entreprise d'anticiper ses activités futures et de planifier l'utilisation de ses ressources afin d'atteindre les objectifs fixés.

a) Le budget

Selon Robert N. Anthony (1965), le budget constitue un instrument fondamental du système de contrôle de gestion, car il permet de traduire les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels mesurables.[2]

Selon le Plan Comptable Général, il s'agit d'une prévision chiffrée des charges, produits, dépenses et recettes sur une période donnée (mois, trimestre, année), basée sur des plans d'action et des hypothèses sur l'environnement (prix, demande, taux d'intérêt, taux de change...[3]

Figure 3: La cohérence du déploiement stratégique



Source : Adapté de Noël, M. & Luciani, D. (2013), Le grand livre du contrôle de gestion, Eyrolles, p. 135.

[1] Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M. H., & Bescos, P. L. (2016). Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Paris: Gualino / Lextenso.
[2] Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Boston: Harvard Business School Press.
[3] Djebri, Durand & Kuszala, 2014, p. 140

b) La planification et prévisions

Michel GERVAIS définit la planification « comme un processus systématique et continu de préparation de l'avenir comprenant :

- une appréciation de l'évolution de l'environnement ;
- une juste mesure des possibilités de la firme ;
- une évolution d'action ;
- une mise en œuvre des choix effectués ainsi qu'un contrôle de leur réalisation. »[1]

La planification repose sur un diagnostic stratégique de l'environnement interne et externe afin d'identifier les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces, et de définir une stratégie pluriannuelle sur cinq ans, déclinée en plans opérationnels sur trois ans. Les prévisions jouent un rôle clé en permettant d'anticiper l'évolution de l'activité et d'orienter les décisions tant stratégiques qu'opérationnelles. Elles s'appuient fréquemment sur des modèles statistiques et économétriques, tels que le modèle ARIMA, qui permet d'analyser les tendances à partir des données historiques.

1.1.4.2 Outils de mesure et d'analyse

Les outils de mesure et d'analyse permettent d'évaluer la performance de l'entreprise, d'analyser les coûts et d'identifier les écarts entre les résultats obtenus et les objectifs fixés.

a) La comptabilité analytique (comptabilité de gestion)

Plusieurs définitions ont été proposées pour la comptabilité analytique, parmi lesquelles on peut citer les suivantes :

Selon Dubrulle et Didier (2003), la comptabilité analytique est un outil de gestion destiné à mettre en évidence les composantes des coûts et des résultats, afin de faciliter la prise de décision. La structure d'analyse à mettre en place, ainsi que la collecte et le traitement des informations nécessaires, dépendent des objectifs poursuivis par les utilisateurs.[2]

De même, Grandguillot (1998) considère la comptabilité analytique comme un instrument permettant de fournir des informations utiles pour prendre des décisions éclairées.[3]

Par ailleurs, la comptabilité de gestion vise à concevoir et développer un système d'information capable d'aider les managers dans leurs décisions tout en assurant un contrôle continu des coûts

[1] Gervais, M. (1990). Contrôle de gestion et planification de l'entreprise (3e éd.). Paris : Economica, p. 24.

[2] Dubrulle, L., & Didier, P. (2003). Comptabilité analytique de gestion. Paris : Dunod.

[3] Grandguillot, B. (1998). Comptabilité analytique. Paris : Gualino.

et en améliorant l'efficience de l'entreprise. Dans ce cadre, les contrôleurs de gestion produisent différents rapports, certains permettant de comparer les résultats réels aux prévisions ou à des données externes, en mettant particulièrement l'accent sur l'évaluation des performances des responsables et des unités organisationnelles.[1]

Afin de déterminer les coûts, la comptabilité analytique s'appuie sur différentes méthodes de calcul. Parmi les plus utilisées figurent :

- La méthode des coûts complets, qui consiste à intégrer l'ensemble des charges directes et indirectes dans le coût de revient d'un produit ou d'un service ;
- La méthode des coûts variables, qui ne prend en compte que les charges variables liées à l'activité ;
- La méthode ABC (Activity-Based Costing), qui consiste à analyser les coûts en fonction des activités réalisées par l'entreprise.

Ces méthodes permettent aux responsables d'identifier l'origine des coûts, d'améliorer la maîtrise des dépenses et de renforcer la prise de décision dans le cadre du contrôle de gestion.

b) Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire constitue l'un des instruments fondamentaux du contrôle de gestion. Il permet de traduire les objectifs de l'entreprise en programmes d'actions chiffrés et d'assurer le suivi de leur réalisation.

Selon Doriath (2008), le contrôle budgétaire peut être défini comme un mode de gestion visant à traduire les décisions prises par la direction, en collaboration avec les responsables, en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets.[2].

Dans le même ordre d'idées, Forget (2005) considère que la gestion budgétaire correspond à l'ensemble des techniques permettant d'établir des prévisions applicables à la gestion de l'entreprise et de les comparer aux résultats effectivement constatés.[3]

Le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire repose sur une comparaison périodique entre les données prévisionnelles et les réalisations effectives. Cette confrontation

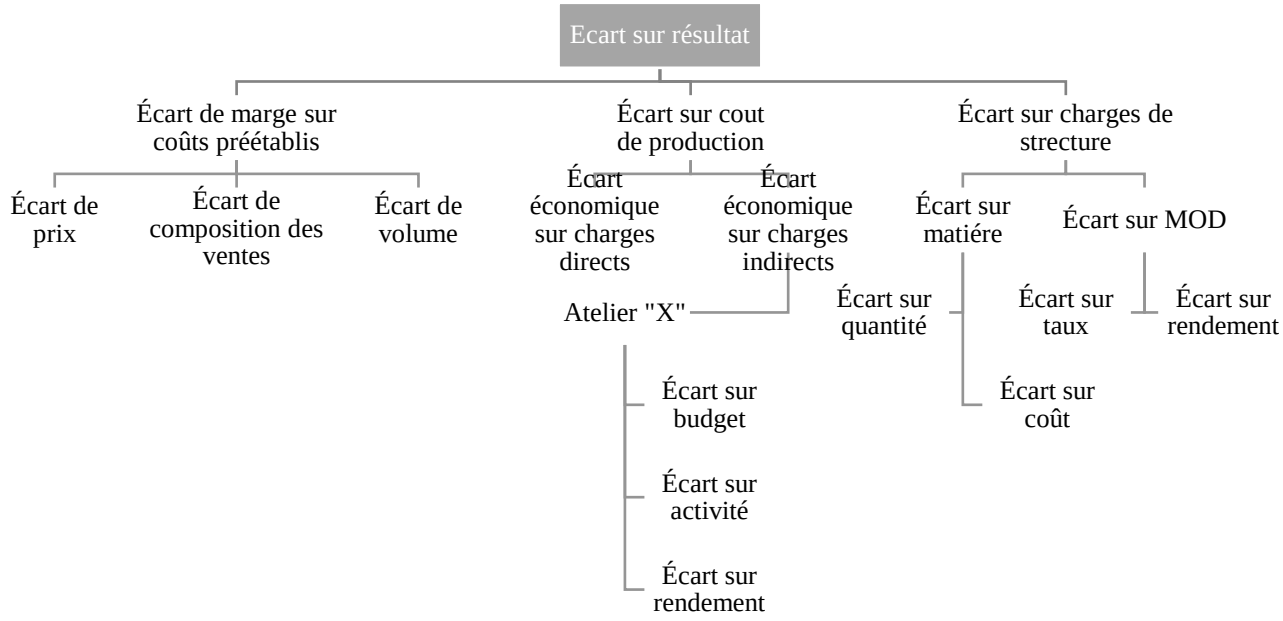
[1] Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2016). Fondements de la comptabilité de gestion (3e éd., trad. fr. F. Grambin-Ambrosi). Pearson.
[2] Doriath, B. (2008, P1). Contrôle de gestion. Paris: Dunod.
[3] Forget, J. (2005, P9). Gestion budgétaire.

permet de mettre en évidence les écarts entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, afin d'en analyser les causes et de mettre en place les actions correctives nécessaires.

c) L'analyse des écarts budgétaire

L'analyse des écarts budgétaires constitue un élément central du contrôle budgétaire dans le cadre du contrôle de gestion. Elle consiste à comparer les résultats réels obtenus par l'entreprise aux prévisions budgétaires établies lors de la phase de planification. Cette comparaison permet d'identifier les écarts entre les objectifs fixés et les résultats obtenus, afin d'en analyser les causes et de mettre en place les actions correctives nécessaires.

Figure 4: Les principaux écarts budgétaire



Source : adapté de Duparc, R., & Sépari, S. (2024). DCG 11 : Contrôle de gestion – Manuel (2e éd., p. 361). Dunod.

Comme l'illustre la figure, les principaux écarts budgétaires peuvent être regroupés en plusieurs catégories. Tout d'abord, on distingue l'écart sur le résultat, qui correspond à la différence entre le résultat prévu et le résultat réellement obtenu. Cet écart peut ensuite être décomposé en écart sur le coût de production et en écart sur les charges de structure, afin de mieux identifier l'origine des variations observées. L'écart sur le coût de production peut lui-même être analysé en différents écarts plus spécifiques, tels que l'écart sur prix, qui mesure l'effet de la variation des prix des facteurs de production, et l'écart sur quantités, qui reflète les

différences entre les quantités prévues et les quantités réellement utilisées. L'analyse de ces différents écarts permet aux responsables de :

- Rechercher les causes des écarts et en mesurer l'impact ;
- Identifier les responsabilités (internes ou externes) ;
- Informer les acteurs afin qu'ils puissent prendre les mesures correctives nécessaires.

1.1.4.3 Les outils de pilotages

Les outils de pilotage occupent une place essentielle dans le système de contrôle de gestion, car ils facilitent l'analyse des résultats, la détection des écarts par rapport aux objectifs fixés et la mise en œuvre d'actions correctives.

a) Le tableau de bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ont besoin d'indicateurs synthétiques regroupés sous forme de tableau de bord.

Selon Michel Gervais, le tableau de bord peut être défini comme un système d'information conçu pour concentrer l'attention des responsables sur les points essentiels à surveiller, afin de maintenir le contrôle et la maîtrise de l'action.[1]

Le tableau de bord poursuit plusieurs objectifs, notamment :

- Permettre d'apprécier les résultats des actions correctives ;
- Identifier les points faibles de l'entreprise et constituer une base d'aide à la décision ;
- Permettre aux responsables d'agir au moment opportun ;
- Faciliter l'évaluation de la performance des collaborateurs ;
- Assurer la coordination entre les différents centres de responsabilité ;
- Favoriser la communication entre les différents niveaux de direction ;

b) Le reporting

Le reporting est un outil de communication et de suivi de la performance qui consiste à transmettre régulièrement des informations sur les résultats de l'entreprise aux différents niveaux de management. Il permet de comparer les résultats obtenus aux objectifs prévus et de faciliter le contrôle de la gestion.[2] Le reporting peut prendre différentes formes, telles que des

[1]Gervais, M. (2005). Contrôle de gestion (p. 70). Economica.
[2] Life. (2024, 27 mai). Définition : Qu'est-ce qu'un reporting. Consulté le 02/03/2026, à partir de https://www.1life.fr/lexique-reporting/

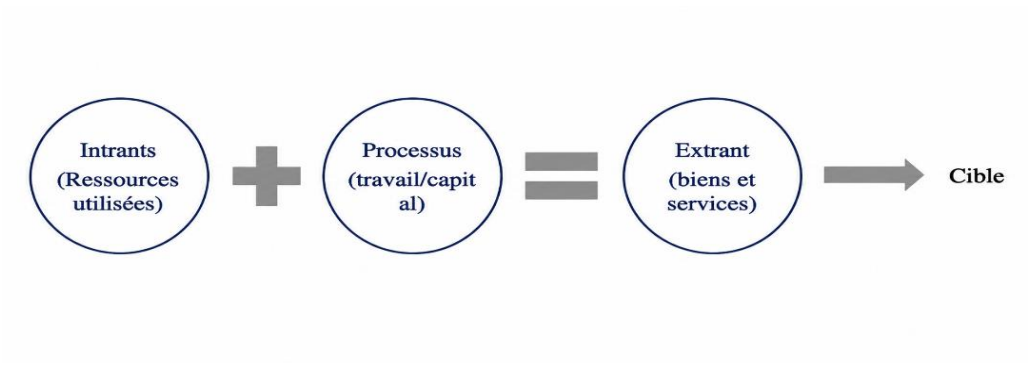
rapports périodiques, des tableaux de synthèse ou encore des indicateurs de performance présentés sous forme graphique. Il joue un rôle important dans la diffusion de l'information au sein de l'organisation et dans le processus de prise de décision.

1.1.5 Rôle et missions du contrôle de gestion

1.1.5.1 Rôle du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion collecte et produit des informations mobilisables par les acteurs pour fonder leurs décisions et actions. Il conçoit, formalise et traite les flux d'information, en combinant compétences techniques (collecte, traitement, analyse) et qualités personnelles (rigueur, méthode, synthèse). L'information ne se limite pas aux aspects financiers : elle décrit tous les processus de production des biens et services.

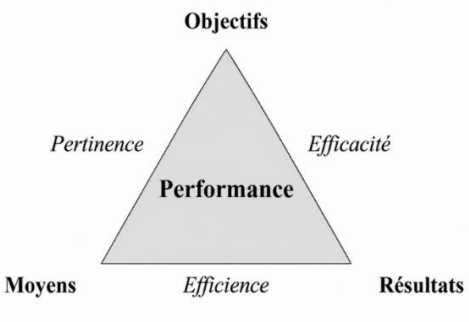
Figure 5: modélisation d'un processus productif



Source : Adapté de Le contrôle de gestion (p. 25), par A. Ragaigne & C. Tahar, 2019, Gualino. Copyright 2019 par Gualino.

Les processus organisationnels peuvent être schématisés comme des intrants (information, matériel, énergie, travail) transformés par des activités créatrices de valeur pour produire des extrants destinés aux clients. Le contrôleur de gestion doit comprendre cette transformation, veiller à la qualité et quantité des intrants, à l'efficacité des activités, et à la conformité des extrants aux besoins des clients. Cette modélisation lui permet de suivre et orienter la performance des processus, en incitant les acteurs à aller dans le sens souhaité.

Figure 6: Le triangle de la performance



Source : adapté Ragaigne, A., & Tahar, C. (2019). Le contrôle de gestion (1er éd., p. 27). Gualino.

Le contrôle de gestion a pour objectif la mise en place de dispositifs permettant de relier les résultats, les moyens et les objectifs selon une logique d'efficience, d'efficacité et d'économie. Cependant, le contrôle de la performance demeure incomplet s'il se limite à une approche strictement quantitative et financière. Il doit également prendre en compte la qualité du service rendu, en mettant en relation la valeur créée avec les moyens mobilisés.

1.1.5.2 Mission du contrôleur de gestion

En principe, il convient de distinguer le contrôle de gestion, en tant que fonction (service de contrôle ou controllership), et le contrôleur de gestion, en tant qu'acteur chargé de sa mise en œuvre. Dans une perspective de gestion de la performance, le contrôle de gestion constitue une fonction centrale du management. Chaque manager, à des degrés divers, exerce des activités relevant du contrôle de gestion. Par conséquent, le contrôle de gestion peut être appréhendé à la fois comme un processus et comme un état d'esprit partagé entre managers et contrôleurs de gestion, résultant d'une collaboration étroite entre ces acteurs.

Par conséquent, le contrôleur de gestion participe activement à l'amélioration de la qualité des décisions managériales, en veillant à leur cohérence avec les objectifs de l'organisation[1]. On peut ainsi distinguer trois grands types de missions assurées par les contrôleurs de gestion :

[1] Verlag, F., & Vahlen, G. (2019). The controlling concept: Cornerstone of performance management (p. 6).

1.1.5.2.1 Une mission de pilotage

Ils s'assurent que les résultats soient alignés avec les objectifs stratégiques et garantissent que les cycles de gestion prévisionnelle ainsi que le suivi des résultats à long, moyen et court termes restent cohérents.

Par exemple, l'allocation des ressources pour l'année en cours (le budget) doit être en adéquation avec les projets stratégiques à long terme. Enfin, ils doivent organiser la réactivité en déclenchant, auprès des managers et des décideurs, les actions correctives nécessaires lorsque des incohérences sont identifiées, afin de rétablir l'alignement avec les objectifs ou de réduire les risques nouvellement détectés.[1].

1.1.5.2.2 Une mission d'expertise

Les contrôleurs de gestion doivent développer une connaissance approfondie du modèle économique et financier de l'entreprise, notamment pour comprendre les facteurs de gain de parts de marché, la maîtrise des processus d'exploitation, de vente et de recherche ainsi que des supports associés, l'obtention des ressources clés, la formation de la rentabilité et l'identification des risques pesant sur l'organisation. Leur expertise s'étend également à la maîtrise des outils de contrôle, incluant la connaissance des applications de gestion, la capacité à assurer la maîtrise d'ouvrage dans le développement ou la conception des systèmes de gestion, ainsi que le savoir-faire relatif à l'utilisation de ces outils.

Enfin, cette expertise se manifeste à travers leurs qualités de pédagogues et d'animateurs des processus de contrôle. Les contrôleurs de gestion ont, d'une part, pour mission de former les responsables à l'utilisation des systèmes et processus de contrôle, et, d'autre part, de communiquer leurs analyses et diagnostics aux managers concernés, tout en animant les processus de décision et d'action qui en découlent.[2]

1.1.5.2.3 Une mission opérationnelle de production et d'organisation matérielle de la communication et de l'animation

Cette mission peut parfois primer sur les autres responsabilités du contrôleur de gestion. Il convient de souligner que ce dernier est soumis à des contraintes strictes de production documentaire, incluant l'élaboration de plans, de prévisions et le suivi des résultats. La gestion de la tension constitue un aspect central de ce métier : il s'agit de respecter les délais tout en fournissant une information fiable et pertinente, adaptée aux évolutions stratégiques, selon des

[1] Djerbi, Z., Durand, X., & al. (2014). Contrôle de gestion (p. 13). Dunod.
[2] Ibid. (2014). Contrôle de gestion (p. 14). Dunod.

fréquences dictées par les cycles de gestion (suivi mensuel des résultats, production mensuelle des tableaux de bord, processus annuel de budgétisation et d'élaboration des plans stratégiques). Le contrôle de gestion est ainsi confronté à des pics d'activité et assume des tâches difficilement compressibles. La principale tension du métier réside dans sa position au cœur des flux d'information entre toutes les fonctions de l'entreprise. Les contrôleurs de gestion se trouvent donc confrontés à un double défi :

- Consolider des informations souvent hétérogènes et produites selon des rythmes différents de ceux du contrôle de gestion ;
- Obtenir ces informations, ce qui nécessite fréquemment une négociation avec les fonctions ou services concernés, soulignant ainsi l'importance du développement de compétences pédagogiques, d'un sens relationnel affirmé et d'une légitimité professionnelle auprès des autres acteurs de l'entreprise.[1]

1.1.6 La place du contrôle de gestion dans l'organigramme 2

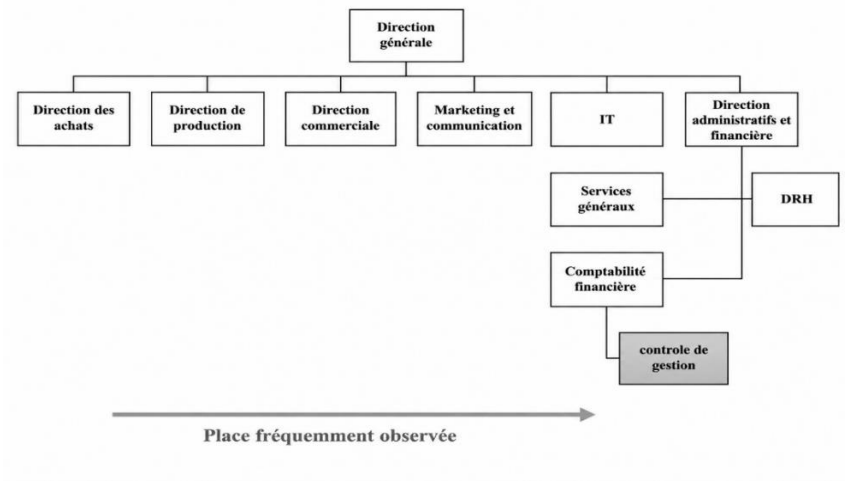
Il n'existe pas de position universelle du contrôle de gestion applicable à toutes les organisations. En effet, sa place au sein de l'organigramme n'est ni standardisée ni figée, car elle dépend de multiples facteurs, tels que la taille de l'entreprise, sa structure, sa stratégie et son secteur d'activité. L'analyse des structures organisationnelles révèle une grande diversité de configurations. Néanmoins, deux positions principales peuvent être distinguées :

1.1.6.1 Une position fonctionnelle :

Dans ce type d'organisation, le contrôleur de gestion est rattaché à une direction fonctionnelle administrative, comptable et financière. Cette configuration correspond à un contrôle de gestion centré sur un rôle de suivi a posteriori, s'apparentant davantage à un service de comptabilité analytique auquel est attribué le nom de « contrôle de gestion ».

[1] Djerbi, Z., Durand, X., & al. (2014). Contrôle de gestion (p. 15). Dunod.
[2] Margauteau, E., & Burlaud, A. (2019). DCG 11 : Contrôle de gestion – Manuel et application. Foucher.

Figure 7: Position fonctionnelle du contrôle de gestion dans un organigramme

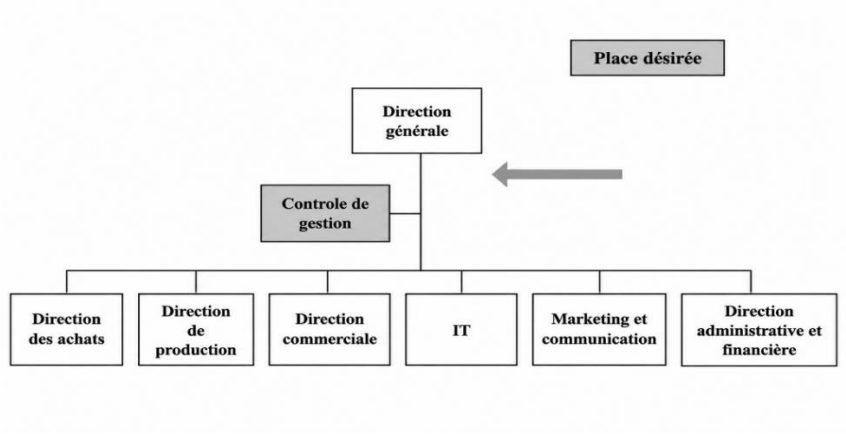


Source : Adapté de DCG 11 : Contrôle de gestion – Manuel et application (p. 22), par E. Margauteau & A. Burlaud, 2019, Foucher.

1.1.6.2 Une position d'état-major

Le contrôle de gestion occupe une position de staff ou d'état-major, bénéficiant d'une autorité fondée sur la compétence et la spécialisation. Dans ce cadre, le contrôleur de gestion joue un rôle de support auprès des autres fonctions et peut exercer pleinement sa mission de pilote et d'animateur du système d'information.

Figure 8: Position d'état-major du contrôle de gestion dans un organigramme



Source : Adapté de DCG 11 : Contrôle de gestion – Manuel et application (p. 22), par E. Margauteau & A. Burlaud, 2019, Foucher.

Au terme de cette section consacrée au contrôle de gestion, plusieurs constats s'imposent. Le contrôle de gestion apparaît comme un ensemble cohérent de processus et

d'outils visant à piloter la performance de l'organisation. Il ne se limite pas à une simple fonction de vérification comptable a posteriori, mais s'inscrit dans une dynamique continue de planification, d'action, d'évaluation et d'apprentissage, en boucle vertueuse.

Les outils du contrôle de gestion — budgets, tableaux de bord, comptabilité analytique, reporting — constituent un système d'information décisionnel essentiel pour les managers. Ils permettent de traduire la stratégie en objectifs opérationnels, de mesurer les écarts entre prévisions et réalisations, et de déclencher les actions correctives nécessaires. Le contrôleur de gestion, quant à lui, joue un rôle central : à la fois expert technique, partenaire stratégique et animateur des processus de contrôle, il contribue activement à l'amélioration de la qualité des décisions managériales.

Enfin, la place du contrôle de gestion dans l'organigramme, qu'elle soit fonctionnelle ou d'état-major, reflète les choix stratégiques et organisationnels de chaque entreprise. Cette flexibilité est une force, mais elle souligne également l'importance d'un positionnement clair et d'une légitimité reconnue pour exercer pleinement ses missions. Ces éléments posent les bases d'une analyse approfondie des interactions entre le contrôle de gestion et l'audit interne, qui fera l'objet des sections suivantes.

1.2 Concept de L’audit interne

L'audit interne est une fonction de gouvernance dont l'importance n'a cessé de croître depuis son apparition dans les années 1930 aux États-Unis. Initialement centré sur le contrôle comptable et financier, il a progressivement élargi son périmètre pour couvrir l'évaluation des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance. Aujourd'hui, l'audit interne est reconnu comme un acteur clé de la création de valeur et de l'amélioration continue des organisations.

Cette section est consacrée à l'étude des fondements théoriques de l'audit interne. Nous en présenterons la définition officielle, les classifications, les caractéristiques fondamentales, ainsi que le cadre de référence qui régit la profession, incluant le code de déontologie, les normes internationales et la charte d'audit interne. Nous examinerons également le positionnement de la fonction d'audit interne par rapport à d'autres fonctions clés de l'entreprise, telles que le contrôle de gestion, la qualité et le risk management. L'objectif est de cerner la spécificité et la valeur ajoutée de l'audit interne dans le dispositif global de contrôle de l'organisation.

1.2.1 Définition de l’audit interne :

En 1999, le Conseil d’administration de l’Institut des Auditeurs Internes (IAI) a adopté la définition actuelle de l’audit interne, le qualifiant d’activité indépendante et objective

permettant à une organisation d'obtenir une assurance sur le niveau de maîtrise de ses opérations, de bénéficier de recommandations pour les améliorer et de générer de la valeur ajoutée. L'audit interne soutient ainsi l'organisation dans l'atteinte de ses objectifs en évaluant de manière systématique et méthodique ses processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, tout en formulant des propositions visant à en renforcer l'efficacité..[1]

Braham Soltani propose une autre définition de l'audit interne, qu'il décrit comme une activité d'évaluation organisée au sein de l'entreprise en tant que service. Ses fonctions incluent l'examen, l'évaluation et le contrôle de l'adéquation ainsi que de l'efficacité des systèmes comptables et des dispositifs de contrôle interne.[2]

L'audit interne joue un rôle central dans la création de valeur et l'amélioration des processus organisationnels. Son efficacité dépend cependant de l'indépendance des auditeurs et du soutien de la direction générale ; sans un positionnement adéquat, il peut se limiter à un rôle de contrôle formel, avec peu d'impact stratégique.[3]

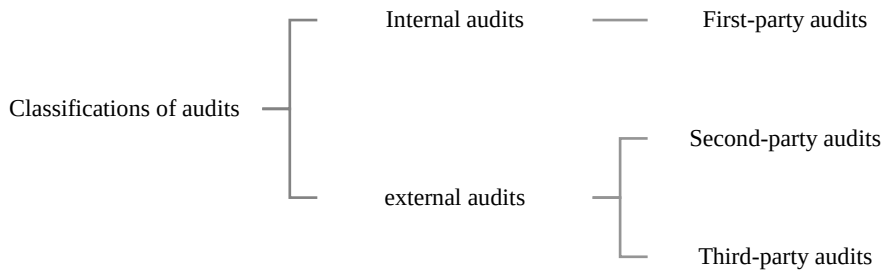
1.2.2 La classification de l'audit :

Selon l'ASQ (American Society for Quality), un audit peut être classé comme interne ou externe. Les audits internes sont des audits de première partie, tandis que les audits externes peuvent être des audits de seconde ou de tierce partie.[4]

La figure suivante illustre les classifications couramment utilisées pour différencier les types d'audits internes et externes.

[1] The Institute of Internal Auditors. (2017). Définition de l'audit interne. Site consulté le 03/03/2026 sur https://na.theiia.org
[2] Soltani, B. (2007). Auditing: An international approach, p. 621
[3] Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). Management control systems : Performance measurement, evaluation and incentives (4e éd.). Pearson, pp. 91–92
[4] American Society for Quality. (2025, July 7). What is an audit? Types of audits & auditing certification. Consulté le 16/03/2026 depuis https://asq.org/quality-resources/auditing

Figure 9: Classifications des audits



Source: J.P. Russell, (2013): The ASQ Auditing, Handbook, Fourth edition, American Society for Quality, Quality Press, USA, p 5.

Selon l'American Society for Quality (ASQ), l'audit interne est considéré comme un « audit de première partie ». Il est réalisé au sein de l'organisation afin d'évaluer ses forces et ses faiblesses, soit par rapport à ses propres procédures et méthodes, soit par rapport aux normes externes adoptées volontairement ou imposées à l'organisation. Un audit de première partie correspond à un audit interne conduit par des auditeurs employés par l'organisation auditée, mais qui n'ont aucun intérêt direct dans les résultats de l'audit concernant le domaine examiné.[1]

1.2.3 Les caractéristiques de la fonction [2]:

Il est possible d'esquisser un profil général pour l'activité et de définir les caractéristiques qui devraient être le propre des auditeurs. A partir de la définition officielle de l'audit interne on peut faire ressortir trois caractéristiques:

- **L'universalité :** L'audit interne est une fonction universelle car elle s'applique à toutes les organisations, toutes les fonctions, les structures, et les opérations.
- **L'indépendance :** L'indépendance est l'une des conditions de l'absence de conflits d'intérêts[3]. L'audit interne conseille en toute objectivité et en toute indépendance des activités qu'il contrôle dans le but d'apporter un jugement sans aucune influence.

[1] J.P. Russell, The ASQ Auditing Handbook, 4e éd., American Society for Quality, Quality Press, 2013, p. 5.
[2] IIA (Institute of Internal Auditors), Définition de l'audit interne et principes fondamentaux, disponible sur : https://chapters.theiia.org/montreal/Pages/L'audit-interne.aspx
[3] FRIÉDÉRICH M., LANGLOIS G., BURLAUD A., BENSADON D., BONNAULT R., MAILLET C., Comptabilité et audit : manuel et applications, 7e édition, Dunod, Paris, 2014, p. 446

- **La périodicité :** L'audit interne est une fonction périodique car elle s'effectue d'une manière ponctuelle et discontinue dans le temps et cela selon une fréquence qui sera fonction de l'importance du risque dans l'activité auditée.

1.2.5 Le cadre de référence de l'audit interne :

Toute fonction est régie par un cadre réglementaire et des lois pour l'organiser, de ce fait, l'audit interne est une profession normée qui s'appuie sur un cadre de référence qui est transcrit sous la forme d'un document regroupant les éléments suivants[1]:

- Le Code de déontologie, qui regroupe les principes et les valeurs applicables à la profession ;
- Les Normes Globales d'Audit Interne (Global Internal Audit Standards) ;
- Les principes fondamentaux de la profession ;
- Les guides de mise en œuvre et bonnes pratiques.

1.2.5.1 Le code de déontologie :

Le code de déontologie comprend les principes applicables à la profession et à la pratique de l'audit interne, ainsi que les règles de conduite décrivant le comportement attendu des auditeurs internes. Il a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne[2]. Le Code de déontologie inclut deux composantes essentielles :

- Principes fondamentaux applicables à la profession et à la pratique de l'audit interne.
- Règles de conduite guidant l'application pratique des principes et le comportement éthique des auditeurs

1.2.5.1.1 Les principes fondamentaux :

Les principes fondamentaux de la pratique professionnelle de l'audit interne sont définis par l'Institute of Internal Auditors (IIA). Ces principes reposent notamment sur :

- L'intégrité ;
- L'objectivité ;
- La compétence ;

[1] IIA (Institute of Internal Auditors), Cadre de référence international des pratiques professionnelles (IPPF), version mise à jour.
[2] IIA, Code de déontologie de l'audit interne, consulté le 27/03/2026 disponible sur : https://www.theiia.org

- La confidentialité.

La figure suivante présente de manière synthétique les principes fondamentaux de la pratique professionnelle de l'audit interne :

Figure 10: Les principes fondamentaux de la pratique Professionnelle de l'audit interne

Fait preuve d'integrité.
Fait preuve de compétence et de diligence professionnelle
Est objectif et exempt d'influence indue (indépendant)
S'aligne sur les stratégies; les objectifs et les risques de l'organisation
Est correctement positionné et doté de ressources adéquates
Fait preuve de qualité et d'amélioration continue
Comminique efficacement
Fournit une assurance fondée sur les risques
Est perspective; proactif et tourné vers l'avenir
favorise l'amélioration de l'oganisation

Source: Adapté de Internal Auditing: Assurance & Advisory Services (p. 91), par U. L. Anderson, M. J. Head, S. Ramamoorti, C. Riddle, M. Salamasick & P. J. Sobel, 2017, Internal Audit Foundation.

1.2.5.1.2 Les règles de conduite:

Les auditeurs internes doivent [1]:

- Accomplir honnêtement les missions ;
- Accomplir les missions avec honnêteté et diligence ;
- Respecter les lois et règlements ;
- Éviter toute activité illégale ou contraire à l'éthique ;
- Faire preuve d'impartialité et d'indépendance ;
- Ne pas accepter d'avantages compromettant le jugement ;
- Protéger les informations confidentielles ;
- Ne pas utiliser les informations à des fins personnelles ;
- Maintenir et améliorer ses compétences professionnelles ;
- Respecter les normes professionnelles en vigueur.

[1] IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes), Code de déontologie de l'audit interne, traduction officielle du Code of Ethics de l'IIA, consulté le 02/04/2026 disponible sur : https://www.ifaci.com

1.2.5.2 Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne :

Les normes internationales de l'audit interne, élaborées par l'IIA, fournissent un référentiel mondial garantissant la qualité, la cohérence et la valeur ajoutée des missions d'audit interne[1]. Ces normes ont pour objectifs principaux :

- De définir les principes fondamentaux régissant la pratique de l'audit interne ;
- De fournir un cadre de référence pour la réalisation des missions ;
- D'établir des critères d'évaluation de la performance de la fonction d'audit interne ;
- De favoriser l'amélioration des processus organisationnels.

Les normes sont structurées autour de cinq domaines principaux :

1- Le domaine relatif à l'objectif de l'audit interne, orienté vers la création de valeur et l'amélioration des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne ;
2- Le domaine relatif à l'éthique et au professionnalisme ;
3- Le domaine portant sur la gouvernance de la fonction d'audit interne ;
4- Le domaine relatif à la gestion de la fonction d'audit interne ;
5- Le domaine concernant la réalisation des missions d'audit interne.

Par ailleurs, les normes distinguent deux types d'activités :

- **Les missions d'assurance**, qui consistent à fournir une évaluation indépendante des processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance ;
- **Les missions de conseil**, qui visent à améliorer le fonctionnement de l'organisation et à créer de la valeur.

1.2.5.3 La charte d'audit interne[2] :

La charte de l'audit interne est un document officiel qui définit la responsabilité de l'activité de l'audit interne, ses objectifs, son indépendance et établit son positionnement dans l'organisation. Elle autorise l'accès à toutes les sources d'informations (documents, biens et

[1] IIA (Institute of Internal Auditors), Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) – Normes internationales pour la pratique de l'audit interne, 2017 (mise à jour),consulté le 04/04/2026 ; disponible sur : https://www.theiia.org

[2] IIA, Norme 1000 – Objet, autorité et responsabilité (Charte d'audit interne), CRIPP, 2017,consulté le 08/04/2026, disponible sur www.theiia.org

personnes) nécessaires à la bonne réalisation des missions. La charte d'audit interne sera signée par la direction générale et communiquée à l'ensemble des centres de responsabilité de l'entité

1.2.6 Positionnement de la fonction d'audit interne :

L'audit interne est une activité indépendante, généralement rattachée à la direction générale et en lien étroit avec le comité d'audit. Il évalue de manière objective l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, constituant un élément clé du contrôle interne.

1.2.6.1 L'audit interne et le contrôle de gestion :

Tableau 2: les modes opératoires entre l'audit interne et le contrôle de gestion

Comparaison avec le contrôle de gestion :	
Audit interne S'intéresse au fonctionnement des dispositifs existants et à leur amélioration « Comment fonctionne ce qui existe et comment l'améliorer ? »	**Contrôle de gestion** S'interroge sur les objectifs futurs et la direction à suivre « Où voulons-nous aller ? »
Fournit une vision périodique et détaillée de la situation	Offre une vision continue et globale de l'organisation
Analyse les problèmes rencontrés en pratique ainsi que leurs causes et conséquences	Part des indicateurs généraux pour en déduire les paramètres particuliers
Contrôle l'application des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes ; examine les processus et les conditions d'obtention des résultats ; audite la fonction contrôle de gestion	Planifie et suit les opérations ainsi que leurs résultats ; conçoit et met en place le système d'information nécessaire ; analyse le budget du service d'audit interne
Étudie le passé pour identifier ce qui aurait pu être amélioré et appliquer ces enseignements à l'avenir	Cherche à maîtriser l'avenir en analysant les écarts entre le présent et les prévisions
Identifie les moyens organisationnels permettant d'atteindre les objectifs	Élaborer les objectifs sur la base d'hypothèses explicites
Fonctionne comme le mécanicien de chaque secteur	Fonctionne comme le navigateur de l'ensemble des secteurs
• Le contrôle de gestion peut solliciter l'audit interne pour obtenir une « vue arrêt sur image », détaillée et fiable sur un aspect particulier de l'organisation. • L'audit interne peut s'appuyer sur la connaissance et la vision globale du contrôle de gestion pour élaborer son plan d'audit, en identifiant les zones de risque ou de turbulence (« le navigateur signale les turbulences »).	

Source : Memento d'audit interne. (p. 59), par P. Schick, 2014, Eyrolles.

1.2.6.2 L'audit interne et la qualité :

Lorsqu'on parle de qualité on distingue entre deux différentes démarches : la Qualité Totale et l'Assurance Qualité.

La Qualité totale :

La qualité totale peut être définie comme un mode de management d'une organisation, centré sur la qualité, fondé sur la participation de l'ensemble de ses membres et visant le succès à long terme par la satisfaction du client, tout en générant des bénéfices pour les membres de l'organisation ainsi que pour la société. Elle se décline notamment selon trois dimensions : [1]

- La qualité des produits et services ;
- La qualité du fonctionnement de l'entreprise;
- La qualité de ses objectifs poursuivis,

L'audit interne est concerné à double titre par cette approche [2]:

- La qualité totale peut être appliquée au fonctionnement du service d'audit interne lui-même, qui possède à son tour des clients et des fournisseurs internes ;
- La qualité totale peut faire l'objet d'un audit. Dans ce cadre, les auditeurs internes doivent évaluer si les responsables chargés de sa mise en œuvre disposent d'une maîtrise suffisante.

Ainsi, un échange structuré d'informations entre l'audit interne et la direction de la qualité s'avère essentiel pour améliorer la performance des deux fonctions. Cette démarche contribue également à renforcer le contrôle interne en incitant les responsables à mieux maîtriser leurs activités et à viser l'excellence opérationnelle.

L'Assurance Qualité :

L'audit interne et la qualité totale constituent deux composantes interdépendantes au sein de l'organisation. D'une part, la qualité totale peut être appliquée au fonctionnement du service d'audit interne, qui dispose lui aussi de clients et de fournisseurs internes. D'autre part, ce même service peut faire l'objet d'un audit : les auditeurs internes ont alors pour mission d'évaluer si les professionnels en charge des initiatives qualité possèdent une maîtrise adéquate.

---

[1] DURET D, PILLET M, Qualité en production: De l'ISO 9000 à Six Sigma, Edition d'Organisation, 3e édition, Paris, 2005, p 23.

[2] Duret, D., & Pillet, M. (2005). Qualité en production : De l'ISO 9000 à Six Sigma (3e éd.). Edition d'Organisation. p 98.

Par ailleurs, ces deux fonctions entretiennent une relation spécifique en matière de certification. La qualité totale fait l'objet d'une certification selon les normes ISO 9000, tandis que l'audit interne est certifié conformément aux normes professionnelles de l'audit interne (ISA), garantissant ainsi la conformité et la fiabilité des pratiques dans chaque domaine.

La certification ISO 9000 :

Créée en 1947, l'Organisation internationale de normalisation (ISO) regroupe les organismes nationaux de normalisation de plus de cent dix pays. Sa mission consiste à « favoriser le développement de la normalisation et des activités connexes dans le monde, afin de faciliter les échanges de biens et de services entre les nations et de promouvoir la coopération dans les domaines intellectuels, scientifiques, techniques et économiques ». Dans ce contexte, les démarches de certification, chacune dans leur périmètre spécifique, constituent également des contributions majeures au renforcement et à l'amélioration du contrôle interne.[1]

Les démarches de certification, chacune dans leur domaine spécifique, peuvent également être considérées comme des contributions essentielles au développement et au renforcement du contrôle interne. [2].

La certification professionnelle :

Selon les normes professionnelles de l'audit interne, le responsable de cette fonction doit concevoir et mettre à jour en permanence un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité, couvrant tous les aspects de l'activité d'audit interne. [3]

Ce programme d'assurance est conçu pour évaluer :

- La conformité de l'activité d'audit interne avec sa définition et les normes professionnelles en vigueur
- Le respect du Code de Déontologie par les auditeurs internes.

Cette norme implique que la fonction d'audit interne fasse l'objet d'une certification par un organisme certificateur indépendant, chargé de vérifier la conformité aux normes

[1] Longin P, Denit H, 2008, « Construisez votre qualité: Toutes les clés pour une démarche qualité Gagnante », 2éme édition, Dunod, Paris.p.185.
[2] Chartered Institute of Internal Auditors, 2011. <Definition of Internal Auditing- Code of Ethics- International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing: www.iia.org.uk

professionnelles et au Code de Déontologie. En Algérie, cette mission est assurée par IFACI Certification.et au Code de Déontologie. En Algérie, c'est IFACI Certification qui joue ce rôle.

1.2.6.2 L'audit interne et le risque management :

Le COSO définit la gestion des risques d'entreprise comme[1] un processus, élaboré et mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction et l'ensemble du personnel, visant à identifier les événements susceptibles d'affecter l'organisation et à gérer les risques en accord avec son appétit pour le risque, tout en fournissant une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs stratégiques de l'entité.Le risque management a pour mission de :

1- Identifier les risques internes et externes : stratégiques, politiques, environnementaux, etc.
2- Élaborer une cartographie des risques : évaluer et classer les risques existants ; l'audit interne peut l'utiliser pour les décliner au niveau opérationnel.
3- Définir une stratégie des risques pour la direction générale, proposant pour chaque risque : accepter, éviter, éliminer, transférer
4- Former et guider les responsables pour aligner la gestion des risques opérationnels sur la stratégie globale, en fournissant à l'audit interne les informations nécessaires pour organiser efficacement ses missions

Tableau 0.2: les modes opératoires entre l'audit interne et le contrôle de gestion

Tableau 3:les modes opératoires entre l'audit interne et le contrôle de gestion

Aspect	**Audit interne**	**Risk management** [2]
Les ressemblances	Comme l'audit interne, la fonction de risque manager[3] : •Est au service du management et plus particulièrement de la direction générale ; •Est rattachée au plus haut niveau pour préserver son indépendance ; •Est exclusive de toute fonction opérationnelle mais doit être relayée par les opérationnels. •Concerne toutes les activités de l'organisation.	
les différences	•L'audit interne évalue et assure la maîtrise des processus, y compris la gestion des risques. •L'audit interne vise tous les processus	•Le risk management gère directement les risques, sous la responsabilité du management, non délégable. •le risk management se concentre uniquement sur les risques de toute nature

[2] Renard J, Op Cite, p.101.
[3] Vincent, F. (2008). L'audit interne, outil majeur de détection des principaux risques de l'entreprise. 8e Conférence Internationale de l'Union Francophone de l'Audit Interne, Revue de l'Audit Interne, (192), 39.

	•l'audit interne vise également à donner une assurance raisonnable sur le degré de maitrise des processus de management des risques	•La gestion des risques ne s'intéresse qu'aux risques de toute nature
Les complémentarités	•Le risk management définit la stratégie des risques et propose des solutions, préparant ainsi le terrain pour l'audit interne. •L'audit interne utilise la cartographie des risques et les stratégies proposées pour organiser ses missions et donner une assurance sur la maîtrise des processus. •Lorsqu'il n'existe pas de risk manager, l'audit interne peut jouer un rôle proactif en participant à la mise en place d'un processus de gestion des risques (norme 2100). ➢ Les deux fonctions sont donc complémentaires et interdépendantes, et un équilibre doit être maintenu entre elles pour une maîtrise optimale des risques et un contrôle interne efficace	

Source : Élaboré par nous-mêmes en se référant aux certaines revues de littératures.

L'analyse des fondements théoriques de l'audit interne met en lumière plusieurs caractéristiques essentielles. L'audit interne est une activité indépendante et objective qui fournit une assurance sur le niveau de maîtrise des opérations, émet des recommandations pour les améliorer et contribue à la création de valeur ajoutée. Son universalité, son indépendance et sa périodicité en font une fonction transversale, applicable à toutes les organisations et à tous les processus.

Le cadre de référence de l'audit interne, composé du code de déontologie, des normes internationales et de la charte d'audit, garantit la qualité, la cohérence et la rigueur des missions menées. Les principes d'intégrité, d'objectivité, de compétence et de confidentialité constituent le socle déontologique de la profession, tandis que les normes structurent l'activité autour des domaines de l'assurance et du conseil.

Par ailleurs, le positionnement de l'audit interne par rapport aux autres fonctions de contrôle — contrôle de gestion, qualité, risk management — révèle une complémentarité forte. L'audit interne évalue la maîtrise des processus de gestion des risques, tandis que le risk management les gère directement. L'audit interne et la qualité totale entretiennent une relation d'échange structurée, bénéfique à la performance des deux fonctions. Ces interactions, loin de créer des redondances, constituent une synergie qui renforce le dispositif global de contrôle interne. Cette complémentarité sera approfondie dans la section suivante, consacrée au rapprochement entre l'audit interne et le contrôle de gestion.

1.3 Rapprochement et particularité de contrôle de gestion et de l'audit interne

L'audit interne et le contrôle de gestion sont souvent perçus comme deux fonctions distinctes, voire concurrentes, au sein des organisations. Pourtant, leur examen attentif révèle de nombreuses convergences : mêmes origines historiques, mêmes périmètres universels, mêmes finalités tournées vers l'efficacité et la performance. À l'inverse, leurs spécificités — pilotage pour l'un, maîtrise pour l'autre — les rendent irréductiblement différents. Cette dialectique entre convergences et divergences est au cœur de leur complémentarité.

Cette section a pour objectif d'analyser le rapprochement et les particularités de ces deux fonctions. Nous retracerons d'abord leur évolution historique parallèle, avant d'examiner leurs convergences en termes de nature, de finalités, d'assistance mutuelle et de relations organisationnelles. Nous étudierons ensuite leurs spécificités, notamment dans leurs méthodes, leurs outils et leurs cadres normatifs. Enfin, nous montrerons comment leurs différences, loin d'être un obstacle, constituent un levier puissant de complémentarité au service de l'optimisation des coûts et de la performance globale.

1.3.1 Le rapprochement historique :

Les deux concepts sont nés à la même époque et dans le même pays : entre 1920 et 1940, aux États-Unis, dans un contexte où la nécessité de mettre de l'ordre dans la gestion des entreprises s'imposait avec force afin d'en améliorer l'efficacité et la lisibilité. Toutefois, le parallèle s'arrête là.

1.3.1.1 L'audit interne

L'audit interne apparaît dans les années 1930 aux États-Unis, dans un contexte de crise économique. Les grandes entreprises ont alors détaché du personnel de la fonction finance auprès des auditeurs externes afin de réduire les coûts des missions d'audit tout en conservant leurs employés. Ces employés, chargés de réaliser des tâches d'audit, ont été appelés auditeurs internes, par opposition aux auditeurs externes. Progressivement, leur rôle ne s'est plus limité au contrôle des comptes ou des inventaires, mais s'est étendu à l'analyse des procédures, de l'organisation et du fonctionnement global de l'entreprise. En 1941, la création de normes professionnelles et de l'organisme The Institute of Internal Auditors (IIA) marque la formalisation de l'audit interne comme discipline organisée[1].

[1] Guedj, N., Le contrôle de gestion : piloter la performance, Paris, Dunod, 2e éd., 2009.

1.3.1.2 Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion trouve ses origines dans la comptabilité industrielle du XIXe siècle, notamment avec la notion de prix de revient, utilisée pour contrôler à distance l'activité et mesurer la performance des grandes entreprises industrielles. Cependant, avec la seconde révolution industrielle (production de masse, diversification des produits, mécanisation), ces outils deviennent insuffisants, ce qui conduit à l'émergence de nouvelles méthodes.

La naissance du contrôle de gestion moderne est généralement attribuée à Alfred P. Sloan chez General Motors dans les années 1920. Face à une situation de crise, il met en place, avec Donaldson Brown et Albert Bradley, un ensemble d'outils connu sous le nom de modèle Sloan-Brown, parmi lesquels :

- ✓ La centralisation de la trésorerie ;
- ✓ Une gestion prévisionnelle avec reporting mensuel dès 1923 ;
- ✓ Le coût complet et le coût standard ;
- ✓ Le contrôle budgétaire avec analyse des écarts dès 1925 ;
- ✓ Le retour sur investissement (ROI) comme indicateur clé de performance ;
- ✓ Un reporting mensuel standardisé[1].

Ces outils permettent d'assurer la coordination et le contrôle dans un système de management décentralisé fondé sur des centres de responsabilité. Le contrôle de gestion devient ainsi un outil à la fois de surveillance, de coordination et de pilotage de la performance.

1.3.1.3 Évolution parallèle et confusion des frontières

Jusqu'à une période récente, la distinction entre l'audit interne et le contrôle de gestion n'était pas clairement établie, en raison de l'évolution parallèle de leurs missions. L'audit interne est passé d'une activité centrée sur le contrôle comptable à une fonction d'assistance au management, orientée vers la maîtrise des risques et l'amélioration des processus. Parallèlement, le contrôle de gestion a évolué d'une approche limitée à l'analyse des coûts vers un outil de pilotage stratégique .[2]

Cette évolution conjointe explique la proximité perçue entre ces deux fonctions, ainsi que les difficultés à en délimiter clairement les frontières. Depuis les années 1990, l'émergence d'un environnement complexe et incitant a renforcé cette convergence : le contrôle de gestion

[1] Goujet, C. et Raulet, C., Comptabilité de gestion, 7e édition, Paris, Dunod, 2007, p. 9.
[2] Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance lost the rise and fall of management accounting. Harvard Business School Press.

intègre des dimensions non financières, tandis que l'audit interne s'ouvre à l'audit de stratégie et à l'évaluation de la gouvernance [1] [2].

Ainsi, nées dans un même pays à une même époque, ces deux disciplines convergent vers une mission commune de conseil au management et de création de valeur.

1.3.2 Les convergences [3]:

1.3.2.1 Les convergences relevant de la nature des fonctions

1.3.2.1.1 L'homogénéité des périmètres

Les deux fonctions sont universelles, couvrant toutes les activités de l'organisation. L'audit interne évalue le contrôle interne partout, tandis que le contrôle de gestion étend la comptabilité analytique à toutes les ressources. Elles partagent ainsi un terrain commun d'analyse des coûts et des performances. [4] [5]

1.3.2.1.2 Les finalités communes

Les deux fonctions contribuent à la réalisation des objectifs et à l'efficacité. L'audit interne identifie les dysfonctionnements générant des surcoûts, tandis que le contrôle de gestion suit les budgets et tableaux de bord pour éclairer les décisions et réduire les écarts. Ensemble, elles maîtrisent les coûts, l'une en prévenant le gaspillage, l'autre en pilotant les ressources.

1.3.2.1.2.1 La participation à la réalisation des objectifs et à la définition de la stratégie

L'audit interne et le contrôle de gestion contribuent aux objectifs des activités et de l'organisation. L'audit interne identifie les causes des dysfonctionnements, tandis que le contrôle de gestion clarifie les moyens pour atteindre les objectifs. Ensemble, ils facilitent la mise en œuvre de la stratégie, l'intégration dans les indicateurs de performance et le pilotage des activités pour assurer une performance globale cohérente.[6]

---

[1]COSO, Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO II), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004. Disponible sur : www.coso.org

[2] IIA, Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) – Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, 2017. Disponible sur : www.theiia.org

[3] J.Jaques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, 2011, édition Eyrolles, P-P : 23-75. /J.jaques RENARD et sophie
NUSSBAUMER, audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration, 2011, édition Eyrolles, P-P : 01-24. / L. LANGLOIS et Autres, contrôle de gestion, 2008, Berti édition, P-P : 01-40

[4] Johnson, H. T. et Kaplan, R. S., Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Boston, Harvard Business School Press, 1987.

[5] IFAC / FMAC (International Federation of Accountants / Financial and Management Accounting Committee), Concepts fondamentaux de la comptabilité de gestion, 1998. Disponible sur : www.ifac.org

[6] J. Renard et S. Nussbaumer, opt cite, p 29.

1.3.2.1.2.2 La qualité du contrôle interne :

L'audit interne contribue au contrôle interne par ses missions ponctuelles d'évaluation, tandis que le contrôle de gestion améliore sa qualité grâce à ses outils de régulation et à la mobilisation des ressources humaines, participant ainsi à l'atteinte des objectifs de contrôle interne.[1]

L'audit interne et le contrôle de gestion participent à la détection des risques et à l'amélioration du contrôle interne, en utilisant les mêmes données, analysant les mêmes problèmes, dialoguant avec les mêmes responsables et partageant des objectifs communs (fiabilité des informations, réalisation des objectifs, amélioration des performances). Ils utilisent souvent des outils communs, comme les plans d'action stratégiques et opérationnels ou les logiciels de gestion intégrés (ERP)…etc.

1.3.2.1.2.3 Gestion des risques approfondie et performante

Le contrôle interne est intégré à la fixation des objectifs et à la mise en œuvre de la stratégie. Aujourd'hui, les indicateurs de performance sont suivis via le contrôle de gestion. Avec l'appui de l'audit interne, les risques pertinents et les plans d'action pourront être analysés pour chaque objectif ou recommandation.

Le contrôle de gestion évolue pour optimiser la stratégie grâce aux budgets, rapports et analyses de coûts, et intégrera progressivement des analyses prospectives sur les risques et les ressources mobilisées, devenant ainsi un acteur de la gestion des risques.[2]

1.3.2.1.3 L'assistance au management et le rôle du conseil

Ici, la lecture est double. L'assistance à la prise de décision et, bien entendu, le rôle du conseil d'où la nécessité de faire appel aux deux types d'assistance au management qui ont des rôles complémentaires car sont des hommes qui connaissent le milieu, contribuent à informer la direction sur des données difficiles à apprécier, cette composition mutuelle influence donc le type d'assistance exercé. On peut identifier deux catégories, même si l'un est tourné vers les

[1] Djellaba, A., Tlili, T., & Boukhdir, W. (s.d.). Audit interne et contrôle de gestion : une approche synergique. FSESG, Laboratoire du LFIEGE, Université Badji Mokhtar, Annaba. pp. 297-322.
[2] IFACI & DFCG (2013). Contrôle interne et contrôle de gestion — Pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations. Paris. Disponible sur : https://docs.ifaci.com/base_documentaire/controle-interne-et-controle-de-gestion-pour-une-contribution-conjointe-et-renouvelee-a-la-performance-des-organisations/

managers opérationnels et l'autre vers le management général, en dépit des évolutions récentes qui tendent vers un alignement; chacun utilisant des moyens qui lui sont propres.[1]

1.3.2.1.4 Accroissement de la valeur ajoutée

Le rapprochement de ces fonctions enrichit la gestion de plusieurs manières :

- Passage du domaine financier au domaine opérationnel, où le « management contrôle » remplace le « financial contrôle ».
- Lutte contre la complexité et harmonisation des canaux d'information, favorisant un travail cohérent et concerté.
- Amélioration de la prévision et de la compréhension pour la direction générale, réduisant l'incertitude et le risque d'erreur.
- Économies de temps et de ressources, réduction des conflits et meilleure adaptation à la réalité.

Les activités à forte valeur ajoutée incluent analyses multidimensionnelles, simulations et conseil

1.3.2.2 Les convergences relevant de l'assistance mutuelle

1.3.2.2.1 L'audit interne du contrôle de gestion

L'audit interne examine les objectifs, les moyens, le système d'information et l'organisation du contrôle de gestion[2] .Il vérifie la cohérence entre les moyens alloués et les objectifs de maîtrise des coûts. Par exemple, il peut révéler que des tableaux de bord sont trop complexes ou redondants, générant des coûts d'exploitation inutiles. L'audit interne recommande alors des simplifications, contribuant directement à l'optimisation des coûts.

1.3.2.2.2 Le contrôle de gestion de l'audit interne

Le contrôle de gestion applique ses outils à la fonction audit : suivi budgétaire des frais de personnel et de déplacement, prévision des missions, et analyse de la cohérence stratégique du plan d'audit. En optimisant les ressources de l'audit interne (ex. : mieux calibrer le nombre de missions en fonction des risques), il évite les doublons et les coûts superflus, renforçant ainsi l'efficience de la fonction.

---

[1] Amara, M., & El Hadje, A. (2017). La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion comme un facteur d'amélioration des instruments de contrôle et de gestion, 2017, P 362.

[2] IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP) – Normes internationales d'audit interne (version consolidée au 1er janvier 2017). The Institute of Internal Auditors. Disponible sur : https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-french.pdf

1.3.2.3 Les convergences relationnelles

La position hiérarchique du responsable de l'audit interne et du contrôle de gestion (souvent rattachés à la direction générale) facilite la remontée d'informations sur les dérives de coûts[1]. Leurs relations avec les responsables opérationnels, fondées sur un dialogue continu, permettent de croiser les constats d'audit (ex. : cause d'une panne machine) avec les analyses budgétaires (ex. : coût d'arrêt de production). Cette synergie évite au management de « combattre sur deux fronts » et accélère la mise en place d'actions correctives .[2]

Des prestations réciproques et une synergie fonctionnelle :

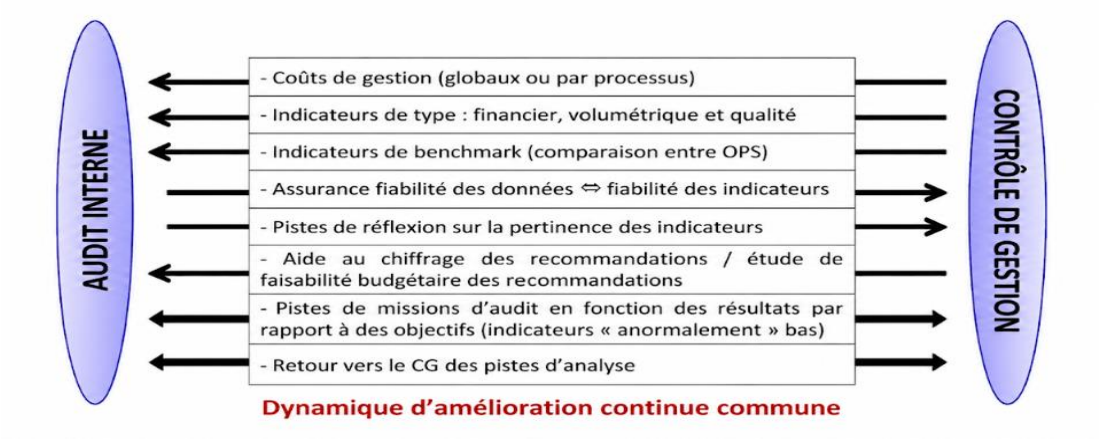
L'audit interne et le contrôle de gestion entretiennent des relations d'échange et de soutien mutuel. En effet, l'auditeur interne contribue à renforcer l'efficacité du contrôle de gestion en validant la fiabilité des systèmes d'information et des dispositifs de contrôle interne. Cette validation constitue une garantie sur la qualité des informations utilisées par le contrôleur de gestion dans ses analyses et ses prises de décision.

De son côté, le contrôle de gestion fournit à l'audit interne des informations pertinentes, sous forme d'indicateurs de performance, de tableaux de bord ou d'analyses de coûts, permettant d'orienter les missions d'audit et d'identifier les zones de risques ou de dysfonctionnement. Ces informations agissent comme de véritables « signaux d'alerte » facilitant le travail de l'auditeur interne.

Ainsi, les deux fonctions exercent un contrôle réciproque : le contrôle de gestion peut faire l'objet d'une évaluation par l'audit interne afin d'apprécier la pertinence des indicateurs, la cohérence des données et l'efficacité des dispositifs de pilotage, tandis que l'audit interne s'appuie sur les productions du contrôle de gestion pour affiner ses analyses. Cette interaction traduit l'existence d'une véritable synergie, bénéfique au pilotage de l'organisation.

[1] Goujet, C. et Raulet, C., Comptabilité de gestion, 7e édition, Paris, Dunod, 2007, p. 9.
[2] Bourguignon, A., « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de Comptabilité, n° 309, 1999.

Figure 11: Les apports réciproques du contrôle de gestion vis-à-vis de l'audit interne



Source: Adapté de Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion – Audit interne et contrôle de gestion : Quelle complémentarité (2012), par Opta & ACORS.

1.3.3 Les spécificités (divergences)

Chaque fonction conserve des spécificités qui, loin d'être un obstacle, renforcent leur complémentarité dans l'optimisation des coûts.

1.3.3.1 Pilotage (contrôle de gestion) vs Maîtrise (audit interne)

Le contrôle de gestion a pour maître mot le pilotage : il anticipe, planifie et suit les coûts via la comptabilité analytique, les budgets et les tableaux de bord. Sa crédibilité repose sur la maîtrise des outils de calcul des coûts (méthode ABC, centres d'analyse) et une connaissance fine des processus internes. Dans l'optimisation des coûts, il modélise les flux, évalue la rentabilité des projets et aide à la décision (ex. : arbitrage coût interne vs sous-traitance).

L'audit interne, quant à lui, se consacre à la maîtrise : il identifie les risques inacceptables qui pourraient entraver la réalisation des objectifs de coût[1]. Il évalue le contrôle interne, détecte les anomalies (ex. : défaut d'entretien prévisible d'une machine) et recommande

[1] COSO, (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2004). Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO II). AICPA. Disponible sur : https://www.coso.org/enterprise-risk-management

des actions préventives[12]. Là où le contrôle de gestion chiffre l'impact d'un écart, l'audit interne en analyse la cause profonde.

1.3.3.2 Méthodes et outils distincts

1.3.3.2.1 Outils du contrôle de gestion

- Budget : outil de prévision et de contrôle des coûts à court terme, décliné en plans d'action et reporting.
- Tableau de bord (et balanced scorecard) : suivi d'indicateurs financiers et non financiers (délais, qualité, productivité) pour piloter la performance coût.
- Gestion par projets : isole les coûts de développement et de lancement, avec suivi pluriannuel des marges et du taux de rendement interne.

1.3.3.2.2 Outils de l'audit interne

- Observation : outil fondamental permettant de constater sur le terrain les comportements, documents, biens et procédures générateurs de surcoûts.
- Cartographie des risques et plan d'audit : identification et classement des risques financiers et opérationnels pour prioriser les missions sur les zones les plus coûteuses ou mal maîtrisées
- Rapport d'audit : restitution des constats et recommandations pour améliorer le contrôle interne et réduire les coûts des dysfonctionnements.

1.3.3.3 Évolutions récentes : de l'information à la stratégie

Le contrôle de gestion évolue vers l'élaboration de prévisions stratégiques, devenant un véritable qui anticipe les coûts futurs. L'audit interne, quant à lui, dépasse l'audit de conformité pour s'ouvrir à l'audit de stratégie, vérifiant la cohérence des objectifs stratégiques avec les moyens et les risques.

---

[1] COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (1992). Internal Control – Integrated Framework (COSO I). AICPA. Disponible sur : https://www.coso.org/internal-control

[2] IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) – Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. The Institute of Internal Auditors. Disponible sur : https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-french.pdf

Ces deux mouvements parallèles renforcent leur complémentarité : l'audit interne sécurise la mise en œuvre de la stratégie de réduction des coûts, tandis que le contrôle de gestion en assure le pilotage opérationnel et financier[1] [2].

1.3.3.4 Règles normatives et déontologiques

Le contrôle de gestion dispose d'un cadre conceptuel international (IFAC/FMAC) mais sans normes universelles contraignantes [3]. Tandis que l'audit interne dispose de normes universelles et d'un code de déontologie (intégrité, objectivité, confidentialité, compétence). Ce cadre rigoureux de l'audit interne sert de socle pour harmoniser les pratiques des deux fonctions et optimiser les coûts, notamment pour la fiabilité de l'information et la gouvernance.

Audit interne et contrôle de gestion partagent des convergences essentielles (périmètres, finalités, assistance mutuelle, relations) qui permettent une action coordonnée sur les coûts. Leurs spécificités – pilotage pour l'un, maîtrise pour l'autre – sont complémentaires. L'audit interne identifie les causes profondes des surcoûts et recommande des améliorations du contrôle interne [4]; le contrôle de gestion traduit ces informations en prévisions, budgets et indicateurs de pilotage. Leur collaboration maîtrisée, appuyée sur des méthodes et outils distincts mais convergents, constitue un levier puissant d'optimisation des coûts et de performance globale.

L'analyse du rapprochement et des particularités entre l'audit interne et le contrôle de gestion aboutit à une conclusion essentielle : ces deux fonctions sont à la fois convergentes et spécifiques, et c'est précisément cette double nature qui fonde leur complémentarité.

Les convergences sont nombreuses et significatives. Nées à la même époque et dans le même pays, elles ont évolué parallèlement d'une logique de contrôle comptable vers une logique d'assistance au management et de création de valeur. Leurs périmètres sont universels, couvrant toutes les activités de l'organisation. Leurs finalités se rejoignent autour de la réalisation des objectifs, de l'amélioration du contrôle interne, de la gestion des risques et de l'accroissement de la valeur ajoutée. Elles entretiennent une assistance mutuelle : l'audit interne audite le contrôle de gestion, et le contrôle de gestion pilote les ressources de l'audit interne.

---

[1] Kaplan, R. S. et Norton, D. P., The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston, Harvard Business School Press, 1996 (trad. fr. Le tableau de bord prospectif, Paris, Éditions d'Organisation, 1998).
[2] Jorion, P., La crise du capitalisme américain, Paris, Éditions du Seuil, 2009.
[3] IFAC / FMAC. (1998). Concepts fondamentaux de la comptabilité de gestion. International Federation of Accountants. Disponible sur : https://www.ifac.org
[4] Mikol, A. (1991, janvier). Principes généraux du contrôle interne. Revue Française de Comptabilité (RFC), 309, 15-28.

Les spécificités, quant à elles, sont tout aussi marquées. Le contrôle de gestion est tourné vers le pilotage, l'anticipation et la planification ; l'audit interne vers la maîtrise, l'évaluation et le contrôle. Leurs méthodes et outils diffèrent : budgets et tableaux de bord pour l'un, observation et cartographie des risques pour l'autre. Enfin, l'audit interne dispose d'un cadre normatif rigoureux et contraignant, tandis que le contrôle de gestion s'appuie sur des référentiels conceptuels mais sans normes universelles obligatoires.

Loin de constituer un obstacle, ces spécificités renforcent leur complémentarité. Le contrôle de gestion pilote la performance et les coûts, tandis que l'audit interne sécurise les processus et identifie les causes profondes des dysfonctionnements. Ensemble, ils forment un dispositif intégré où le contrôle de gestion alimente l'audit interne en signaux d'alerte, et où l'audit interne valide la fiabilité des informations utilisées par le contrôle de gestion. Cette synergie, lorsqu'elle est organisée et entretenue, constitue un levier puissant d'optimisation des coûts et de performance globale, ouvrant la voie à l'analyse approfondie des outils d'optimisation des coûts qui fera l'objet du chapitre suivant.

Conclusion

L'analyse des fondements théoriques du contrôle de gestion et de l'audit interne permet de dégager plusieurs enseignements essentiels. Ces deux fonctions, bien que distinctes dans leurs origines historiques, leurs méthodes et leurs missions premières, partagent une finalité commune : contribuer à l'efficacité et à la performance globale de l'organisation.

Le contrôle de gestion apparaît comme une fonction tournée vers l'avenir, un outil de pilotage qui anticipe, planifie, suit et analyse les résultats pour éclairer la prise de décision. Il s'appuie sur des instruments variés — budgets, tableaux de bord, comptabilité analytique, analyse des écarts — qui lui permettent de traduire la stratégie en objectifs opérationnels et de mesurer la performance de manière continue.

L'audit interne, quant à lui, se caractérise par une approche indépendante et périodique, centrée sur l'évaluation de la maîtrise des risques, la fiabilité du contrôle interne et la conformité aux procédures. Il apporte une assurance raisonnable sur le fonctionnement des dispositifs existants et formule des recommandations pour leur amélioration, contribuant ainsi à sécuriser les processus organisationnels.

L'étude des convergences entre ces deux fonctions révèle une complémentarité substantielle. Leurs périmètres sont universels, leurs finalités s'articulent autour de l'efficacité

et de l'efficience, et elles participent conjointement à l'amélioration du contrôle interne, à la gestion des risques et à la création de valeur ajoutée. Leurs interactions sont multiples : l'audit interne valide la fiabilité des informations utilisées par le contrôle de gestion, tandis que ce dernier fournit à l'audit des indicateurs et signaux d'alerte qui orientent ses missions.

Par ailleurs, leurs spécificités respectives — pilotage pour le contrôle de gestion, maîtrise pour l'audit interne — loin de constituer un obstacle, renforcent leur complémentarité. Le contrôle de gestion chiffre et anticipe, l'audit interne analyse les causes profondes et sécurise. Leurs outils, bien que distincts, sont convergents dans leur objectif d'optimisation des ressources et de réduction des coûts.

Ainsi, loin d'être des fonctions antagonistes ou redondantes, le contrôle de gestion et l'audit interne forment un tandem dont la synergie dépasse largement la somme de leurs contributions individuelles. Le contrôle de gestion accompagne la prise de décision sans être décideur ; l'audit interne ne décide pas non plus, mais s'assure que les dirigeants se trouvent dans les meilleures conditions pour décider. La boucle est bouclée lorsque contrôleurs de gestion et auditeurs internes travaillent de concert, chacun éclairant l'autre de ses analyses.

Il apparaît donc fondamental que ces deux fonctions entretiennent des échanges réguliers et structurés. Le contrôle de gestion peut ainsi piloter l'audit en orientant ses missions vers les zones de risque identifiées, tandis que les recommandations issues des audits constituent des leviers précieux pour améliorer les procédures, ajuster les budgets et suivre la performance. En définitive, c'est cette interaction positive, cette synergie fonctionnelle, qui permet de renforcer durablement la maîtrise des coûts et la performance globale de l'organisation, préparant ainsi le terrain pour une analyse approfondie des outils d'optimisation des coûts et du rôle conjoint de ces deux fonctions dans le chapitre suivant.

Chapitre 2 : Rôle conjoint dans la maitrise et l’optimisation des couts

Introduction

Après avoir établi, dans le chapitre précédent, les fondements théoriques de l'audit interne et du contrôle de gestion, ainsi que leur complémentarité potentielle, il convient désormais d'approfondir la manière dont cette articulation se traduit concrètement dans la gestion des coûts. En effet, dans un environnement économique marqué par une concurrence accrue et une pression permanente sur les marges bénéficiaires, la maîtrise des coûts est devenue un impératif stratégique pour toute organisation soucieuse de préserver sa compétitivité et d'assurer sa pérennité.

La performance d'une entreprise ne se mesure plus seulement à sa capacité à générer des revenus, mais également à son aptitude à optimiser l'utilisation de ses ressources, à éliminer les gaspillages et à réduire les inefficacités. C'est précisément dans ce domaine que l'articulation entre l'audit interne et le contrôle de gestion prend tout son sens. Le contrôle de gestion, par ses outils de planification, de suivi et d'analyse des écarts, permet d'identifier les dérives et d'alerter sur les surcoûts. L'audit interne, quant à lui, par son regard indépendant et sa capacité à analyser les processus en profondeur, contribue à comprendre les causes structurelles des dysfonctionnements et à proposer des actions correctives durables. Ensemble, ils forment un dispositif intégré au service de l'optimisation des coûts.

Ce deuxième chapitre a pour ambition d'explorer le rôle conjoint de ces deux fonctions dans la maîtrise et l'optimisation des coûts. Il s'articulera autour de trois axes principaux.

Dans un premier temps, nous poserons les bases conceptuelles nécessaires à la compréhension de la notion de coût. Nous en présenterons les définitions, les caractéristiques et les typologies, avant d'aborder les principes fondamentaux de l'optimisation des coûts. Cette première section permettra de clarifier le vocabulaire et les concepts qui seront mobilisés tout au long du chapitre.

Dans un second temps, nous examinerons les principaux outils d'optimisation des coûts à la disposition des gestionnaires. Du contrôle budgétaire à l'analyse des écarts, en passant par les coûts standards, le target costing, le kaizen costing, l'analyse de la valeur et le life cycle costing, nous présenterons une panoplie de méthodes et techniques qui, chacune à sa manière, contribuent à une gestion plus rigoureuse et plus efficiente des ressources.

Enfin, dans un troisième temps, nous analyserons le rôle conjoint de l'audit interne et du contrôle de gestion dans l'optimisation de la performance. Nous montrerons comment leurs objectifs convergent vers l'efficacité et l'efficience, comment ils collaborent dans une synergie informationnelle et une gestion des risques orientée vers la performance, et comment leur rapprochement contribue à une création de valeur ajoutée accrue pour l'ensemble de l'organisation

Au terme de ce chapitre, nous disposerons d'un cadre d'analyse solide, à la fois conceptuel et opérationnel, qui nous permettra d'aborder l'étude de cas empirique de MSC Algérie. L'objectif est de confronter les apports théoriques à la réalité du terrain, afin de mesurer concrètement comment la complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion peut contribuer à la minimisation des coûts et à l'amélioration de la performance dans une grande entreprise de transport maritime.

Une introduction aux termes et concepts de couts

L'économie, la comptabilité et la gestion reposent sur des bases fondamentales dont les charges et les coûts sont leurs piliers. En première analyse, le terme de « coût » utilisé en comptabilité de gestion est équivalent à celui de « charge » utilisé en comptabilité financière. Pour la comptabilité financière, le coût est défini comme étant le prix payé ou à payer pour acquérir des biens ou des services (exemple : coût d'acquisition d'une machine), alors que pour le contrôle de gestion, le coût est l'évaluation monétaire d'un ensemble de ressources utilisées dans un certain but (exemple : coût de production)[1].

Le coût peut être également défini comme une somme de charges. Qu'elles soient humaines ou matérielles, les charges représentent la traduction monétaire d'une consommation de ressources[2].

Autrement dit, cette dernière fait partie intégrante du coût, elle contribue à son édification et en constitue la composante centrale. Ainsi, le coût représente l'ensemble des consommations de ressources, c'est-à-dire des charges affectées à la production d'un produit ou d'un service, et ce indépendamment de la nature de ces dernières.

[1] La notion de coût en comptabilité – Extrait du livre Le contrôle de gestion », consulté le 23/04/2026 sur : https://www.la-librairie-rh.com/livre/le-cout-en-comptabilite/

[2] Augé, B., & Vernhet, A. (1997). De la comptabilité à la gestion prévisionnelle. Dans C. Pigeassou & C. Garrabos (Éds.), Management des organisations de services sportifs (pp. 215-283). Presses universitaires de France.

L'analyse du calcul des coûts repose, au préalable, sur une connaissance fine des différents coûts et charges qui existent, ainsi que de leur nature. Pour cela, il convient de procéder à leur présentation.

2.1 Concepts de coût

La performance de l'entreprise dépend de la connaissance des coûts et s'évalue selon plusieurs dimensions : économie, efficience, efficacité. Pour la maîtriser, les entreprises utilisent des systèmes d'information tels que comptabilité générale et analytique, compte de résultat, tableaux de bord et budget

2.1.1 Définition du coût

Traditionnellement, les économistes ont recours à la notion de coût d'opportunité pour définir le coût dans un contexte de prise de décision. Dans cette perspective, le coût se définit comme une ressource sacrifiée, ou à laquelle on renonce, pour atteindre un objectif spécifique. Concrètement, il correspond à un montant monétaire qu'il faut payer pour acquérir un bien ou un service[1].

Selon BURLAUD et SIMON, un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère jugé pertinent, ce qui suppose que l'on ait préalablement défini l'usage que l'on souhaite en faire. Cette définition peut toutefois paraître complexe, dans la mesure où le critère de pertinence demeure relatif[2].

DUMAS et LARUE vont plus loin en définissant le coût comme un ensemble de charges accumulées sur un élément donné (bien, service, fonction, etc.) au sein d'une organisation. Les coûts apparaissent ainsi comme des constructions élaborées pour les besoins de la gestion et de son contrôle, constituant de véritables systèmes de représentation des consommations de ressources[3].

Philippe LORINO définit le coût comme « la mesure monétaire d'une consommation de ressources intervenant dans un processus destiné à fournir un résultat bien défini »[4].

Le Plan Comptable définit, quant à lui, le coût comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Dans le cadre de la comptabilité analytique

[1] De Ronge, Y. (2013). Comptabilité de gestion, 3e édition. Bruxelles : Yves rangé p. 37.
[2] Burlaud, A., & Simon, C. (2003). Comptabilité de gestion : coûts-contrôle, 3e édition. Paris : Vuibert, p. 4.
[3] Dumas, G., & Larue, D. (2012). Manuel de contrôle de gestion, 4e édition. Paris : LexisNexis, p. 69.
[4] Alazard, C., & Sabine, S. (2001). Contrôle de gestion : manuel et applications. Paris : Dunod, p. 47.

d'exploitation, le coût peut être considéré comme la totalité des charges engagées pour assurer la production d'un bien ou d'un service[1].

2.1.2 Caractéristiques générales du coût

Le coût constitue un mode de traitement des charges défini par trois caractéristiques principales:

- Le champ d'application du calcul : Par fonction économique, moyen, production, responsabilité, secteur.
- Le moment du calcul : à posteriori (réel) et à priori (prévisionnel).
- Le contenu des charges retenues :

- Le coût complet : Le coût complet regroupe l'ensemble des charges directes et indirectes relatives à un produit ou à une activité.
- Le coût partiel : Le coût partiel comprend uniquement une partie des charges, notamment les charges variables ou fixes, selon l'objectif de l'analyse.
- Le coût marginal : Le coût marginal correspond au coût d'une unité supplémentaire produite, incluant généralement les charges variables et, dans certains cas, des charges fixes.

Tableau 4: les différents types de coûts et leurs utilisation principale

types	Contenu	Utilisation principal
Cout complet	Regroupe toutes les charges directes et indirectes d'un produit ou d'une activité	Détermination du prix de revient global, analyse de rentabilité, calcul du résultat comptable
Cout partiel	Inclut seulement une partie des charges (ex. charges variables ou fixes)	Analyse ciblée pour la prise de décision à court terme, calcul de seuil de rentabilité, choix entre alternatives
Cout marginal	Coût d'une unité supplémentaire produite (charges variables + éventuellement charges fixes)	Décisions de production additionnelle, fixation de prix pour commandes exceptionnelles, optimisation de la production

Source : Élaboré par nous-mêmes en se référant aux certaines revues de littératures

[1] Arkni, E. (2015). Types de coûts à calculer. Millereponses.com. Disponible sur : https://www.millereponses.com

2.1.3 Typologie des coûts

Dans la gestion et le contrôle des coûts, il est important de bien comprendre leur nature afin d'améliorer les décisions financières et stratégiques d'une entreprise. Les coûts varient en fonction de plusieurs critères, ce qui rend leur classification essentielle pour en faciliter l'analyse et la maîtrise

- Coût réel : coût constaté a posteriori, fondé sur les charges effectivement supportées.
- Coût standard : coût préétabli selon des normes, servant d'outil de référence et de contrôle.
- Coût variable : dépendant du niveau d'activité, reflète l'impact des volumes de production ou de vente.
- Coût fixe : indépendant de l'activité, représentant les charges permanentes nécessaires au fonctionnement.
- Coût direct : imputable directement à un produit ou service, sans calcul intermédiaire.
- Coût indirect : non imputable directement, nécessitant une répartition préalable entre produits ou services.

Au terme de cette section consacrée aux concepts de coût, plusieurs enseignements majeurs se dégagent. Premièrement, le coût n'est pas une donnée objective et figée, mais une construction élaborée en fonction des besoins spécifiques de gestion et de contrôle. Sa définition varie selon que l'on se place dans une perspective économique (coût d'opportunité), comptable (somme de charges) ou managériale (mesure monétaire d'une consommation de ressources).

Deuxièmement, le coût se caractérise par trois dimensions essentielles : son champ d'application (par fonction, par produit, par centre de responsabilité), son moment de calcul (a posteriori ou a priori) et le contenu des charges retenues (complet, partiel ou marginal). Ces trois caractéristiques déterminent la pertinence et l'utilité du coût calculé pour la prise de décision.

Troisièmement, la typologie des coûts — réels vs standards, variables vs fixes, directs vs indirects — constitue une grille d'analyse indispensable pour tout gestionnaire. Elle permet de comprendre le comportement des coûts face aux variations d'activité, d'identifier les leviers d'action prioritaires et de choisir les méthodes de calcul les plus adaptées à chaque situation décisionnelle.

Ainsi, la maîtrise de ces concepts fondamentaux est une condition préalable à la mise en œuvre d'une démarche d'optimisation des coûts. C'est sur cette base théorique solide que nous pourrons, dans les sections suivantes, aborder les principes et les outils d'optimisation des coûts, avant d'analyser le rôle conjoint de l'audit interne et du contrôle de gestion dans ce domaine.

2.2 Définition et principes de l’optimisation des coûts

La simple connaissance des coûts ne suffit pas à garantir la performance d'une organisation. Encore faut-il être capable de les maîtriser, de les contrôler et, surtout, de les optimiser. L'optimisation des coûts ne se réduit pas à une politique de réduction systématique et aveugle des dépenses, qui pourrait nuire à la qualité des produits ou des services. Elle consiste, au contraire, en une démarche continue, globale et stratégique visant à réduire les dépenses tout en maximisant la valeur créée pour l'entreprise et pour ses clients.

Cette section est consacrée à l'étude des principes et des outils de l'optimisation des coûts. Dans un premier temps, nous définirons précisément l'optimisation des coûts et la distinguerons des notions voisines de contrôle et de maîtrise des coûts. Nous présenterons ensuite les principes fondamentaux sur lesquels repose toute démarche d'optimisation : analyse des coûts, évaluation de la valeur, alignement sur la stratégie, surveillance et mesure des résultats.

Dans un second temps, nous examinerons les principaux outils d'optimisation des coûts à la disposition des gestionnaires. Nous aborderons successivement le contrôle budgétaire, les coûts standards et préétablis, l'analyse des écarts, ainsi que des méthodes plus modernes telles que le target costing, le kaizen costing, l'analyse de la valeur et l'analyse du coût du cycle de vie. L'objectif est de fournir un panorama complet des techniques disponibles, en soulignant leurs apports spécifiques et leurs conditions de mise en œuvre.

2.2.1 Définition de l’optimisation des coûts

L’optimisation des coûts est une démarche continue, globale et stratégique, visant à réduire les dépenses tout en maximisant la valeur pour l’entreprise. Elle consiste à identifier et mettre en œuvre des stratégies minimisant les coûts opérationnels, processus et services, sans compromettre la qualité ni la performance. Cette approche s’appuie sur la standardisation, la

numérisation et l'automatisation pour améliorer l'efficacité organisationnelle et générer des économies durables.[1].

2.2.1.1 Contrôle, maîtrise et optimisation des coûts

• Le contrôle des coûts

Akeem définit le contrôle des coûts comme un processus consistant à établir des normes et à maintenir la performance conformément à celles-ci. Le contrôle des coûts revêt ainsi une importance particulière pour les organisations, dans la mesure où il permet de réguler et de réduire les dépenses indésirables. Il s'inscrit dans une logique de détermination du coût unitaire et de suivi des coûts, afin de les maintenir dans des limites acceptables[2].

Le contrôle des coûts consiste également à surveiller de manière rigoureuse l'ensemble des postes de dépenses, en comparant régulièrement les coûts réels aux budgets ou aux normes préétablies. Cette démarche permet d'identifier rapidement les écarts et de mettre en œuvre des actions correctives appropriées.

• La maîtrise des coûts

La maîtrise des coûts désigne l'ensemble des actions mises en œuvre pour assurer une gestion efficace et efficiente des dépenses au sein de l'entreprise. Elle implique un suivi continu des coûts afin de garantir leur conformité avec les objectifs budgétaires et stratégiques.

Synthèse :

- ✓ Le contrôle des coûts constitue la première étape, permettant de collecter et analyser les dépenses et d'identifier les écarts par rapport aux prévisions.
- ✓ L'optimisation des coûts s'appuie sur ces analyses pour mettre en œuvre des actions correctives, réduire les inefficacités et améliorer la performance opérationnelle.

Enfin, la maîtrise des coûts assure un suivi permanent et rigoureux, garantissant l'alignement des dépenses sur les objectifs stratégiques et contribuant à une gestion durable et performante

[1] Fairmarkit. (2025). « Glossaire : Optimisation des coûts ». Boston. Consulté le 16/04/2026 sur : https://www.fairmarkit.com/glossary/cost-optimization,

[2] Akeem, L. B. (2017). « Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance», International Business and Management, Vol. 14, No. 3, 2017, pp. 19-26

2.2.2 Les principes de l'optimisation des coûts

2.2.2.1 Analyse des coûts

La gestion efficace des coûts est un facteur déterminant de la rentabilité des organisations. Une analyse approfondie permet d'optimiser l'allocation des ressources, d'améliorer la prise de décision et de renforcer la compétitivité, en distinguant charges directes/indirectes et charges fixes/variables.

2.2.2.1.1 Méthodes d'analyse des coûts

- **Méthode des coûts complets**

La méthode des couts complets repose sur le principe d'une allocation de toutes charges de la comptabilité analytique au cout des produits fabriqués ou service délivrés. S'agissant des couts directs, comme la matière première ou la main d'œuvre…, l'affectation se fera au prorata des quantités et valeur consommées pas directement rattachables au cout des produits ou service délivrés. Afin de résoudre cette difficulté, la méthode des couts complets répartie les charges indirectes dans les sections homogènes appelées aussi « centre d'analyse »[1].

- **Définition d'un centre d'analyse :**

Un centre d'analyse correspond à une subdivision comptable de l'entreprise dans laquelle sont regroupés et analysés les éléments de charges indirectes, dont le coût est ensuite réparti entre les différents produits ou services.[2]

On distingue généralement :

✓ Les sections principales : liées aux activités opérationnelles (approvisionnement, production, distribution).

✓ Les sections auxiliaires : fonctions de soutien dont les coûts sont redirigés vers les sections principales.

- Répartition des charges indirectes dans les centres d'analyses[3]

Principe : La méthode des coûts complets repose sur l'affectation des charges indirectes aux différents centres d'analyse avant de les attribuer aux coûts correspondants.

[1] Biosselier, P. (2008). Contrôle de gestion (Tome 1, p. 144). Vuibert.
[2] Alazard, C. et Sépari, S. (2010). Contrôle de gestion — Manuel et applications. Dunod, Paris, p. 573
[3] Makhlouf, F. (2011). CA (Édition Pages Bleues, p. 150).

Ce processus se déroule en deux phases :

-Répartition primaire : distribution de toutes les charges indirectes entre les centres
-Répartition secondaire : redistribution des charges des sections auxiliaires vers les sections principales.

L'imputation des charges indirectes [1]:

Calcul du coût de l'unité d'œuvre :

$$\textbf{Coût de l'UO} = \frac{\textbf{cout du centre d'analyse}}{\textbf{Nombre d'unité d'OU du centre d'analyse}}$$

Les étapes du calcul des coûts complets :

- Cout d'achat = prix d'achat + charges directes d'approvisionnement +charges indirectes d'approvisionnement
- Cout de production = coût d'acquisition des ressources utilisées + charges directes d'activité + charges indirectes d'activité
- Cout de revient = cout de production + charges directes de distribution + charges indirects de distribution
- Résultat analytique = prix de vente – cout de revient

- **Méthode des coûts partiels (Direct Costing)**

Le Direct Costing n'intègre que les charges variables dans le calcul du coût ; les charges fixes sont couvertes globalement par la marge dégagée [2].

Mise en œuvre de la méthode [3] :

La mise en œuvre de la méthode du coût variable se déroule en quatre étapes :

1- Détermination du chiffre d'affaires de l'exercice.
2- Identification et répartition des charges entre coûts variables et coûts fixes :

[1] Rahmouni, A. F.-A. (2022). Chapitre 4 – Calcul des coûts complets : méthode des centres d'analyse. ENCGT, Semestre 3 – Cycle normal. Disponible sur : https://shareknowledge.ma/wp-content/uploads/2023/12/Chapitre-4-Methode-des-centres-danalyse.pdf
[2] Melyon, G. (2004). Comptabilité analytique (3e éd., p. 140). Éditions Bréal.
[3] Melyon, G. (2004). Opt-cte (p142-143).

Ces coûts sont issus des mêmes charges incorporables, déjà classées en charges directes et indirectes, comme l'illustre le tableau ci-dessous

Tableau 5: Identification et répartition des charges entre coûts variables et coûts fixes

	Charges variables	Charges fixes
Charges directs	Incorporées	Non incorporées
Charges indirects	Incorporées	Non incorporées
Totaux	Cout variable	Cout fixes

Source : synthèse de la revue littérature

3- Calcul de la marge sur coût variable :

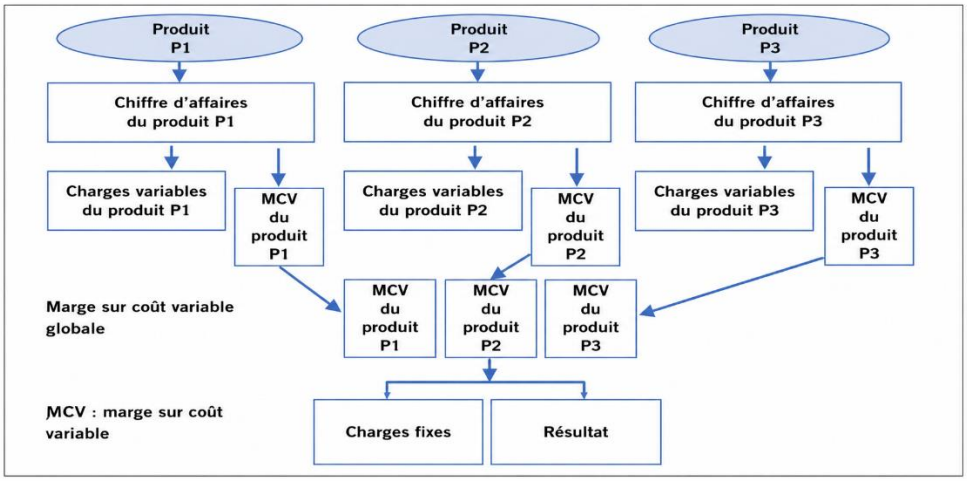
- Marge sur coût variable = Chiffre d'affaires – Coût variable

- Taux de marge sur coût variable = $\frac{\boldsymbol{marge\ sur\ cout\ variable}}{\boldsymbol{Chiffre\ d'affaire}} \times \mathbf{100}$

4- Calcul du résultat :

- Résultat = Marge sur coût variable - Coût fixe

Figure 12: Schéma de calcul du résultat basé sur la méthode du coût variable



Source : Melyon, G. (2004). Comptabilité analytique (3e éd.). Éditions Bréal(p143)

Méthode ABC (Activity-Based Costing)[1]

➢ Principe de Base

[1] Grandguillot, F. (2004). Les coûts dans l'entreprise (réédition numérique, p. 21). FeniXX.

L'ABC pallie les limites des méthodes traditionnelles en adoptant une vision transversale : les ressources sont consommées par des activités, elles-mêmes déclenchées par des inducteurs liés aux produits/services. La méthode ABC suit plusieurs étapes :

1- Recenser les activités : Une activité regroupe des tâches ayant un comportement de coûts homogènes (exemple : passation de commandes, réception des marchandises).
2- Déterminer les ressources consommées : Les charges indirectes, réparties selon les services, centres de travail ou autres critères, sont imputées aux activités correspondantes.
3- Définir un inducteur par activité : L'inducteur correspond à l'unité de mesure utilisée pour quantifier l'implication d'un produit dans une activité.
4- Regrouper les activités par inducteur commun :
   Les activités partageant un même inducteur sont rassemblées pour faciliter le calcul des coûts.
5- Calculer le coût des inducteurs : La formule de base est la suivante :

$$\text{Cout unitaire de l'inducteur} = \frac{\textbf{Couts total des ressources consomés}}{\textbf{Nombre total d'unitésde l'indicateurs}}$$

6- Déterminer le coût des produits : = Charges directes + Charges indirectes (valorisées par inducteurs).

Cette approche fournit une évaluation plus fine et plus fidèle des coûts, en lien avec les activités réelles de l'entreprise. Elle favorise ainsi une gestion plus efficace et une prise de décision plus éclairée.

2.2.2.2 Évaluation de la valeur

L'analyse de la valeur désigne un ensemble de méthodes d'analyse fonctionnelle, d'étude et d'industrialisation, applicables aux produits, aux services ainsi qu'aux autres moyens et solutions développés. Par son approche systématique et structurée, elle vise à garantir que ces éléments remplissent, au moindre coût et dans le respect des critères d'optimisation, les fonctions réellement nécessaires à la satisfaction des besoins ou attentes pour lesquels ils ont été conçus, tout en atteignant le niveau de qualité souhaité.[1]

[1] Ouineau, C. (2016, 27 mai). L'analyse de la valeur : méthodes, mise en œuvre, applications [Réédition numérique, p. 28]. FeniXX.

L'AV repose sur trois principes clés [1]:

- Approche fonctionnelle : se concentrer sur les fonctions réellement utiles, non sur les caractéristiques physiques.
- Optimisation des coûts : éliminer les coûts non justifiés par des alternatives plus efficaces.
- Créativité et innovation : concevoir des solutions plus performantes et économiques• impliquant une démarche créative pour concevoir des produits ou services plus performants et économiques.

L'Analyse de la Valeur est un outil stratégique permettant aux entreprises d'optimiser leurs coûts tout en améliorant leurs performances.

2.2.2.3 Alignement des coûts sur la stratégie

L'alignement des coûts implique que chaque dépense est évaluée au regard de sa contribution à la réalisation des objectifs commerciaux. Cela peut nécessiter de renégocier des contrats, d'optimiser les processus ou de prioriser les investissements dans des technologies qui augmentent l'efficacité et la réactivité de l'entreprise

2.2.2.4 Surveillance et la mesure des résultats[2]

La surveillance et la mesure des résultats reposent sur le principe selon lequel les dépenses d'une entreprise ou d'un projet doivent être contrôlées et évaluées de manière régulière et systématique. Ce suivi permet de vérifier l'efficacité et l'efficience des actions engagées pour optimiser les coûts, tout en mesurant leur impact global sur la performance. Pour cela, il est essentiel de mettre en place des systèmes d'analyse qui s'appuient sur des indicateurs et des référentiels pertinents. Ces outils fournissent une vision détaillée des performances financières, de la création de valeur et de la satisfaction client.

2.2.3 Les outils d'optimisation des couts

2.2.3.1 Le contrôle budgétaire

Le budget apparaît comme l'une des pièces essentielles du système budgétaire. Les budgets sont à la fois des instruments de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et des aides à la délégation des décisions et à la motivation des décideurs.

[1] Annou, B. (1998). Analyse de la valeur. Dans Conception de produits mécaniques : méthodes, modèles et outils (pp. 77-104). Éditions Hermes.

2.2.3.1.1 Notion de budget

2.2.1.3.1.1 Définition d'un budget

Selon Paul Leroy-Beaulieu, le budget peut être défini comme un état prévisionnel des recettes et des dépenses sur une période déterminée.[1]

Caroline Selmer définit le budget comme « un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, établies avant le début de l'exercice comptable, et décrivant l'ensemble de l'activité.[2]

Pour Georges Langlois, le budget constitue « l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction. Il contribue à la coordination et à la mise en œuvre de ce programme, en couvrant à la fois ses aspects financiers et non financiers, et sert de véritable feuille de route pour l'entreprise.[3]

Pour ce qui est de NGINDU KALALA, faire un budget, c'est établir une prévision des faits probables qui vont intervenir au cours d'une période déterminée. C'est aussi un état prévisionnel destiné à constater, d'une part, une origine de ressources, d'autre part, un emploi de ces ressources.[4]

2.2.1.3.1.2 Typologie de budget

Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par activité. De ce fait, la mise sous tension des activités de l'entreprise doit être traduite en termes financiers afin de s'assurer de leur cohérence d'ensemble.

Une fois les différentes prévisions validées par la ligne hiérarchique, chaque fonction de l'entreprise (vente, production, achats, …) procède au chiffrage de ses activités pour l'année à venir. De façon générale, on distingue trois types de budget :

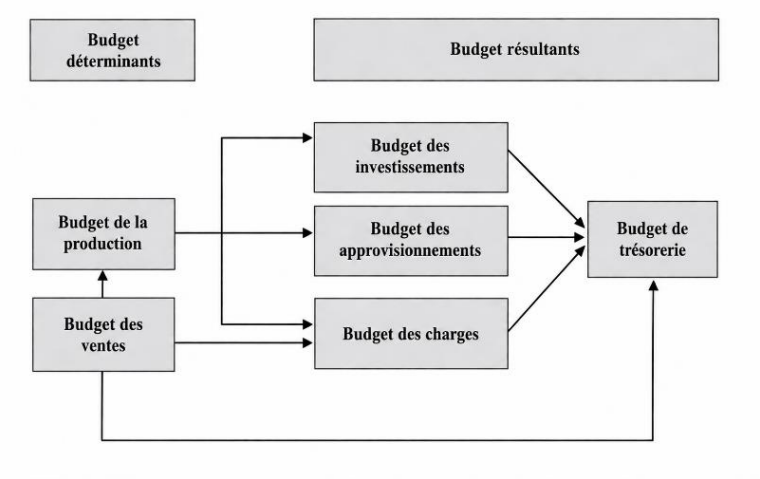
- Les budgets opérationnels qui traduisent les opérations liées au cycle achat, production, vente. Il s'agit du budget des approvisionnements, du budget de production, du budget des ventes et des charges commerciales ;
- Les budgets des investissements qui relèvent d'un cycle plus long que le cycle d'exploitation et résultent des engagements liés au plan d'investissement et de financement ;

[1] Albert, J.-L., Finance publique, Paris, Dalloz, 9e éd., 2015, p. 42.
[2] Selmer, C., Construire et défendre son budget, Paris, Dunod, 2e éd., 2009, p. 2.
[3] Langlois, G., Contrôle de gestion et gestion budgétaire, France, Pearson Education, 3e éd., 2005, p. 172.
[4] Ngindu Kalala, Cours d'évaluation des projets, ISC Tshikapa, L1 Comptabilité, année académique 2013–2014.

- Les budgets généraux qui sont établis à partir des autres budgets. Ils permettent de vérifier la cohérence des prévisions par le contrôle des équilibres fondamentaux :

- L'équilibre de la trésorerie par le budget de trésorerie ;
- La rentabilité de l'exploitation par le compte de résultat prévisionnel ;
- L'équilibre financier par le bilan prévisionnel[1].

Figure 13: Les différents types de budget



Source : HUTIN.H, « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2ème édition, d'Organisation, Paris, 2003.

2.2.3.2 La gestion budgétaire

La gestion budgétaire consiste à établir des programmes d'actions chiffrées ; elle traduit l'engagement des responsables. Ce mode de gestion peut être perçu comme un outil de motivation (atteindre un objectif) et comme un outil de sanction (respecter la norme).

2.2.3.2.1 Définition de la gestion budgétaire

La gestion budgétaire correspond à une vision technicienne du contrôle de gestion et se définit comme l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés[2].

[1] Doriath, B., Contrôle de gestion en 20 fiches, Paris, Dunod, 5e éd., 2008, p. 3.
[2] Alazard, C. et Sépari, S., Contrôle de gestion : manuel et application, Paris, Dunod, 2e éd., 2010, p. 225.

La gestion budgétaire peut être définie comme « un mode de gestion visant à traduire, sous forme de programmes d'actions chiffrées appelés budgets, les décisions prises par la direction en concertation avec les responsables.[1]

Elle représente une véritable modélisation de l'activité de l'entreprise et inclut un processus de contrôle budgétaire[2].

2.2.3.2.2 Les étapes de la gestion budgétaire

La définition de la gestion budgétaire fait apparaître trois phases dans le processus budgétaire[3]:

a) **La prévision :** La prévision est un plan d'activité permettant d'établir, pour la période considérée, un programme d'action, une norme, en se basant sur de nombreuses simulations, des informations internes et externes.
b) **La budgétisation :** La budgétisation l'ensemble des recettes et des dépenses d'un budget et la traduction de ces objectifs en termes financiers.
c) **Le contrôle budgétaire :** Il constitue la dernière étape de la gestion budgétaire (il est utilisé pour déterminer dans quelle mesure une organisation atteint ses objectifs en termes financiers). Il consiste aussi en un suivi des budgets et une comparaison permanente entre les résultats réels et les prévisions chiffrées, afin de rechercher les causes des écarts et d'informer les différents niveaux hiérarchiques pour prendre les mesures correctives nécessaires et apprécier l'activité des responsables budgétaires.

2.2.3.2.3 Définition du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions[4]. Il est défini comme la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

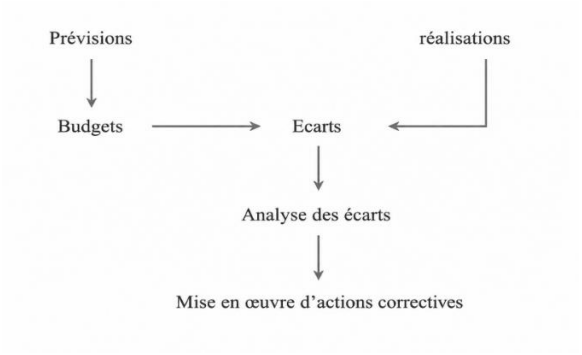
- De rechercher la (ou les) cause(s) des écarts ;
- De prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- D'apprécier l'activité des responsables budgétaires[5].

[1] Forget, J., Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise, Paris, Éditions d'Organisation, 2005, p. 9.
[2] Ettien, S. P., Mise en place d'une gestion budgétaire dans une PME, Université Française d'Abidjan, 2011.
[3] Meyer, J., Gestion budgétaire, Paris, Dunod, 8e éd., 1979, pp. 22–28.
[4] Hutin, H., Toute la finance d'entreprise, France, Éditions d'Organisation, 2e éd., 2002, p. 678.
[5] Gervais, M., Contrôle de gestion, Paris, Economica, 9e éd., 2009, p. 354.

Selon HUTIN H., le contrôle budgétaire consiste à comparer le niveau des réalisations à celui des prévisions. Il permet de dégager des écarts, d'en rechercher les causes et de proposer des solutions permettant de résorber ces écarts[1].

Au fil du temps, le concept de gestion budgétaire a évolué et a été défini par Gervais comme une comparaison continue entre les résultats réels et les prévisions chiffrées figurant dans les budgets, dans le but d'identifier les causes des écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de mettre en œuvre les mesures correctives éventuelles et d'évaluer l'activité des responsables budgétaires.[2]

Figure 14: Le procédure de contrôle budgétaire



Source : HUTIN H., « Toute la finance d'entreprise en pratique », édition d'Organisation, 2ème édition, Paris.

Le contrôle budgétaire vise à :

- Piloter les activités et maîtriser le budget (éviter les déficits et les reliquats) ;
- Gérer à l'avance et par anticipation les écarts constatés ;
- Faire vivre le processus de contrôle comme une pratique utile, acceptable et compréhensible par tous ;
- Adopter des actions correctives telles que : aménager le budget dans la limite des contraintes (dépenser moins ou plus) et/ou ajuster les activités (faire moins ou faire plus).
- Optimiser l'utilisation des ressources[3].

[1] Hutin, H., Toute la finance d'entreprise en pratique, Paris, Éditions d'Organisation, 2e éd., 2003, p. 678.
[2] Doriath, B. et Goujet, C. H., Gestion prévisionnelle et mesure de la performance, Paris, Dunod, 3e éd., 2007, p. 199.
[3] Langlois, G. et al., Le contrôle de gestion, Paris, Éditions d'Organisation, 1998, p. 299.

2.2.3.1.3.1 Fonctions et étapes du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire assume une double fonction :

a) Fonction de contrôle [1]

Il faut contrôler tout au long de l'exercice budgétaire la maîtrise des objectifs :

- ✓ Les résultats chiffrés globaux ;
- ✓ Les résultats de chaque fonction et de chaque centre de responsabilité ;
- ✓ Le degré de réalisation des actions de progrès prévues dans le budget.

b) Fonction de régulation

Les écarts significatifs étant détectés, il faut alors alerter les responsables et mettre en œuvre des actions correctives qui se traduiront soit par un rattrapage des écarts, permettant de repositionner le centre de responsabilité sur sa trajectoire d'objectifs, soit par une révision des objectifs.

2.2.3.1.3.2 Les étapes du contrôle budgétaire

Le système budgétaire prévoit différentes phases de contrôle [2]:

- ✓ Avant l'action : Ce contrôle est assuré principalement dans la phase d'élaboration des budgets. Il a pour but d'améliorer la préparation de l'action et est constitué par la démarche prévisionnelle.
- ✓ Pendant l'action : Il intervient pendant l'exercice budgétaire.
- ✓ Après l'action : Ce contrôle intervient à la fin de l'exécution budgétaire. Il consiste en une mesure des résultats et en une évaluation des performances

2.2.3.3 L'analyse des écarts

Un écart est la différence entre la valeur constatée de la donnée étudiée et la valeur de référence de cette même donnée. La valeur constatée est en général la valeur réelle telle qu'elle apparaît dans la comptabilité analytique. La valeur de référence peut être une valeur budgétée, standard ou prévisionnelle.

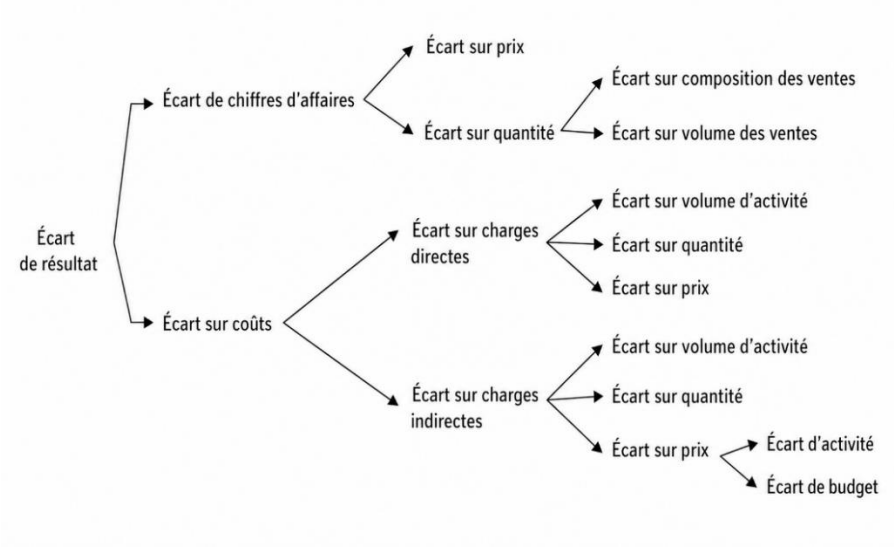
2.2.3.3.1 Modèle général d'analyse des écarts

Les analyses d'écarts peuvent être menées selon différentes modalités. Le schéma suivant présente une articulation relativement classique.

---

[1] Hervé HUTIN, « Toute la finance d'entreprise », édition d'Organisation, 2ème édition, France, 2002, page 678.
[2] HUTIN H., « Toute la finance d'entreprise en pratique », 2ème édition, d'Organisation, Paris, 2003, page 679.

Figure 15: Les différents écarts



Source : adapté d'Opta, ACORS (2012), Les principes et outils essentiels du contrôle de gestion – Audit interne et contrôle de gestion : quelle complémentarité ?, p. 39.

Tout écart ne va pourtant pas être analysé : il faut bien reconnaître qu'il existe une certaine incertitude au niveau même de l'établissement de la norme. Il faut donc toujours comparer le coût d'une telle analyse avec les résultats en termes d'amélioration de la gestion qu'elle peut apporter. Le contrôleur de gestion saura tolérer certains écarts pour ne se préoccuper que des seuls écarts significatifs.

Le caractère significatif d'un écart s'apprécie en fonction :

- Soit d'une déviation importante en pourcentage ;
- Soit d'une déviation dont les conséquences financières sont importantes.

Les seuils de tolérance au-delà desquels des actions correctives doivent être entreprises sont en général définis au préalable à l'aide de méthodes statistiques. Pour les écarts analysés, il appartient au contrôleur de gestion de déterminer si la déviation provient d'erreurs de gestion, d'erreurs de prévision ou d'une mauvaise élaboration des standards ou encore d'une évolution imprévisible des prix ou de la demande.

2.2.3.3.1.1 Détermination des écarts totaux

Le PCG 1982 a choisi d'appeler « écart total » la différence suivante :

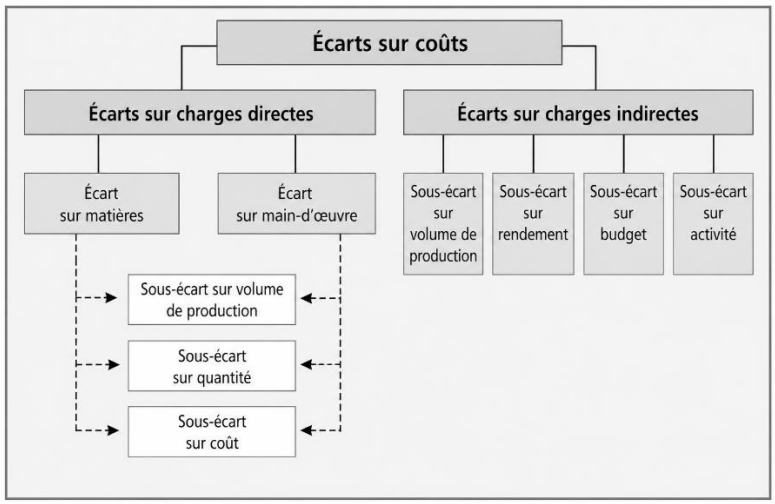
$$\text{Écart total} = \text{Coût constaté} - \text{Coût préétabli de la production prévue}$$

L'écart total peut être évalué pour les coûts de production, les coûts hors production et les coûts de revient, puis décomposé par catégorie de coûts directs et opérationnels (matières et main-d'œuvre) et indirects (charges de centre).

2.2.3.3.1.2 Le modèle d'analyse des écarts sur coûts

Une étude pertinente de la cause des écarts est menée en décomposant chaque écart en autant de facteurs qui le composent.

Figure 16: Les écarts sur coût



Source : Béatrice et Francis Grandguillot, L'essentiel du contrôle de gestion, France, 10e édition.

Le calcul des écarts sur charges directes et sur charges indirectes permet, pour une entreprise, de voir d'où viennent les différences entre les prévisions du coût de production d'un produit et la réalité.

L'analyse des écarts, qu'ils aient pour origine les quantités ou les prix unitaires, permet de constater les dysfonctionnements dans la production et donc de prendre des mesures correctrices.

a) Les écarts sur charges directes

Les écarts sur charges directes sont constitués principalement des matières premières et de la main-d'œuvre directe ; ils se décomposent en deux composantes : l'écart sur coût et l'écart sur quantité.

La présence d'un écart favorable ou défavorable de la main-d'œuvre peut provenir soit d'une variation du temps de travail, soit des taux horaires.

La présence d'un écart favorable ou défavorable sur la matière première peut provenir soit d'une variation du coût, soit des quantités consommées.

b) Les écarts sur charges indirectes

Tableau 6: Les écarts sur charges indirectes

Nature de l'écart	Calcul	Interprétation des écarts défavorables
Écart total (ET)	Coût réel du centre − Budget standard du centre	Le coût constaté du centre pour la production réelle est supérieur au budget du centre pour la production prévue. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes.
Écart global (EG)	Coût réel du centre − Budget standard du centre adapté à la production réelle	La production réelle a coûté plus cher en charges indirectes que prévu. Il faut décomposer l'écart pour en rechercher les causes.
Sous-écart sur volume de production (E/V)	(Volume de production réel − Volume de production préétabli) × Coût d'unité d'œuvre préétabli pour un produit	Erreur de prévisions.
Sous-écart sur rendement ou sur consommation d'unités d'œuvre (E/Q)	(Nombre d'unités d'œuvre réel par produit − Nombre d'unités d'œuvre préétabli par produit) × Coût préétabli pour la production réelle	Qualité défectueuse. Consommation excessive. Mauvais de travail défectueux. Personnel sous qualifié.
Sous-écart sur budget ou sur coût (E/C)	Coût réel du centre − Coût préétabli du centre pour l'activité réelle (nombre d'unités d'œuvre réellement fournies)	Augmentation de prix non prévue. Augmentation des coûts variables et/ou frais du centre auxiliaire.
Sous-écart sur activité (E/A)	Coût préétabli du centre pour une activité réelle d'œuvre réelles − Coût préétabli des unités Charges fixes / Nombre d'unités d'œuvre préétabli × (Nombre d'unités d'œuvre réel − Nombre d'unités d'œuvre préétabli)	Sous activité par rapport à l'activité normale donc coût de chômage.
Vérification	**EG = E/Q + E/C + E/A** **ET = EG + E/V**	

Source : Béatrice et Francis Grandguillot, L'essentiel du contrôle de gestion, France, 10e édition.

2.2.3.3.2 Interprétation des écarts

Interpréter et analyser les écarts permet au contrôleur de gestion de déterminer les différentes causes des résultats favorables ou défavorables, afin d'identifier l'origine des écarts et d'apporter des actions correctives pour améliorer la situation.

2.2.3.3.3 Mise en œuvre des actions correctives

Pour mettre en œuvre des actions correctives, il faut d'abord réviser les prévisions qui sont devenues irréalistes, puis mettre en place des actions d'amélioration soit par :

- Mettre en œuvre l'action corrective avant que l'opération soit terminée ;
- Mettre en œuvre l'action corrective après comparaison avec la prévision, c'est-à-dire une nouvelle action.

Pour qu'une action corrective soit efficace, elle doit être rapide, car une action trop tardive risque d'avoir un effet contraire sur le système de contrôle, et elle doit être adaptée, car elle risque d'aboutir à des résultats opposés ou indésirables.

2.2.3.4 Outils des coûts pour un avantage concurrentiel

Les entreprises peuvent utiliser certaines méthodes qui offrent un avantage concurrentiel en réduisant les coûts, telles que le target costing, le kaizen costing, le life cycle costing et le value engineering.

La contribution de chaque employé au sein de l'entreprise est importante pour la mise en œuvre efficace de ces outils. Ces outils permettent à l'entreprise de baisser son coût de production et de vendre ses produits avec plus de profit.

2.2.3.4.1 Le Target Costing ou Coût cible

La démarche du coût cible est d'origine japonaise et américaine. De ce fait, elle porte plusieurs noms : coût cible, coût objectif, target costing.

2.2.3.4.1.1 Définition du cout cible

La méthode du coût cible consiste à déterminer le coût prévisionnel d'un produit à ne pas dépasser en partant du marché.

Le coût cible d'un produit résulte de la différence entre le prix de vente et la marge souhaitée par l'entreprise. Le coût cible traduit ce que les clients sont prêts à payer pour l'ensemble des services attachés au produit.

Ce que doit gérer l'entreprise, ce n'est pas la réduction des coûts de conception mais l'optimisation du couple « valeur-coût » du produit ou service.

Pour Robin Cooper, la méthode du coût cible vise à identifier un niveau de coût permettant, lors de la commercialisation, de dégager la marge de profit attendue.

Selon Tanaka T., le coût cible représente l'effort engagé dès les phases de planification et de développement afin d'atteindre un niveau de coût fixé par le management.

Pour Gervais M., cette méthode consiste à définir a priori un coût objectif, puis à adapter les caractéristiques et les processus de réalisation afin d'assurer la concordance entre le coût

estimé et le coût cible.Le coût cible est la différence entre le prix de vente concurrentiel et la marge attendue.

Coût cible = Prix de vente − Marge bénéficiaire

Tableau 7: Couts faisant l'objet du Target costing

COÛTS FAISANT L'OBJET DU *TARGET COSTING*	
Coûts variables	• Charges de matières premières • Charges de transport de pièces et composants • Coût d'achat de pièces • Coût variable de production
Coûts fixes directs	• Amortissement des équipements et outillages spécifiques • Coûts de développement des prototypes • Autres coûts de développement : heures d'ingénierie…

COÛTS NE FAISANT PAS L'OBJET DU *TARGET COSTING*	
Coûts directs de ventes	Leur montant est déterminé sur la base des charges encourues pour les modèles actuels.
Coûts fixes indirects de production (hors amortissements spécifiques)	Reflètent les conditions de production globales et non spécifiques au produit.
Autres coûts fixes indirects (administration, commercialisation…)	

Source: adapté Monden, Y. (1995). Cost reduction systems: Target costing and Kaizen costing. Productivity Press.

2.2.3.4.1.2 Caractéristiques de la méthode de Coût Cible

1- Fixation du prix de vente : Dans un contexte concurrentiel, le prix de vente devient une contrainte imposée par le marché. L'entreprise dispose de peu de latitude pour le modifier [1]. Le prix dépend des quantités prévues pour la commercialisation et peut varier selon la période du cycle de vie du produit [2].

2- Détermination de la marge :La marge contribue à la formation du résultat (bénéfice) de l'entreprise [3]. Elle varie selon les quantités produites et vendues ainsi que selon le cycle

[1] ALAZARD C., SEPARI S., Contrôle de gestion, 2e édition, Dunod, France, page 629.
[2] DJERBI Z., KUSZLA C., DURAND X., Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2014, pages 110-112.
[3] BÉATRICE B., FRANCIS G., L'essentiel du contrôle de gestion, France, 10e édition, 2018.

de vie du produit. Elle dépend du prix de vente et du coût du produit. Ainsi, une augmentation de la marge provient :

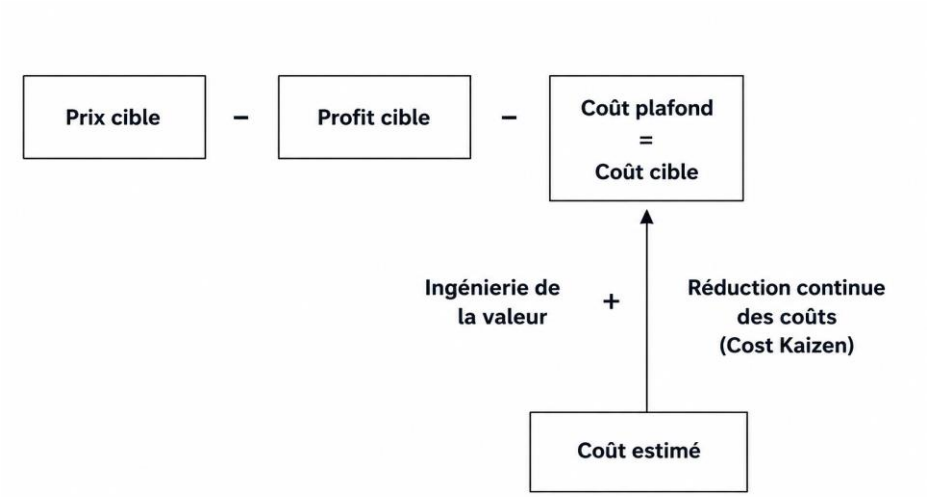
- Soit d'une augmentation du prix de vente,
- Soit d'une baisse des coûts [1].

3- Évaluation du coût : L'innovation et l'obsolescence réduisent la durée de vie des produits. Les coûts de revient sont élevés dès les phases initiales (recherche, conception, développement, lancement…).

La méthode des coûts cibles impose de prendre en compte ces étapes. Souvent, le coût estimé est supérieur au coût cible, ce qui nécessite une optimisation de la conception, de la fabrication et de la commercialisation.

2.2.3.4.1.3 Mise en œuvre d'une démarche de détermination d'un coût cible

Figure 17: Démarche de target costing



Source : Claude Alazard Sabine Sepani, Controle de gestion, 2e éd, DUNOD, France, page631

En pratique, le coût estimé est souvent supérieur au coût cible. L'objectif du target costing est donc de réduire cet écart par l'analyse et la mise en œuvre d'actions correctives[2]. Cette méthode est particulièrement efficace en cas de forte concurrence, de coûts de conception élevés et de durée de vie courte des produits [3].

[1] HORVÁTH P., « Revue française de gestion », n°104, pages 73-74.
[2] ALAZARD C., SEPARI S., Contrôle de gestion, 2e édition, Dunod, France, page 631.
[3] GRANDGUILLOT B., GRANDGUILLOT F., L'essentiel du contrôle de gestion, France, 10e édition, 2018.

2.2.3.4.2 La méthode de Kaizen

La maîtrise des coûts est fondamentale dans un environnement de plus en plus concurrentiel, où les marges de profit sont de plus en plus minces.

Le Kaizen est une approche d'amélioration continue d'origine japonaise, mise en place juste après la Deuxième Guerre mondiale, dans le cadre d'une large démarche d'amélioration de la qualité[1].Toute la philosophie du Kaizen est résumée dans cette idée : toujours améliorer, même ce qui n'est pas encore cassé, afin de rester compétitif. [2]

Le Kaizen, qui signifie en français « amélioration continue », doit être appliqué d'une manière quotidienne et continue. Ce principe nécessite l'implication de tous les acteurs afin de déployer des processus d'améliorations concrètes, simples et peu coûteuses, réalisées dans un laps de temps court. Cet état d'esprit exige aussi une forte motivation des employés.

2.2.3.4.2.1 Définition de la méthode kaizen

Différentes définitions sont proposées par plusieurs auteurs. Bekcioglu et al définissent le coût Kaizen comme une technique de réduction des coûts fondée sur des améliorations continues réalisées dès le début de la production afin de réduire les coûts sur le cycle de vie du produit et d'atteindre la rentabilité future attendue[3].

Drury explique que l'objectif du calcul des coûts Kaizen est de réduire le coût total du processus de production en éliminant les activités et les coûts sans valeur ajoutée, ainsi que les gaspillages, afin d'assurer l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Il définit le Kaizen comme l'amélioration d'un processus par de petites quantités incrémentielles plutôt que par de grandes innovations[4].

Bekcioglu et al estiment également qu'après la mise en œuvre de la conception du produit et du processus, l'équipe de planification se concentre sur le développement du caractère opérationnel du processus. Les ouvriers sont directement impliqués dans la production et responsables de l'amélioration des processus et de la réduction des coûts[5].

---

[1] Fernandez, A. (2019). Piloter l'entreprise. Management et Performance. Récupéré de https://www.piloter.org/qualite/kaizen.htm

[2] « Outils de pilotage : Kaizen ou analyser pour rendre meilleur », Qualité Performance, 2021. http://www.qualiteperformance.org/comprendre-la-qualite/outils-de-pilotage-kaizen-ou-analyser-pour-rendre-meilleur

[3] BEKCIOGLU S., KADERLI Y., KOROGLU A., SEZER D., « Strategic Cost Management », Accounting & Financial History Research Journal, 2016.

[4] DRURY C., Management and Cost Accounting, Thomson Learning, 6th edition, 2005.

[5] BEKCIOGLU S., et al., « Strategic Cost Management », 2016.

Kaur soutient que le calcul des coûts Kaizen est un bon outil de réduction des coûts et de motivation, car les employés de tous les niveaux sont impliqués pendant le processus de production. Il permet aussi de contrôler le coût de production tout en maintenant le niveau de performance existant[1].

Elle se repose sur :

- ✓ L'orientation du management de l'entreprise vers l'utilisation rationnelle, voire optimale, des ressources disponibles ;
- ✓ L'encouragement de la transparence et la perception des problèmes comme des opportunités d'amélioration ;
- ✓ L'instauration d'un esprit de critique positive, d'analyse et de perfectionnement ;
- ✓ L'adoption de la culture d'amélioration comme principe de l'entreprise ;
- ✓ La participation de tous, car chacun connaît mieux les problèmes ou contraintes qui limitent ses performances[2].

2.2.3.4.2.2 Les objectifs stratégiques de la méthode

Adopté dès le départ par Toyota, le système Kaizen est né de la recherche d'idées d'amélioration des processus, des outils et des compétences afin de :

- Optimiser la productivité, la sécurité, la qualité, les délais, les coûts et les conditions de travail ;
- Valoriser l'intelligence collective, décloisonner les compétences et éliminer l'inutile ainsi que les gaspillages[3].

La méthode Kaizen vise à éviter les sept gaspillages fondamentaux :

1. Production excessive ;
2. Attentes ;
3. Transports et manutentions inutiles ;
4. Usinages inutiles ;
5. Stocks ;
6. Mouvements inutiles ;

[1] KAUR M., « Kaizen Costing: A catalyst for change », GE-International Journal of Management Research, 2014, pages 1-16.
[2] « L'amélioration continue Kaizen », Kaizen Academy, 2019. https://kaizendz.com/lamelioration-continue-kaizen
[3] « Méthode Kaizen : définition et application », Appvizer, 2021. https://www.appvizer.fr/magazine/operations/business-process/methode-kaizen

7. Corrections.

2.2.3.4.2.3 Outils/méthodes plus spécifiques au Kaizen

Le Kaizen fait appel à plusieurs outils de créativité et de résolution de problèmes, parmi lesquels:

Le 5S : il ne se limite pas à la propreté et au rangement, mais constitue aussi un outil de maintenance élémentaire et de préparation à de futures actions d'amélioration ;

Le SMED (Single Minute Exchange of Die) : il vise à réduire de façon systématique le temps de changement de série ;

Le Poka Yoké : il repose sur des détrompeurs destinés à éviter certaines erreurs dans le processus ;

La TPM (Total Productive Maintenance) : elle améliore l'efficacité des ressources et introduit notamment l'indicateur TRS (Taux de rendement synthétique), qui permet d'identifier les priorités d'amélioration et de motiver le personnel à travers une implication directe sur les équipements[1].

2.2.3.4.3 L'analyse de la valeur (Value Engineering)

L'analyse de la valeur, apparue dans les années 50, vise à assurer l'adéquation au moindre coût entre les fonctions du produit (liées aux besoins des clients) et les solutions techniques mises en œuvre. Le produit est analysé non plus seulement sous sa dimension technique mais selon les fonctions qu'il doit remplir.

2.2.3.4.3.1 Définition l'analyse de la valeur

Selon l'AFNOR, l'analyse de la valeur est une méthode organisée et créative visant à satisfaire le besoin de l'utilisateur à travers une approche fonctionnelle, économique et pluridisciplinaire[2].

Elle permet de concevoir ou reconcevoir un produit, un service ou un processus en conciliant deux objectifs : améliorer la satisfaction des utilisateurs et réduire les coûts[3]. C'est une méthode systématique d'optimisation visant à assurer la satisfaction de l'utilisateur au plus bas coût, en mettant l'accent sur les fonctions du produit.

---

[1] Aouag, H. (2015). Étude et mise en œuvre des outils d'amélioration continue (Mémoire de master, Université Batna 2). Université Batna 2. Récupéré de http://eprints.univ-batna2.dz/96/1/these%20aouag%20hichem.pdf

[2] ALAZARD C., SEPARI S., Contrôle de gestion, 2e édition, Dunod, France, pages 461-464.

L'analyse de la valeur est donc une méthode rationnelle qui analyse les composantes d'un produit afin d'évaluer leur impact sur la satisfaction du client et de réduire les coûts de production[1]. Elle permet :

- De concevoir un produit adapté aux besoins au moindre coût ;
- D'améliorer la qualité sans augmenter les coûts ;
- De proposer des solutions créatives centrées sur les fonctions utiles ;

La recherche du meilleur rapport qualité / coût permet d'atteindre un double objectif de satisfaction et de compétitivité. Elle permet aussi :

- D'éliminer les coûts inutiles ;
- D'améliorer les performances ;
- De réduire les délais et alléger les charges;
- De conserver les services rendus tout en générant des économies.

L'analyse de la valeur s'applique à tout type de « produit » : produit matériel, processus ou service. Elle permet généralement une diminution du coût global et, associée au target costing, elle aide à réduire l'écart entre coût estimé et coût cible, améliorant ainsi la satisfaction client et le chiffre d'affaires.

2.2.3.4.3.2 La démarche d'analyse de la valeur

La démarche d'analyse de la valeur est à la fois rigoureuse et créative, menée par une équipe projet pluridisciplinaire. Elle commence par une phase de diagnostic permettant de définir les objectifs, le périmètre et les hypothèses du projet.

Elle repose sur des notions clés :

- Besoin : exigence fondamentale à satisfaire ;
- Fonction : rôle ou service rendu par le produit ;
- Coût : ensemble des dépenses liées à la production et à la distribution ;
- Valeur : utilité et qualité perçues par l'utilisateur.

2.2.3.4.5 Analyse du coût du cycle de vie (Life Cycle Costing)

Un produit, service ou projet possède une durée de vie au cours de laquelle apparaissent différents coûts directs (investissement, maintenance, exploitation…) et indirects.

[1] Guide d'aide à la conception. (s.d.). Analyse de la valeur. Récupéré de https://guidesaideconception.uqar.ca/guide-des-meilleures-pratiques/a-z/analyse-de-la-valeur/

L'analyse des coûts du cycle de vie (ACCV) permet d'attribuer une valeur économique globale en intégrant l'ensemble de ces coûts sur toute la durée de vie. Elle peut être couplée à une analyse environnementale ou sociale pour une vision élargie de la décision. Elle permet :

- ✓ D'identifier les coûts dès la phase de conception ;
- ✓ De repérer les moments critiques en termes de coûts ;
- ✓ D'optimiser les choix à long terme ;
- ✓ De comparer différents scénarios.

2.2.3.4.5.1 Définition du coût global

Le coût de cycle de vie est défini comme la somme de tous les coûts engagés depuis la conception jusqu'à la fin de vie du produit[1]. La notion de Whole Life Cost intègre l'ensemble des coûts supportés par le producteur, le consommateur et la société (externalités, recyclage).[2]

Le cycle de vie comprend généralement : conception, production, commercialisation, utilisation, maintenance et fin de vie[3].

Le calcul du coût de cycle de vie repose sur plusieurs étapes (méthode de Kaufman) :

- Identification des éléments de coût ;
- Détermination des paramètres critiques ;
- Calcul et actualisation des coûts ;
- Sommation des coûts[4] [5].

2.2.3.4.5.2 Le concept de coût sur le cycle de vie

Le coût sur le cycle de vie correspond à l'accumulation des coûts liés aux activités tout au long de la vie du produit, de sa conception à son abandon[6]. Cette approche permet d'évaluer les conséquences des décisions de conception sur l'ensemble des coûts futurs, notamment les coûts de production.

---

[1] Dover, L. E., & Oswald, B. E., Jr. (1974). A summary and analysis of selected life cycle costing techniques and models (Thesis, Air Force Institute of Technology, Wright-Patterson Air Force Base, Ohio, USA).
[2] Shields, M. D., & Young, S. M. (1991). Managing product life cycle costs: An organizational model. Journal of Cost Management, 5(3), 39–52.
[3] Wubbenhorst, K. (1986). Life cycle costing in construction projects. Long Range Planning, 19(4), 87-97.
[4] Kaufmann, R. J. (1969). Life cycle costing: Decision making tool for capital equipment acquisition. Journal of Purchasing and Supply Management, 5(8), 163-171.
[5] Harvey, G. (1976). Life-cycle-costing: A review of the technique. Management Accounting, 54(10), 343-347.
[6] Berliner, C., & Brimson, J. A. (1988). Cost management for today's advanced manufacturing: The CAM-I conceptual design. Harvard Business School Press.

Elle vise à influencer les décisions avant que les coûts ne soient engagés, contrairement aux systèmes comptables classiques. Elle s'inscrit dans une logique de management du coût total, permettant de planifier et de contrôler les ressources, les coûts, la rentabilité et les risques[1].

Le coût global peut inclure :

- Les coûts du producteur (développement, production, distribution…) ;
- Les coûts de l'utilisateur (acquisition, utilisation, maintenance, fin de vie)[2].

Cette approche permet de mieux maîtriser les coûts dès la phase de conception et d'optimiser les décisions stratégiques.

L'analyse des principes et des outils de l'optimisation des coûts conduit à plusieurs constats essentiels. Tout d'abord, l'optimisation des coûts est une démarche stratégique qui dépasse largement la simple réduction budgétaire. Elle repose sur des principes fondamentaux : une analyse rigoureuse des coûts selon des méthodes adaptées (coûts complets, coûts variables, méthode ABC), une évaluation systématique de la valeur créée par chaque dépense, un alignement strict des coûts sur la stratégie de l'entreprise, et un suivi permanent des résultats obtenus.

Ensuite, les outils d'optimisation des coûts sont nombreux et variés, chacun ayant ses forces et ses limites. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts constituent le socle traditionnel de la maîtrise des coûts à court terme. Les coûts standards et préétablis permettent de fixer des normes et d'évaluer les performances. Les méthodes plus récentes — target costing, kaizen costing, analyse de la valeur, life cycle costing — intègrent une dimension stratégique et prospective, en agissant sur les coûts dès la phase de conception des produits ou tout au long de leur cycle de vie.

Enfin, l'efficacité de ces outils dépend largement de leur appropriation par les acteurs de l'organisation et de leur articulation avec les autres fonctions de gestion. C'est précisément dans cette perspective que l'audit interne et le contrôle de gestion jouent un rôle déterminant. Le contrôle de gestion met en œuvre ces outils au quotidien, tandis que l'audit interne en évalue la pertinence et la fiabilité. Cette complémentarité, qui fait l'objet de la section suivante, est au cœur d'une démarche durable d'optimisation des coûts et de création de valeur.

[1] AACE International. (1993, décembre). Total cost management. Cost Engineering, 35(12).
[2] Gormand, C. (1995). Le coût global : Pratique et études de cas. AFNOR.

2.3 Le rôle conjoint de l'audit interne et du contrôle de gestion dans l'optimisation de la performance

Dans un environnement économique marqué par une pression croissante sur les marges et une exigence accrue de transparence, les organisations ne peuvent plus se contenter d'outils de pilotage isolés. La performance durable appelle une gouvernance à la fois proactive et sécurisée, où la mesure des résultats va de pair avec la fiabilité des données qui les fondent. C'est précisément à cette jonction que s'inscrit l'articulation entre le contrôle de gestion et l'audit interne.

Ces deux fonctions, souvent perçues comme distinctes voire concurrentes, partagent en réalité une finalité commune : contribuer à l'efficacité et à l'efficience de l'organisation. Le contrôle de gestion outille la décision ; il mesure, anticipe, alerte.

L'audit interne sécurise cette décision ; il vérifie, valide, recommande. Ensemble, ils forment un dispositif intégré dont la puissance dépasse largement la somme de leurs contributions individuelles.

Cette section explore la nature et la portée de cette complémentarité en quatre temps : la convergence de leurs objectifs vers l'efficacité et l'efficience, la synergie informationnelle qu'ils génèrent comme levier d'optimisation des coûts, leur collaboration dans la gestion des risques orientée vers la performance, et enfin la création de valeur ajoutée accrue qui en résulte pour l'ensemble de l’organisation.

2.3.1 Une convergence d’objectifs vers l’efficacité et l’efficience[1]

Bien que leurs méthodes diffèrent, l’audit interne et le contrôle de gestion convergent vers un objectif commun : l’amélioration continue de la performance globale de l’organisation. Cette complémentarité repose sur leurs missions respectives : le contrôle de gestion traduit la stratégie en objectifs opérationnels, mesure les résultats et analyse les écarts pour proposer des actions correctives, optimisant ainsi l’utilisation des ressources. L’audit interne, quant à lui, évalue la fiabilité des processus, identifie les dysfonctionnements et les risques, et formule des recommandations pour renforcer la maîtrise des opérations.

[1] Renard, J. & Nussbaumer, S. (2011). Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration (1re éd.). Paris : Eyrolles – Éditions d'Organisation P32.

En combinant lecture quantitative et prospective (contrôle de gestion) et lecture qualitative et critique (audit interne), ces deux fonctions assurent à la fois l'efficacité — atteindre les objectifs fixés — et l'efficience — optimiser les moyens mobilisés. Cette articulation crée une dynamique d'amélioration continue, mais elle dépend d'une coordination effective et d'un partage d'information entre les deux fonctions afin d'éviter les duplications et les interprétations divergentes.

2.3.1.1 L'apport spécifique de chaque fonction à la performance[1]

Le contrôle de gestion et l'audit interne contribuent tous deux à la performance de l'organisation, mais selon des logiques complémentaires. Le contrôle de gestion agit principalement en amont et tout au long du cycle de performance : il décline la stratégie en objectifs opérationnels, planifie via les budgets et suit les réalisations. Grâce aux tableaux de bord et à l'analyse des écarts, il identifie les dérives et propose des actions correctives, combinant anticipation et ajustement des actions.

L'audit interne adopte une approche transversale et intervient généralement a posteriori. Il évalue l'efficacité des dispositifs de contrôle interne, la pertinence des processus et la fiabilité des systèmes d'information, identifiant les défaillances et formulant des recommandations pour renforcer durablement la maîtrise des opérations.

Ces deux fonctions se rejoignent autour des notions d'efficacité — atteindre les objectifs stratégiques — et d'efficience — optimiser les ressources mobilisées. Le contrôle de gestion mesure l'efficience, tandis que l'audit interne vérifie la fiabilité et la pérennité des processus. Cette articulation crée un système de gestion équilibré, combinant anticipation, mesure et contrôle, où le contrôle de gestion pilote la performance et l'audit interne la sécurise.

Tableau 8: Convergences des objectifs vers l'efficacité et l'efficience

Fonction	Apport à la performance	Modalités d'action
Audit interne	Apporte une assurance sur le degré de maîtrise des opérations et propose des conseils pour créer de la valeur ajoutée	Évaluation du contrôle interne, identification des dysfonctionnements, recommandations d'amélioration
Contrôle de gestion	S'assure que les ressources de l'entreprise sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs stratégiques	Budgétisation, analyse des écarts, tableaux de bord, pilotage de la performance

Source : Elaboré par nous même

[1] Renard et Nussbaumer, Opt-cit pp. 26–31

2.3.1.2 Une convergence visible dans l'optimisation des ressources[1]

La convergence entre l'audit interne et le contrôle de gestion se manifeste particulièrement dans l'optimisation des ressources, un enjeu central de la performance organisationnelle. Elle se déploie sur deux dimensions : la maîtrise des ressources et l'amélioration de la rentabilité des opérations.

Le contrôle de gestion identifie les écarts entre prévisions et réalisations grâce à l'analyse des coûts et des indicateurs de performance, mettant en évidence anomalies, surcoûts et gaspillages. Cette approche quantitative est complétée par l'audit interne, qui adopte une perspective qualitative et processuelle, analysant les causes des écarts au niveau des processus opérationnels. Ensemble, ces deux fonctions permettent de comprendre et corriger durablement les dysfonctionnements.

Concernant la rentabilité, le contrôle de gestion élabore des outils pour évaluer la performance économique des activités (par produit, client ou centre de responsabilité) et utilise des méthodes comme l'ABC pour affiner la répartition des coûts. L'audit interne renforce cette approche en vérifiant la fiabilité des données et la cohérence des méthodes.

Cette articulation transforme l'observation des écarts en dynamique d'amélioration continue : le contrôle de gestion mesure l'impact financier des écarts, tandis que l'audit interne analyse les processus à l'origine de ces écarts et propose des actions correctives adaptées.

Par exemple, lorsqu'une baisse de marge sur coût variable est détectée, le contrôle de gestion signale la dérive et l'audit interne examine les processus pour identifier les causes réelles, telles que défauts de qualité, taux de rebut élevés ou sous-traitance mal maîtrisée. La combinaison des analyses quantitatives et qualitatives permet de mettre en œuvre des actions correctives pertinentes et de restaurer durablement la rentabilité.

Enfin, cette convergence ne produit pleinement ses effets que si une coordination efficace et un partage structuré d'informations existent entre les deux fonctions. Sans cela, l'analyse se limite à la constatation des écarts, réduisant l'impact des actions d'optimisation.

[1]Renard et Nussbaumer, Opt-cit pp. 31–34

Tableau 9: Convergence sur l'optimisation des ressources et la rentabilité

Domaine de convergence	Contribution du contrôle de gestion	Contribution de l'audit interne
Optimisation des ressources	Calcule les coûts unitaires, identifie les gaspillages par l'analyse des écarts	Audite les processus pour détecter les causes profondes des gaspillages
Rentabilité des opérations	Évalue la rentabilité par produit, par client, par activité (méthode ABC)	Vérifie la fiabilité des données de rentabilité et l'adéquation des méthodes

Source : Elaboré par nous même

2.3.1.3 Un dispositif complet de pilotage en boucle vertueuse[1]

L'articulation entre le contrôle de gestion et l'audit interne constitue un dispositif intégré de pilotage de la performance, fondé sur une logique d'amélioration continue. Ces deux fonctions agissent de manière complémentaire et interdépendante pour renforcer l'efficacité globale de l'organisation.

Le contrôle de gestion définit les objectifs de performance et les moyens de suivi à travers des indicateurs, tableaux de bord et budgets. Il fournit une vision chiffrée et prospective de la performance, essentielle pour la prise de décision et l'identification des écarts par rapport aux prévisions.

L'audit interne complète cette approche en évaluant la capacité réelle des processus à atteindre les objectifs, la qualité du contrôle interne et l'efficacité des dispositifs de gestion. Il identifie les dysfonctionnements et formule des recommandations pour améliorer la fiabilité et la robustesse du système de pilotage.

Ainsi, le contrôle de gestion et l'audit interne forment une boucle vertueuse : le premier fixe et mesure, le second sécurise et améliore, garantissant un pilotage efficace et une amélioration continue.

2.3.1.4 La synergie informationnelle : un levier d'optimisation des coûts[2]

L'interaction entre l'audit interne et le contrôle de gestion dépasse la simple coordination : elle constitue une complémentarité informationnelle essentielle au pilotage de la

[1] Renard et Nussbaumer, Opt-cite pp. 34–40
[2] Renard et Nussbaumer, Opt-cite pp. 83–100

performance. Dans un contexte où la qualité de l'information conditionne la pertinence des décisions, cette synergie optimise les coûts et renforce l'efficacité organisationnelle.

Le contrôle de gestion produit et analyse des données quantitatives pour mesurer la performance, anticiper les évolutions et orienter les décisions. L'audit interne valide la fiabilité, la cohérence et la pertinence de ces données, en s'assurant que les processus et systèmes d'information qui les génèrent sont maîtrisés.

Cette interaction crée un échange réciproque : l'audit interne assure la qualité de l'information utilisée par le contrôle de gestion, tandis que le contrôle de gestion fournit des indicateurs et signaux d'alerte guidant les missions d'audit. La synergie devient ainsi un véritable système d'intelligence organisationnelle, améliorant la qualité des analyses et réduisant les coûts liés aux erreurs, dysfonctionnements et redondances.

L'efficacité de cette collaboration repose sur un système d'information fiable, intégré et partagé. Sans coordination ni communication, les analyses peuvent diverger et les décisions s'appuyer sur des informations incomplètes, limitant l'impact de la synergie.

2.3.1.4.1 L'apport de l'audit interne à la qualité de l'information de coûts

L'audit interne garantit la fiabilité de l'information produite par le contrôle de gestion, condition essentielle pour un pilotage efficace de la performance. Une information fiable permet d'analyser correctement les écarts, de prendre des décisions adaptées et d'élaborer des prévisions réalistes.

Il intervient en amont en vérifiant l'exactitude des données comptables et analytiques, la correcte application des procédures, la pertinence des clés de répartition et l'intégrité du système d'information. Cette démarche assure que les indicateurs de gestion reflètent fidèlement la réalité économique de l'entreprise.

Sans cette validation, le contrôle de gestion risquerait de piloter sur des indicateurs erronés, entraînant des décisions sous-optimales et des coûts cachés. L'audit interne agit donc comme un filtre de qualité, sécurisant le processus de pilotage.

Pour être pleinement efficace, cette fonction nécessite que les recommandations issues des missions d'audit soient intégrées dans les outils de gestion. Sans suivi, des faiblesses structurelles peuvent persister, limitant l'efficacité globale du dispositif.

2.3.1.4.2 L'apport du contrôle de gestion à l'audit interne

La relation entre le contrôle de gestion et l'audit interne s'inscrit dans une logique d'échange réciproque. Le contrôle de gestion fournit des indicateurs financiers, opérationnels et qualitatifs qui servent de signaux d'alerte pour orienter les missions d'audit.

Grâce aux tableaux de bord et aux analyses d'écarts, il détecte anomalies et tendances inhabituelles, révélant des dysfonctionnements ou des risques non maîtrisés. L'audit interne s'appuie sur ces informations pour cibler ses interventions, prioriser ses missions et concentrer ses efforts sur les zones à plus forte valeur ajoutée.

Cette complémentarité permet une approche d'audit orientée par les risques, fondée sur des éléments factuels, renforçant la pertinence des audits et contribuant à une meilleure allocation des ressources. Le tableau suivant illustre le passage des indicateurs de gestion aux missions d'audit correspondantes :

Tableau 10: Des indicateurs de gestion aux missions d'audit

Indicateur produit par le contrôle de gestion	**Signal d'alerte pour l'audit interne**	**Mission d'audit déclenchée**
Écart défavorable récurrent sur coût d'achat	Anomalie dans le processus d'approvisionnement	Audit de la fonction achats
Taux de rebut anormalement élevé	Défaillance du processus de production	Audit de la qualité et de la maintenance
Délais de paiement fournisseurs en hausse	Dysfonctionnement du cycle « achats – comptabilité fournisseurs »	Audit du cycle « achats – paiements »
Marge sur coût variable en baisse sans explication	Problème de prix de vente ou de coût variable	Audit commercial ou audit de production

Source : Elaboré par nous même

Le contrôle de gestion fournit à l'audit interne des signaux d'alerte précoces via des indicateurs financiers et opérationnels (écarts sur coûts, taux de rebut, marges, délais de paiement). L'analyse de ces données dans le temps permet de détecter des anomalies récurrentes ou des dérives, révélant des faiblesses dans les processus, une mauvaise allocation des ressources ou des lacunes du contrôle interne.

L'audit interne s'appuie sur ces « clignotants » pour orienter ses missions vers les zones critiques, optimisant l'allocation de ses ressources et renforçant la pertinence des interventions.

L'intégration de ces informations transforme le plan d'audit en outil stratégique dynamique, orienté vers l'évaluation des risques et l'anticipation des dysfonctionnements.

Pour être efficace, ce dispositif nécessite une lecture fine des indicateurs et une collaboration étroite entre les deux fonctions. Une analyse superficielle ou isolée limiterait la pertinence des missions et l'impact global sur la performance.

2.3.1.5 La réduction des doublons et des conflits : une économie organisationnelle tangible[1]

La collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion génère des gains d'efficience souvent sous-estimés. En coordonnant leurs interventions, les deux fonctions rationalisent les processus d'analyse et évitent les redondances dans la collecte et le traitement de l'information.

Le partage des travaux et l'utilisation de données communes limitent les sollicitations répétées des opérationnels et réduisent la charge administrative. L'alignement des méthodologies et des référentiels produit des diagnostics cohérents, réduisant les risques d'interprétations divergentes et facilitant la lisibilité des informations transmises à la direction.

Cette convergence méthodologique contribue également à un climat organisationnel plus serein, en minimisant les tensions liées à des recommandations contradictoires ou mal coordonnées. Comme le soulignent Renard et Nussbaumer[2], Le rapprochement de l'audit interne et du contrôle de gestion permet des économies de temps et d'argent, grâce à moins d'interlocuteurs, des conflits réduits et une meilleure adaptation à la réalité organisationnelle. Cette synergie constitue un levier non seulement technique, mais également stratégique pour l'efficacité globale de l'entreprise.

Toutefois, ces bénéfices nécessitent une coordination effective. Sans celle-ci, le cloisonnement des fonctions entraîne des duplications d'efforts et limite l'impact des analyses, réduisant le potentiel d'optimisation.

2.3.2 Une gestion des risques orientée vers la performance

L'optimisation de la performance ne se limite pas à réduire les coûts ou à améliorer ponctuellement les résultats financiers : elle nécessite une maîtrise rigoureuse des risques

[1] Renard et Nussbaumer, Opt-cte pp. 120-
[2] Renard et Nussbaumer, Opt-cite p. 29,

pouvant affecter les objectifs stratégiques et opérationnels. Dans un environnement incertain, la capacité à anticiper et contrôler ces risques est un facteur clé de performance durable.

Le contrôle de gestion et l'audit interne collaborent dans ce domaine : le contrôle de gestion intègre le risque dans ses outils (scénarios budgétaires, analyses de sensibilité, indicateurs de suivi) pour anticiper les impacts des aléas. L'audit interne, de son côté, identifie, évalue et hiérarchise les risques, vérifie l'efficacité des dispositifs de contrôle et formule des recommandations pour renforcer la résilience organisationnelle. Cette articulation transforme la gestion des risques d'une logique réactive à une logique proactive : le contrôle de gestion alerte sur les dérives potentielles, tandis que l'audit interne analyse les causes et propose des actions correctives adaptées. Cette complémentarité permet une gestion proactive des risques, directement orientée vers l'amélioration durable de la performance.

L'efficacité de cette démarche dépend toutefois de l'intégration de la gestion des risques dans la culture managériale et de la coordination entre les deux fonctions ; sans cela, les efforts rstent fragmentés et leur impact limité.

2.3.2.1 L'intégration des risques dans les outils du contrôle de gestion

Sous l'influence du cadre COSO II (Enterprise Risk Management), le contrôle de gestion a intégré une dimension prospective et orientée vers les risques, passant d'une logique rétrospective centrée sur les performances passées à une approche anticipative visant à sécuriser les résultats futurs.

Les outils traditionnels ont été enrichis : les budgets incluent désormais des scénarios multiples, permettant d'anticiper les effets des aléas économiques, et les tableaux de bord intègrent des indicateurs de risque (dépendance fournisseurs, fluctuations de taux, délais critiques), offrant une lecture globale de la performance et des vulnérabilités potentielles.

Des méthodes comme le target costing et le life cycle costing participent à cette démarche en intégrant les risques dès la conception des produits, évaluant la rentabilité sur l'ensemble du cycle de vie et anticipant les dépassements de coûts.

Ainsi, le contrôle de gestion devient un acteur clé de la gestion proactive des risques, contribuant à l'anticipation, à la maîtrise des incertitudes et à la sécurisation de la performance stratégique. Cette efficacité dépend toutefois d'une coordination étroite avec l'audit interne et d'une montée en compétence des acteurs ; sans cela, le traitement des risques reste fragmenté et limité.

2.3.2.2 L'apport de l'audit interne à la maîtrise des risques de coûts

L’audit interne complète le contrôle de gestion en apportant une assurance indépendante sur l’efficacité des dispositifs de contrôle interne tout au long du cycle de gestion des risques, de l’identification à la mise en œuvre des actions correctives. Il évalue les risques liés aux processus et aux systèmes, analyse leur probabilité et leur criticité, et vérifie la pertinence et la mise en œuvre effective des contrôles existants. Il assure également le suivi des plans d’action correctifs, garantissant leur efficacité et la pérennité des améliorations.

Par exemple, lors du lancement d’un projet industriel, le contrôle de gestion définit les objectifs et le budget prévisionnel, tandis que l’audit interne évalue la robustesse des dispositifs : suivi des dépenses, validation des dépassements budgétaires et fiabilité du reporting. Cette articulation permet de combiner pilotage financier et maîtrise des processus, renforçant la performance et la maîtrise globale des risques.

L’efficacité de cette complémentarité dépend d’une coordination étroite et de l’intégration des recommandations de l’audit dans les outils de gestion. Sans cela, l’impact des actions sur la performance et la maîtrise des risques reste limité.

Tableau 11: Collaboration sur le cycle de gestion des risques de coûts

Étape	Rôle du contrôle de gestion	Rôle de l’audit interne
Identification des risques	Identifie les risques financiers et opérationnels	Identifie les risques de contrôle interne
Évaluation	Quantifie l’impact potentiel sur les coûts	Évalue la probabilité et la criticité
Plan d’action	Définit des objectifs de réduction des coûts et des indicateurs	Audite la conception et l’efficacité du plan d’action
Suivi	Mesure les résultats obtenus	Vérifie la pérennité des actions correctives

Source : Elaboré par nous même

2.3.2.3 L'adéquation des ressources aux objectifs

La collaboration entre le contrôle de gestion et l’audit interne permet de garantir un dimensionnement optimal des ressources, souvent sous-estimé mais crucial pour la performance. Un sur-dimensionnement mobilise inutilement moyens humains, matériels ou financiers, générant des coûts fixes élevés, tandis qu’un sous-dimensionnement provoque retards, goulots d’étranglement et coûts supplémentaires.

Le contrôle de gestion apporte une vision prospective, anticipant les besoins via la planification et la prévision, et propose des arbitrages budgétaires pour aligner les ressources sur les objectifs stratégiques. L'audit interne adopte une approche critique et rétrospective, évaluant la pertinence des allocations passées, la cohérence des clés de répartition et l'efficacité des moyens mobilisés, permettant d'identifier sur-allocations ou sous-investissements.

L'articulation de ces approches prospective et critique favorise une allocation plus rationnelle, évite les dérives et améliore la qualité des décisions futures. Cette complémentarité contribue à une gestion équilibrée des ressources, alignée sur les objectifs organisationnels et orientée vers une performance durable.

Son efficacité repose toutefois sur une coordination étroite et sur l'intégration des enseignements tirés des analyses passées ; sans cela, les erreurs de dimensionnement peuvent se reproduire et limiter l'efficacité globale du dispositif.

2.3.3 Vers une création de valeur ajoutée accrue

Le rapprochement entre l'audit interne et le contrôle de gestion va au-delà de l'efficience et de la maîtrise des risques : il transforme la gouvernance organisationnelle en améliorant la qualité, la fiabilité et la pertinence des décisions.

En combinant leurs approches — analytique et prospective pour le contrôle de gestion, critique et évaluative pour l'audit interne — ces fonctions enrichissent le processus décisionnel. Le contrôle de gestion fournit des informations chiffrées et structurées, tandis que l'audit interne assure leur fiabilité et analyse les conditions de mise en œuvre. Cette complémentarité favorise des décisions éclairées, basées à la fois sur les données et la compréhension des risques et des processus.

Elle permet également d'avoir une vision intégrée de la performance, incluant la dimension qualitative des processus, la gestion des risques et la fiabilité des systèmes d'information, favorisant une performance durable et alignée sur la stratégie. Le croisement des analyses facilite les arbitrages, améliore l'allocation des ressources et réduit les inefficiences.

Ainsi, la collaboration entre audit interne et contrôle de gestion devient un levier de création de valeur ajoutée, optimisant les coûts, sécurisant les opérations et renforçant l'adaptabilité organisationnelle. Son efficacité repose toutefois sur une culture de coopération

et une volonté managériale de décloisonner les fonctions ; sans cela, le potentiel de synergie reste partiellement exploité.

2.3.3.1 Du contrôle financier au management intégré de la performance

Avant leur rapprochement, l'audit interne et le contrôle de gestion ont tendance à fonctionner de manière cloisonnée, chacune des fonctions poursuivant ses objectifs selon une logique propre. Le contrôle de gestion se concentre principalement sur le suivi des écarts budgétaires et la mesure de la performance financière, tandis que l'audit interne oriente ses missions vers la vérification de la conformité aux normes et aux procédures. Dans ce contexte, les échanges d'information restent limités, ce qui peut conduire à des analyses partielles et à des décisions fondées sur des données insuffisamment validées ou croisées.

Cette organisation en silos présente des limites importantes. D'une part, elle empêche une vision globale et cohérente de la performance. D'autre part, elle peut générer des incohérences dans les diagnostics et les recommandations, réduisant ainsi l'efficacité des actions engagées. L'absence de coordination entre les deux fonctions limite donc leur capacité à contribuer pleinement à la performance globale de l'entreprise.

À l'inverse, leur rapprochement permet de faire évoluer le pilotage vers une approche intégrée de la performance. Dans ce nouveau cadre, les différentes dimensions de la gestion — coûts, délais, qualité et risques — sont appréhendées de manière globale et cohérente. Le contrôle de gestion ne se limite plus à une analyse financière, mais intègre des indicateurs élargis, tandis que l'audit interne dépasse la simple vérification de conformité pour s'inscrire dans une logique d'amélioration continue des processus.

Ce passage à un management intégré repose sur une circulation fluide de l'information entre les deux fonctions. Les données sont partagées, croisées et validées, ce qui permet de construire un socle informationnel fiable et multidimensionnel. Les décisions qui en découlent sont ainsi mieux éclairées, car elles tiennent compte à la fois des résultats chiffrés, des risques identifiés et des conditions opérationnelles de leur réalisation.

Ce glissement traduit une transformation profonde de la gouvernance organisationnelle. L'entreprise ne se contente plus de contrôler a posteriori ses performances, mais développe une capacité d'anticipation et d'adaptation fondée sur une analyse intégrée des données. Le pilotage devient alors plus stratégique, plus réactif et plus aligné avec les objectifs de long terme. Le tableau suivant illustre cette évolution :

Tableau 12: Transformation de la gouvernance par la collaboration

Avant la collaboration	Après la collaboration
Contrôle de gestion focalisé sur les écarts budgétaires	Pilotage intégré des coûts, des délais, de la qualité et des risques
Audit interne centré sur la conformité	Audit interne orienté vers l'amélioration de la performance
Information cloisonnée	Information partagée et synergique
Décisions fondées sur des données parfois non vérifiées	Décisions fondées sur des informations fiables et auditées

Source : Elaboré par nous même

2.3.3.2 La lutte contre la complexité organisationnelle

Dans les grandes organisations, la complexité — multiplicité d'interlocuteurs, canaux d'information hétérogènes et sollicitations répétées — génère des coûts souvent sous-estimés et nuit à l'efficacité opérationnelle et à la qualité des décisions. Elle peut provoquer retards, biais décisionnels et surcharge administrative pour les opérationnels.

Le rapprochement entre contrôle de gestion et audit interne constitue un levier de simplification. En coordonnant leurs interventions et en partageant un référentiel commun d'information et d'analyse, ces fonctions rationalisent les flux, unifient les interprétations et produisent des analyses cohérentes.

Cette coordination améliore la lisibilité pour la direction et réduit la charge pour les opérationnels, clarifiant responsabilités et interactions. Elle permet ainsi de concentrer les ressources sur les activités à forte valeur ajoutée, générant une création de valeur organisationnelle.

Pour être efficace, cette démarche exige un cadre de coordination formalisé et une volonté de décloisonner les fonctions ; sans cela, la complexité initiale persiste et limite les gains d'efficience.

2.3.3.3 La réduction de l'incertitude au profit de la direction générale

Pour la direction générale, la collaboration entre audit interne et contrôle de gestion constitue un levier stratégique permettant de réduire l'incertitude dans la prise de décision. Le contrôle de gestion fournit des prévisions budgétaires et des analyses financières, tandis que

l’audit interne garantit la fiabilité des données et la robustesse des systèmes qui les produisent. Cette combinaison renforce la crédibilité et la pertinence des informations utilisées pour piloter l’organisation.

La gestion conjointe des risques permet d’anticiper les facteurs susceptibles d’affecter la performance, notamment les coûts, et de limiter les effets de surprise. Les recommandations financières du contrôle de gestion et l’analyse des processus et risques de l’audit interne offrent une double lecture, enrichissant les arbitrages stratégiques.

La validation du reporting par l’audit interne renforce la confiance de la direction dans les données, accélérant la prise de décision et sécurisant les choix stratégiques. Comme le soulignent l’IFACI et la DFCG (2013), l’intégration d’analyses prospectives et d’indicateurs liés aux risques par le contrôle de gestion, accompagnée de l’assurance fournie par l’audit interne, contribue à construire un système de pilotage robuste, capable de soutenir durablement la performance organisationnelle.

L'analyse du rôle conjoint de l'audit interne et du contrôle de gestion dans l'optimisation de la performance aboutit à une conclusion claire : leur complémentarité ne relève pas d'une simple coordination fonctionnelle, mais constitue le fondement d'une gouvernance intégrée, à la fois rigoureuse dans ses méthodes et agile dans ses réponses.

Plusieurs enseignements majeurs se dégagent de cette analyse. Premièrement, les deux fonctions convergent vers des objectifs communs d'efficacité et d'efficience. Le contrôle de gestion pilote la performance, tandis que l'audit interne la sécurise. Ensemble, ils forment un dispositif complet de pilotage en boucle vertueuse, où la mesure des résultats et la validation des processus s'enrichissent mutuellement.

Deuxièmement, leur synergie informationnelle constitue un levier puissant d'optimisation des coûts. L'audit interne garantit la fiabilité des données utilisées par le contrôle de gestion, tandis que le contrôle de gestion fournit à l'audit interne des signaux d'alerte qui orientent ses missions. Cette interaction réduit les doublons, prévient les conflits et génère des économies organisationnelles tangibles.

Troisièmement, leur collaboration dans la gestion des risques, orientée vers la performance, permet d'anticiper les aléas et de renforcer la résilience de l'organisation. Le contrôle de gestion intègre le risque dans ses outils budgétaires et ses tableaux de bord, tandis

que l'audit interne évalue l'efficacité des dispositifs de contrôle et assure le suivi des plans d'action correctifs.

Enfin, leur rapprochement contribue à une création de valeur ajoutée accrue. Il favorise le passage d'un contrôle financier cloisonné à un management intégré de la performance, lutte contre la complexité organisationnelle et réduit l'incertitude pour la direction générale. Ainsi, loin de constituer deux fonctions parallèles aux logiques indépendantes, le contrôle de gestion et l'audit interne forment, lorsqu'ils sont pleinement articulés, un véritable système nerveux de la performance organisationnelle.

Conclusion

En définitive, l'articulation entre l'audit interne et le contrôle de gestion ne relève pas d'une simple coordination fonctionnelle : elle constitue le fondement d'une gouvernance intégrée, à la fois rigoureuse dans ses méthodes et agile dans ses réponses. Leur complémentarité se manifeste à chaque étape du cycle de performance — de la définition des objectifs à la vérification de leur atteinte, de l'identification des risques à la validation des plans d'action correctifs.

Les bénéfices de cette collaboration sont multiples et concrets : fiabilité accrue de l'information de gestion, réduction des doublons opérationnels, meilleure allocation des ressources, renforcement de la maîtrise des risques et, in fine, amélioration durable de la rentabilité. Mais au-delà des gains quantifiables, c'est la qualité de la décision organisationnelle qui se trouve enrichie : les dirigeants disposent d'un éclairage à la fois prospectif et critique, financier et opérationnel, qui réduit significativement l'incertitude inhérente à tout environnement complexe.

Ainsi, loin de constituer deux fonctions parallèles aux logiques indépendantes, le contrôle de gestion et l'audit interne forment, lorsqu'ils sont pleinement articulés, un véritable système nerveux de la performance organisationnelle. Si l'audit interne s'assure que les dirigeants sont dans les meilleures conditions pour décider, le contrôle de gestion accompagne directement cette prise de décision. Leur rapprochement s'impose dès lors non pas comme une option managériale, mais comme une condition structurelle de la compétitivité durable dans un environnement où la maîtrise des coûts et la création de valeur sont plus que jamais indissociables.

Chapitre 3 : Étude empirique de la collaboration entre l'audit interne et le contrôle de gestion

Cas d'entreprise « MSC Algérie »

Introduction

Les deux premiers chapitres de ce mémoire ont permis d'établir les fondements théoriques de l'audit interne et du contrôle de gestion, d'analyser leur complémentarité potentielle, et d'examiner leurs rôles respectifs dans la maîtrise et l'optimisation des coûts. Il convient désormais de confronter ces apports théoriques à la réalité du terrain, afin de vérifier dans quelle mesure les mécanismes de complémentarité identifiés opèrent concrètement au sein d'une organisation.

Pour ce faire, nous avons choisi d'étudier le cas de MSC Mediterranean Shipping Company Algérie (MSC Algérie), filiale du premier groupe mondial de transport maritime de conteneurs. Ce choix se justifie par plusieurs raisons. Tout d'abord, le secteur du transport maritime se caractérise par une forte intensité opérationnelle et financière, avec des charges d'exploitation considérables et une exposition permanente aux risques de marché, de change et de conformité réglementaire. Ensuite, MSC Algérie présente une particularité organisationnelle intéressante : la filiale ne dispose pas de fonction d'audit interne locale, les missions d'audit étant centralisées au niveau du siège de Genève. Cette situation soulève la question centrale de notre recherche : dans quelle mesure le contrôle de gestion, en l'absence d'audit interne local, peut-il assumer un rôle élargi de contrôle et contribuer à l'optimisation des coûts, en coordination avec les audits périodiques du groupe ?

Ce troisième chapitre est structuré autour de trois sections principales. La première section sera consacrée à la présentation de l'entreprise MSC Algérie : sa fiche technique, ses objectifs stratégiques, son offre de services et son organisation interne. Cette présentation permettra de contextualiser l'étude et de comprendre l'environnement dans lequel évoluent les fonctions de contrôle.

La deuxième section présentera la méthodologie de recherche adoptée, avant de détailler l'analyse quantitative de la performance financière de MSC Algérie. Nous examinerons la structure des coûts, l'évolution du chiffre d'affaires, la composition des charges, le calcul des marges commerciales, ainsi que l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations. Cette analyse quantitative sera complétée par une étude qualitative, fondée sur un entretien semi-directif avec le contrôleur de gestion et un questionnaire administré aux collaborateurs de l'entreprise.

La troisième section sera consacrée à la discussion et à la présentation des résultats. Nous y confronterons les données quantitatives et qualitatives pour valider ou infirmer les trois

hypothèses de recherche formulées en introduction. Enfin, nous formulerons des recommandations opérationnelles à l'intention de MSC Algérie, visant à renforcer la complémentarité entre le contrôle de gestion et les audits du groupe, et à améliorer durablement la maîtrise des coûts.

3.1 Fiche technique « MSC Algérie »

Avant d'analyser en détail la structure des coûts et les mécanismes de contrôle au sein de MSC Algérie, il est essentiel de présenter l'entreprise dans son environnement. La Mediterranean Shipping Company (MSC) est aujourd'hui un leader mondial du transport maritime de conteneurs. Fondée en 1970 et dont le siège est établi à Genève, l'entreprise est présente dans plus de 155 pays, dessert plus de 675 ports et dispose d'une flotte de plus de 800 navires. Malgré sa présence mondiale et ses opérations à grande échelle, MSC reste avant tout une entreprise familiale, partageant un héritage commun et des valeurs fortes.

En Algérie, MSC est présente depuis l'an 2000, date d'ouverture de sa première agence à Alger. Aujourd'hui, MSC Algérie dispose de six agences couvrant l'ensemble du territoire national : Alger, Oran, Béjaïa, Skikda, Annaba et Sétif. La filiale emploie environ 160 personnes dans ses agences, auxquelles s'ajoutent 430 employés de sa filiale complémentaire MTA, spécialisée dans les services porte-à-porte, le dédouanement et l'entreposage.

Cette section a pour objectif de présenter de manière synthétique mais complète MSC Algérie. Nous aborderons successivement sa fiche technique, sa définition et son statut juridique, ses objectifs stratégiques, son offre de services, ainsi que son organisation interne. Cette présentation permettra de mieux comprendre le contexte opérationnel et financier dans lequel s'inscrit notre analyse des coûts et des mécanismes de contrôle.

3.1.1 Identification de MSC.A SARL

MSC ALGÉRIE est une société de droit algérien, créée en partenariat avec l'armateur suisse MSC, pour la consignation de ses navires. Sa politique commerciale vise à offrir un service personnalisé aux clients transportant leurs marchandises en conteneurs par voie maritime.

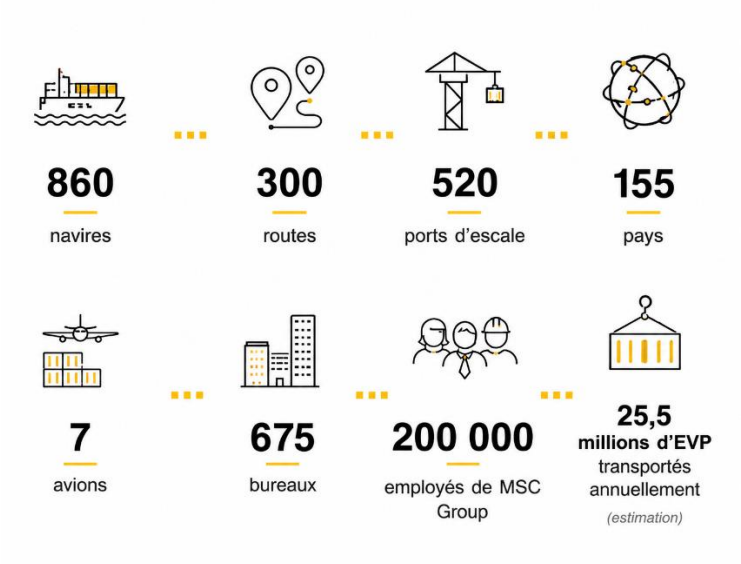
Tableau 13: Fiche technique MSCA

Raison sociale	**MSC Algérie SARL (MSC.A)**
Statut juridique	Société à Responsabilité Limitée (SARL) de droit algérien
Siège social	Alger, Algérie
Maison mère	Mediterranean Shipping Company (MSC) — Genève, Suisse
Activité principale	Consignation de navires MSC — Transport maritime de conteneurs
Présence en Algérie	6 agences : Alger, Oran, Béjaïa, Skikda, Annaba, Sétif
Effectif (agences)	160 employés dans les agences + 430 employés MTA (filiale)
Début d'activité	Année 2000 — Première agence à Alger
Hub logistique	Plateforme de Valence & Barcelone (transit vers ports algériens)
Filiale complémentaire	MTA (rachetée en 2006) — Services porte-à-porte, dédouanement, entreposage

Source *:adapté d'après* *https://www.msc.com/fr/about-us/msc-group25/03/2025 18:16*

Voici quelques chiffres clés sur MSC :

Figure 18: Chiffres clés de MSC : nombre de navires, routes, ports d'escale… etc (en millions d'EVP).

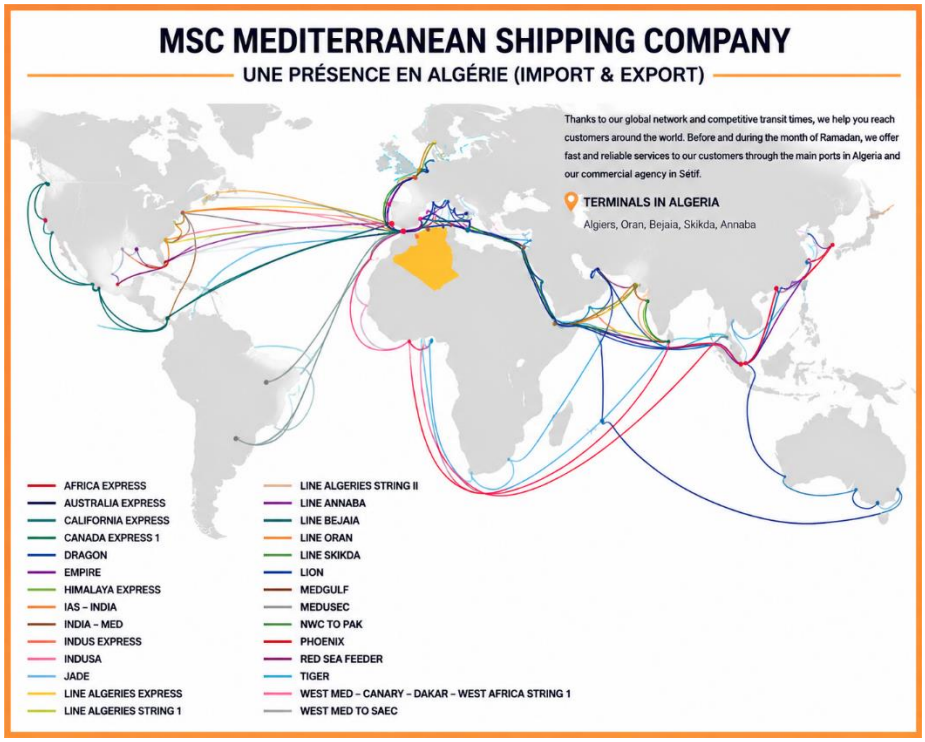


Source : https://www.msc.com/fr/about-us/msc-group25/03/2025 18:16

Engagements de service de MSC.A

- ✓ Écoute permanente : Équipe de professionnels dédiée répondant à toutes les demandes à l'import et à l'export.
- ✓ Suivi EDI : Traçabilité des conteneurs dès leur embarquement via l'EDI (Electronic Data Interchange).
- ✓ Plateforme numérique : Site web public facilitant le suivi des conteneurs en temps réel.
- ✓ Capacité opérationnelle : Service actif 365 jours par an, avec flotte de porte-conteneurs de dernière génération.
- ✓ Import/Export : Acheminement via la plateforme logistique de Valence et Barcelone vers tous les ports algériens.
- ✓ Compétitivité à l'export : Tarifs de transport compétitifs pour faciliter l'accès aux marchés internationaux.

Figure 19: Présence de MSC en Algérie



Source : https://www.msc.com/fr/about-us/msc-group25/03/2025 20:42

MSC a progressivement étendu son réseau d'agences en Algérie depuis 2000, en réponse à la demande croissante de transport maritime :

Agence	Date d'ouverture	Rôle / Zone couverte
Alger	2000 (fondatrice)	Siège national — Centre du pays
Oran	Août 2001	Région Ouest algérien
Béjaïa	Janvier 2003	Région de la Kabylie — Port actif
Skikda	Juin 2004	Région Est — Port pétrolier & industriel
Sétif	2005	Hauts Plateaux — Zone économique
Annaba	Novembre 2008	Grand Est algérien — Port de l'Annaba

3.1.2 Objectifs stratégique de MSC.A SARL

Politique client

Le management de MSC.A place le client au centre de toutes ses préoccupations. La politique client est orientée vers :

- Satisfaction durable : Écoute organisée et permanente des besoins des clients.
- Communication efficace : Perfectionnement continu du système d'information et de communication avec la clientèle.
- Qualité continue : Amélioration permanente du management de la qualité — la qualité est un réflexe et un moteur d'amélioration.

Objectifs opérationnels

- Volume d'affaires : Augmenter les volumes à l'import et à l'export.
- Optimisation logistique : Réduire les immobilisations de conteneurs sur le territoire algérien.
- Leadership national : Se hisser au rang de leader du transport maritime de conteneurs en Algérie.
- Système d'information : Améliorer les outils numériques de suivi et de gestion des opérations.

3.1.3 Offre de service de MSCA SARL

MSC Algérie propose une gamme complète de services maritimes, logistiques et digitaux adaptés aux besoins des importateurs et exportateurs locaux. Voici un aperçu détaillé de leurs offres :

Services de transport maritime :	
Fret sec (Dry Cargo)	Transport standard de conteneurs secs pour une large variété de marchandises.
Fret frigorifique (Reefer Cargo)	Solutions adaptées aux produits nécessitant une chaîne du froid : aliments, médicaments, produits sensibles, etc.
Fret liquide	Transport de produits chimiques, pétroliers ou autres liquides en vrac, dans des conteneurs spéciaux.
Fret projet (Project Cargo)	Gestion de cargaisons hors gabarit ou de grande masse, avec livraison directe au port de destination.
Services commerciaux (Trade Services)	Solutions sur mesure incluant consolidation, rechargement, emballage/déballage, et gestion personnalisée des expéditions.

Solutions logistiques et intermodales :	
Transport terrestre	Gestion du transport intérieur par camion avec option de livraison porte-à-porte sur l'ensemble du territoire algérien.
Entreposage & stockage	Services de stockage temporaire ou longue durée en entrepôts, avec options de gestion de stocks intégrée.
Manutention de cargaison	Services de consolidation, chargement, rechargement, emballage, déballage et transbordement entre conteneurs et camions.

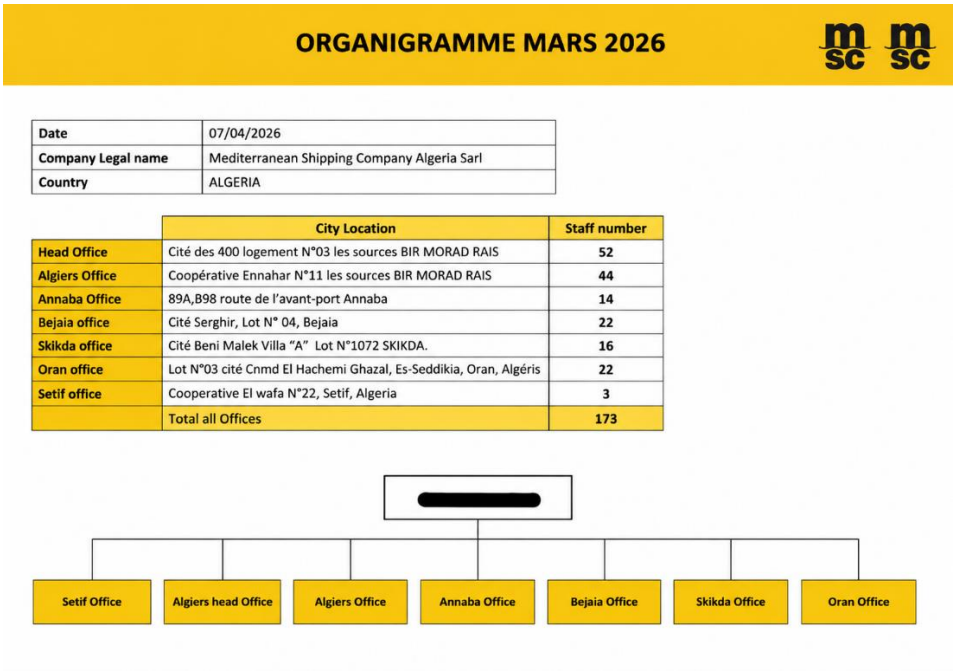
Solutions numériques :	
EBL (Bill of Lading électronique)	Gestion électronique des connaissements pour une traçabilité accrue et une sécurité renforcée des documents de transport.
Intégrations directes	Connexion des systèmes informatiques des clients avec la plateforme MSC pour une gestion automatisée et en temps réel des expéditions.
Conteneurs intelligents (Smart Containers)	Suivi en temps réel des conditions de transport (température, humidité, chocs) et de la géolocalisation des conteneurs.
iReefer	Surveillance avancée des conteneurs frigorifiques pour garantir l'intégrité de la chaîne du froid tout au long du transport.

Assurances et protection :	
MSC Extended Protection	Couverture étendue pour les cargaisons, offrant une protection supplémentaire contre les risques de perte, dommages ou retards.
Assurance maritime	Options d'assurance complètes pour protéger les marchandises contre les dommages ou pertes survenant pendant le transport maritime.

3.1.4 Organisation interne MSC.A SARL

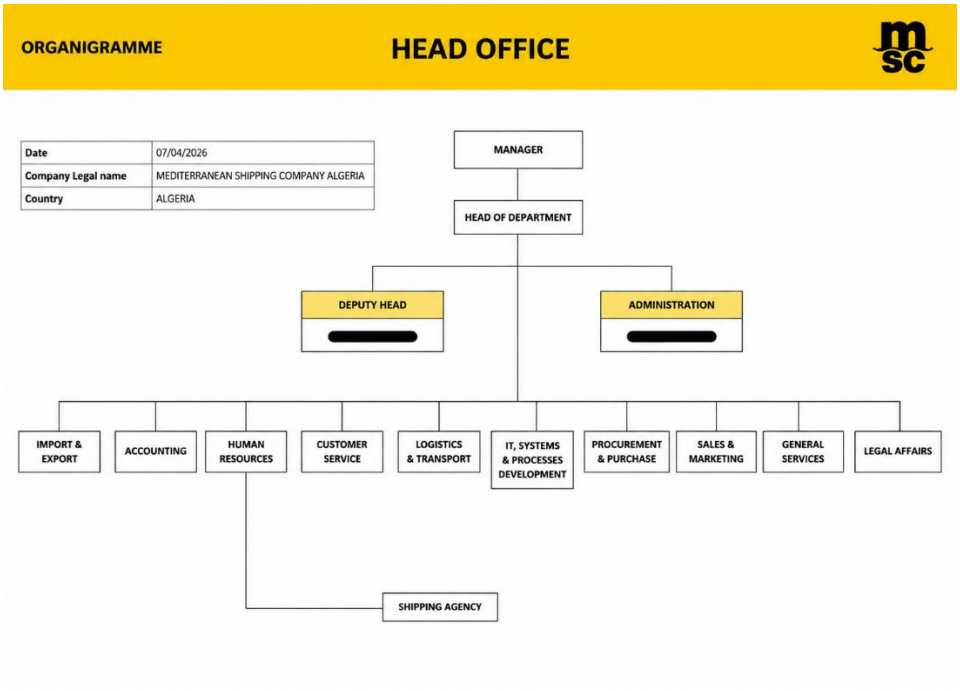
La compagnie MSC Algérie est structurée en 6 départements principaux, chacun comprenant plusieurs services assurant un suivi rigoureux des navires et des conteneurs :

Figure 20: Organigramme et répartition du personnel de MSC Algérie par bureau.



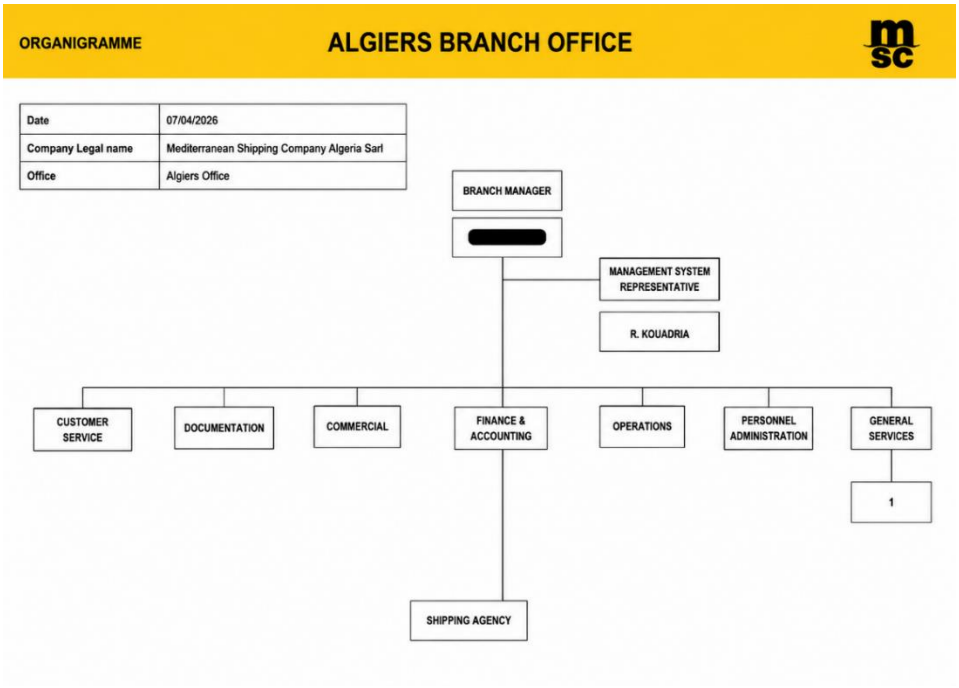
Adapté de MSC (2026). Données internes de MSC Algeria Sarl, avril 2026.

Figure 21: Organigramme du siège de MSC Algérie, détaillant la hiérarchie des postes et les principaux départements du bureau central (Head Office).



Adapté de MSC (2026). Données internes de MSC Algeria Sarl, avril 2026.

Figure 22: Organigramme du bureau d'Alger de MSC Algérie, indiquant la hiérarchie et les principaux départements du bureau local.



Adapté de MSC (2026). Données internes de MSC Algeria Sarl, avril 2026.

La présentation de MSC Algérie fait apparaître plusieurs caractéristiques essentielles qui éclaireront notre analyse. Premièrement, la filiale algérienne opère dans un secteur à forte intensité capitalistique et opérationnelle, où la maîtrise des coûts logistiques et portuaires est un facteur clé de compétitivité. Les charges liées au débarquement et à l'embarquement des conteneurs, aux frais de manutention et aux honoraires d'intermédiaires constituent des postes de dépenses critiques qui nécessitent un suivi rigoureux.

Deuxièmement, l'organisation de MSC Algérie est décentralisée, avec six agences réparties sur l'ensemble du territoire national. Cette décentralisation, si elle permet une proximité avec les clients et une meilleure couverture du marché, pose également des défis en matière de coordination, de consolidation des données et d'harmonisation des pratiques de contrôle.

Troisièmement, et c'est le point le plus important pour notre recherche, MSC Algérie ne dispose pas de fonction d'audit interne locale. Les missions d'audit sont réalisées périodiquement par le siège de Genève ou par la région. Cette situation organisationnelle, loin d'être exceptionnelle dans les filiales de grands groupes internationaux, place le contrôle de gestion dans une position particulière : il doit non seulement assurer ses missions traditionnelles de pilotage de la performance, mais également compenser, au moins partiellement, l'absence d'un regard local indépendant sur les processus et les risques.

Ainsi, cette présentation contextuelle pose les jalons de notre analyse empirique. Elle nous permet de comprendre l'environnement dans lequel évolue le contrôleur de gestion, d'identifier les principaux enjeux de maîtrise des coûts, et de situer notre étude par rapport aux spécificités organisationnelles de MSC Algérie. La section suivante sera consacrée à l'analyse approfondie de la structure des coûts et à la méthodologie de recherche adoptée.

3.2 Analyse de la structure des couts pour MSCa

Après avoir présenté l'entreprise MSC Algérie dans son environnement, cette section entre dans le cœur de l'analyse empirique. L'objectif est double : d'une part, présenter la méthodologie de recherche adoptée pour analyser la structure des coûts et évaluer le dispositif de contrôle ; d'autre part, détailler les résultats de l'analyse quantitative de la performance financière de MSC Algérie, avant de compléter cette analyse par une étude qualitative fondée sur des entretiens et un questionnaire.

La méthodologie adoptée s'articule autour de trois niveaux d'investigation complémentaires, permettant de croiser des données quantitatives et qualitatives dans une logique de triangulation. Le premier niveau repose sur l'analyse documentaire des documents financiers internes : tableaux de coût de revient (TCR) des exercices 2023, 2024 et 2025, budgets prévisionnels, tableaux de bord Power BI, et rapports financiers par agence. Le deuxième niveau est constitué d'un entretien semi-directif approfondi mené auprès du contrôleur de gestion de MSC Algérie. Le troisième niveau repose sur un questionnaire administré à un échantillon de 8 à 10 collaborateurs de l'entreprise, sélectionnés selon un principe de diversité fonctionnelle.

L'analyse quantitative portera sur l'évolution du chiffre d'affaires, la composition des charges, le calcul des marges commerciales, et l'analyse des écarts entre réalisations et prévisions budgétaires. L'étude qualitative, quant à elle, explorera la perception des acteurs sur le rôle du contrôleur de gestion, l'état du contrôle interne, et la complémentarité avec les audits du groupe.

Pour évaluer la structure des coûts et la rentabilité de MSC Algérie, nous avons construit un Tableau de Coût de Revient (TCR) à partir des données comptables de l’entreprise. Cette démarche s’appuie sur les comptes 6 (charges) et 7 (produits) enregistrés pour les années 2023, 2024 et 2025, ainsi que sur le budget prévisionnel pour 2026. L’objectif est de fournir une vision consolidée des coûts par activité et de mesurer l’impact du dispositif de contrôle de gestion récemment adopté.

Processus d’obtention du TCR et traitement des données : analyse détaillée

La première étape a consisté à extraire toutes les transactions pertinentes de la base comptable. Les comptes 6 et 7 ont été classifiés en catégories clés :

Figure 23: Extrait de la base de données comptable de MSC Algérie

	A	B	C	D	E	F	G	H	J	J	K	L
1	Clé comptat	Année/Mois	Mois	Libellé réf	Date de doc	Date compt	Montant DI	N° de compte	Compte 3P	Compte 2P	libellé du compte	Unité
2	50	2024/01	Janvier	Commission Export	07/01/2024	11/01/2024	-24 170,58	706210	706	70	Prestations	Bejaia
3	50	2024/01	Janvier	Commission Export	16/01/2024	17/01/2024	-76 513,38	706210	706	70	Prestations	Bejaia
4	50	2024/01	Janvier	Commission Export	03/01/2024	28/01/2024	-6 721,19	706210	706	70	Prestations	Skikda
5	50	2024/01	Janvier	Commission Export	03/01/2024	28/01/2024	-24 157,39	706210	706	70	Prestations	Skikda
6	50	2024/01	Janvier	Commission Export	28/01/2024	28/01/2024	-36 347,54	706210	706	70	Prestations	Skikda
7	50	2024/01	Janvier	Commission Export	28/01/2024	29/01/2024	-28 270,30	706210	706	70	Prestations	Bejaia
8	50	2024/01	Janvier	Commission Export	31/01/2024	31/01/2024	-40 283,10	706210	706	70	Prestations	Bejaia
9	50	2024/02	Février	Commission Export	11/02/2024	12/02/2024	-2 685,62	706210	706	70	Prestations	Alger
19	50	2024/02	Février	Commission Export	11/02/2024	12/02/2024	-13 423,40	706210	706	70	Prestations	Alger
10	50	2024/02	Février	Commission Export	11/02/2024	12/02/2024	-49 733,62	706210	706	70	Prestations	Alger
12	50	2024/02	Février	Commission Export	11/02/2024	12/02/2024	-29 571,34	706210	706	70	Prestations	Alger
13	50	2024/02	Février	Commission Export	03/01/2024	13/02/2024	-22 814,43	706210	706	70	Prestations	Alger
13	50	2024/02	Février	Commission Export	18/02/2024	19/02/2024	-30 984,19	706210	706	70	Prestations	Alger
14	50	2024/02	Février	Commission Export	19/02/2024	19/02/2024	-1 344,30	706210	706	70	Prestations	Bejaia
15	50	2024/02	Février	Commission Export	20/02/2024	19/02/2024	-12 097,65	706210	706	70	Prestations	Annaba
16	50	2024/02	Février	Commission Export	18/02/2024	21/02/2024	-125 009,02	706210	706	70	Prestations	Bejaia
18	50	2024/02	Février	Commission Export	04/02/2024	27/02/2024	-32 184,50	706210	706	70	Prestations	Oran
19	50	2024/02	Février	Commission Export	04/02/2024	27/02/2024	-33 603,80	706210	706	70	Prestations	Oran
19	50	2024/02	Février	Commission Export	04/02/2024	27/02/2024	-33 603,80	706210	706	70	Prestations	Oran
20	50	2024/02	Février	Commission Export	04/02/2024	27/02/2024	-67 195,55	706210	706	70	Prestations	Oran
21	50	2024/02	Février	Commission Export	04/02/2024	27/02/2024	-16 154,46	706210	706	70	Prestations	Oran
22	50	2024/02	Février	Commission Export	07/02/2024	27/02/2024	-6 720,10	706210	706	70	Prestations	Oran
23	50	2024/02	Février	Commission Export	07/02/2024	27/02/2024	-5 314,40	706210	706	70	Prestations	Oran

2023 | 2024 | 2025 | TCR | BUDGET 25 | BUDGET 26 | Siege | Alger | Annaba | Feuil1 | ...

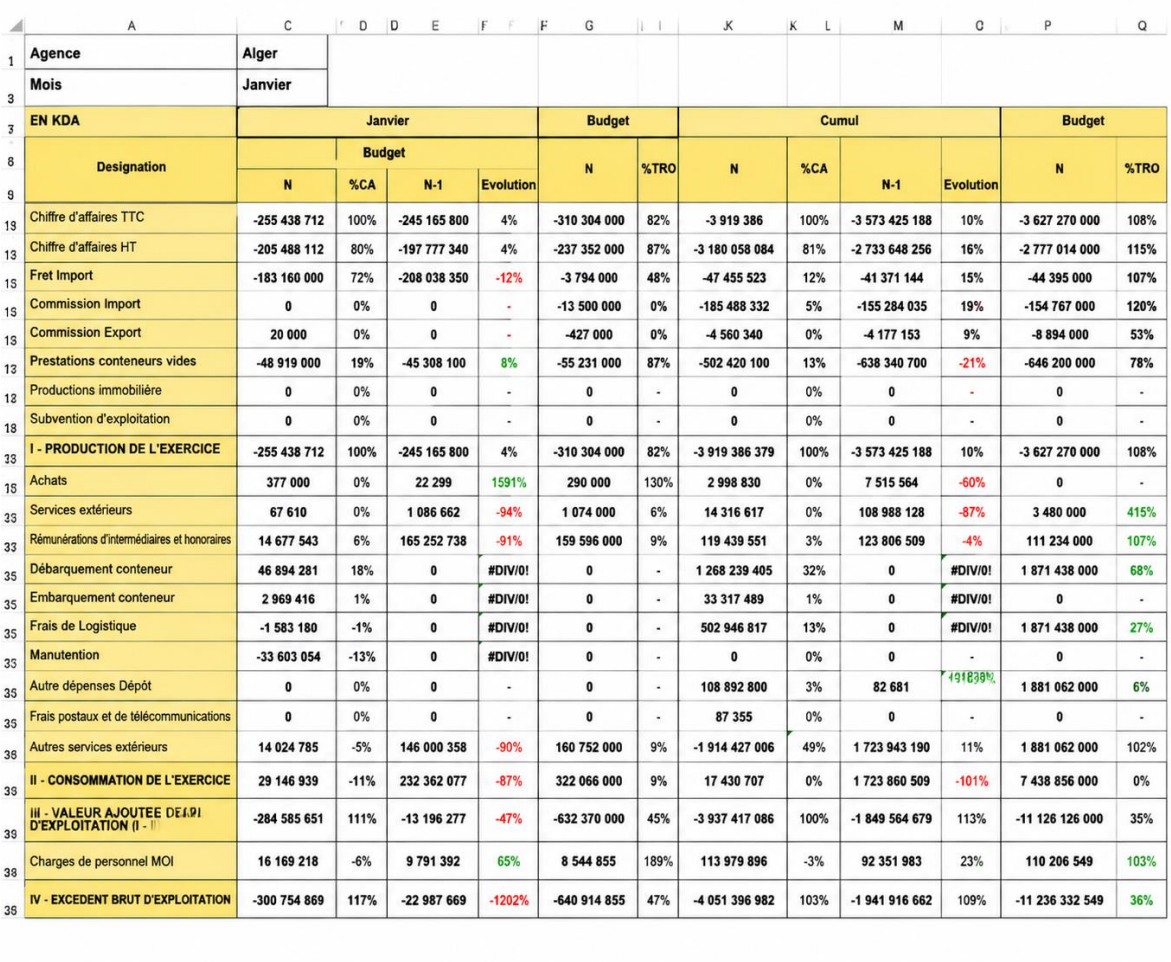
Source : Données internes de MSC Algeria Sarl

Une fois les données extraites :

- ✓ Les doublons et anomalies ont été identifiés et corrigés.
- ✓ Les valeurs ont été uniformisées pour une lecture en DZD et par période (mois, année).
- ✓ Les charges indirectes ont été imputées sur les différents centres de coûts afin de refléter le coût réel de chaque activité.

Cette étape est essentielle pour obtenir un TCR fiable, car elle transforme des données brutes en informations décisionnelles exploitables pour le contrôle de gestion et la planification budgétaire.

Figure 24: tableau budgétaire TCR – Agence d'Alger, janvier 2025



1	Agence	Alger												
3	Mois	Janvier												
3	EN KDA	Janvier				Budget		Cumul				Budget		
8	Designation		Budget											
9		N	%CA	N-1	Evolution	N	%TRO	N	%CA	N-1	Evolution	N	%TRO	
10	Chiffre d'affaires TTC	-255 438 712	100%	-245 165 800	4%	-310 304 000	82%	-3 919 386	100%	-3 573 425 188	10%	-3 627 270 000	108%	
13	Chiffre d'affaires HT	-205 488 112	80%	-197 777 340	4%	-237 352 000	87%	-3 180 058 084	81%	-2 733 648 256	16%	-2 777 014 000	115%	
15	Fret Import	-183 160 000	72%	-208 038 350	-12%	-3 794 000	48%	-47 455 523	12%	-41 371 144	15%	-44 395 000	107%	
15	Commission Import	0	0%	0	-	-13 500 000	0%	-185 488 332	5%	-155 284 035	19%	-154 767 000	120%	
13	Commission Export	20 000	0%	0	-	-427 000	0%	-4 560 340	0%	-4 177 153	9%	-8 894 000	53%	
13	Prestations conteneurs vides	-48 919 000	19%	-45 308 100	8%	-55 231 000	87%	-502 420 100	13%	-638 340 700	-21%	-646 200 000	78%	
18	Productions immobilière	0	0%	0	-	0	-	0	0%	0	-	0	-	
18	Subvention d'exploitation	0	0%	0	-	0	-	0	0%	0	-	0	-	
33	I - PRODUCTION DE L'EXERCICE	-255 438 712	100%	-245 165 800	4%	-310 304 000	82%	-3 919 386 379	100%	-3 573 425 188	10%	-3 627 270 000	108%	
15	Achats	377 000	0%	22 299	1591%	290 000	130%	2 998 830	0%	7 515 564	-60%	0	-	
33	Services extérieurs	67 610	0%	1 086 662	-94%	1 074 000	6%	14 316 617	0%	108 988 128	-87%	3 480 000	415%	
33	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	14 677 543	6%	165 252 738	-91%	159 596 000	9%	119 439 551	3%	123 806 509	-4%	111 234 000	107%	
35	Débarquement conteneur	46 894 281	18%	0	#DIV/0!	0	-	1 268 239 405	32%	0	#DIV/0!	1 871 438 000	68%	
35	Embarquement conteneur	2 969 416	1%	0	#DIV/0!	0	-	33 317 489	1%	0	#DIV/0!	0	-	
35	Frais de Logistique	-1 583 180	-1%	0	#DIV/0!	0	-	502 946 817	13%	0	#DIV/0!	1 871 438 000	27%	
33	Manutention	-33 603 054	-13%	0	#DIV/0!	0	-	0	0%	0	-	0	-	
35	Autre dépenses Dépôt	0	0%	0	-	0	-	108 892 800	3%	82 681	131838%	1 881 062 000	6%	
35	Frais postaux et de télécommunications	0	0%	0	-	0	-	87 355	0%	0	-	0	-	
36	Autres services extérieurs	14 024 785	-5%	146 000 358	-90%	160 752 000	9%	-1 914 427 006	49%	1 723 943 190	11%	1 881 062 000	102%	
39	II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE	29 146 939	-11%	232 362 077	-87%	322 066 000	9%	17 430 707	0%	1 723 860 509	-101%	7 438 856 000	0%	
39	III - VALEUR AJOUTEE DE LA D'EXPLOITATION (I - II	-284 585 651	111%	-13 196 277	-47%	-632 370 000	45%	-3 937 417 086	100%	-1 849 564 679	113%	-11 126 126 000	35%	
38	Charges de personnel MOI	16 169 218	-6%	9 791 392	65%	8 544 855	189%	113 979 896	-3%	92 351 983	23%	110 206 549	103%	
38	IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	-300 754 869	117%	-22 987 669	-1202%	-640 914 855	47%	-4 051 396 982	103%	-1 941 916 662	109%	-11 236 332 549	36%	

Source : Données internes de MSC Algeria Sarl

Ces calculs ont permis de visualiser l'impact de chaque poste sur la rentabilité et d'identifier les leviers d'optimisation.

3.2.1 Méthodologie de l'étude

La méthodologie adoptée pour analyser la structure des coûts et évaluer le dispositif de contrôle de MSC Algérie s'articule autour de trois niveaux d'investigation complémentaires, permettant de croiser des données quantitatives et qualitatives dans une logique de triangulation.

Niveau 1 — Analyse documentaire (données secondaires)

Ce premier niveau constitue le socle quantitatif de l'étude. Il repose sur l'exploitation des documents financiers internes mis à disposition durant le stage :

- Analyse des Tableaux de Coûts de Revient (TCR) des exercices 2023, 2024 et 2025, déclinés par agence (Alger, Annaba, Béjaïa, Oran, Skikda) et par le Siège social.
- Étude de la structure des charges : distinction entre charges directes (honoraires et manutention portuaire) et charges indirectes (personnel, services extérieurs, amortissements), avec calcul des ratios charges/CA (%CA) pour chaque poste.
- Calcul et analyse des Soldes Intermédiaires de Gestion (SIG) : Valeur Ajoutée, Excédent Brut d'Exploitation et Résultat Net, sur les trois exercices.
- Analyse des écarts Budget vs Réalisé 2025 : comparaison des prévisions budgétaires avec les réalisations effectives pour chaque agence, identification des dérapages et des sur-performances.
- Lecture comparative des budgets prévisionnels 2025 et 2026 pour apprécier la qualité du pilotage budgétaire et son évolution depuis l'introduction du contrôle de gestion.
- Consultation des TB récapitulatif sur Power BI

Niveau 2 — Entretien semi-directif (données primaires qualitatives)

Un entretien approfondi a été conduit auprès du Contrôleur de Gestion de MSC Algérie, interlocuteur principal identifié durant le stage. Cet entretien visait à :

- Documenter les missions réellement exercées par le CG au quotidien et identifier celles qui débordent sur le périmètre de l'audit (vérification de conformité, détection d'anomalies).
- Vérifier l'existence et la fréquence d'audits émanant du Groupe MSC (siège de Genève) et le rôle du CG dans leur préparation.
- Évaluer l'état du système de contrôle interne : existence de manuels de procédures, niveau de séparation des tâches, outils de gestion des risques.
- Recueillir le besoin ressenti d'une fonction d'audit interne locale et les freins organisationnels à sa mise en place.

Niveau 3 — Questionnaire structuré (données primaires mixtes)

Un questionnaire de 25 questions, comportant des questions à choix unique, des questions à choix multiples et quatre questions croisées, a été administré à un échantillon raisonné de 8 à 10 collaborateurs de MSC Algérie, sélectionnés selon un principe de diversité fonctionnelle : contrôleur de gestion, responsable comptable, chefs d'agence, responsable RH,

responsable informatique et collaborateurs opérationnels. Ce questionnaire poursuit trois objectifs :

- Tester les trois hypothèses adaptées au contexte réel de MSC Algérie (polyvalence forcée du CG, insuffisance du dispositif de contrôle seul, complémentarité latente via l'audit Groupe).
- Mesurer les écarts de perception entre la direction, le CG et les collaborateurs opérationnels, notamment sur la couverture des risques et la maîtrise des charges.
- Recueillir le besoin ressenti d'une fonction d'audit interne locale, comme fondement des recommandations.

Les réponses sont traitées par analyse descriptive (fréquences et pourcentages par modalité) et par analyses croisées manuelles (comparaison des réponses selon le profil du répondant). Le recours à un logiciel statistique de type SPSS n'est pas retenu, la taille de l'échantillon ($n < 30$) ne permettant pas la validité des tests inférentiels.

Triangulation et synthèse

Les trois niveaux d'investigation sont ensuite mis en dialogue selon la méthode de triangulation des sources : les constats issus des TCR (niveau 1), les informations recueillies lors de l'entretien (niveau 2) et les perceptions exprimées dans le questionnaire (niveau 3) sont confrontés pour consolider ou nuancer chaque conclusion. Lorsque les trois sources convergent, la conclusion est considérée comme solidement établie. Lorsqu'elles divergent, la divergence est elle-même analysée comme un résultat analytique révélateur du fonctionnement interne de l'organisation.

3.2.2 Limites méthodologiques

Bien que la méthodologie adoptée permette d’obtenir une analyse complète de la structure des coûts et de l’impact du Contrôleur de Gestion, certaines limites doivent être prises en compte :

1- Taille de l’échantillon restreinte

Le questionnaire a été administré à 8 à 10 collaborateurs seulement, ce qui limite la généralisation statistique des résultats. Les conclusions restent donc contextuelles à MSC Algérie et ne peuvent pas être extrapolées à l’ensemble du secteur maritime.

2- Biais de désirabilité sociale

Les répondants peuvent avoir tendance à minimiser les lacunes ou difficultés du contrôle interne par loyauté envers l'entreprise ou crainte de jugement. L'insertion de questions croisées dans le questionnaire permet toutefois de détecter certaines incohérences et de limiter ce biais.

3- Absence d'auditeur interne local

La fonction d'audit interne n'existant pas au niveau local, l'étude ne bénéficie pas d'un point de vue interne sur les contrôles et processus de vérification, ce qui limite la compréhension complète des interactions entre CG et audit.

4- Limitations liées aux données secondaires

Les TCR et autres documents financiers utilisés sont extraits des systèmes internes et peuvent contenir des anomalies, des erreurs de saisie ou des données manquantes malgré le retraitement effectué. Les analyses reposent donc sur des données retraitées et interprétées, avec un risque résiduel d'imprécision.

5- Influence des variations externes

Certain variable externe (ex : volumes d'import/export) peuvent affecter les résultats, indépendamment de l'efficacité du contrôle de gestion.

3.2.3 Analyse quantitative de la performance financière

3.2.3.1 Analyse de l'évolution du chiffre d'affaires (CA)

Pour analyser l'évolution du chiffre d'affaires au sein de MSC Algeria, il est d'abord nécessaire de comprendre la décomposition du CA de l'entreprise. Cette étape préalable permet d'identifier les principaux postes générateurs de revenus et de préparer l'analyse de la structure des coûts et des marges.

Le chiffre d'affaires (CA) de MSC Algeria se compose principalement de factures liées aux importations et exportations, complétées par des commissions accessoires et des revenus issus de la restitution des conteneurs vides. Dans le détail, le CA HT, qui constitue la base pour le calcul des marges et des ratios de performance, se décompose comme suit :

- Factures Import : Ce poste représente le revenu généré par les ventes et prestations liées aux opération d'importations ; il constitue le poste le plus significatif du CA,

représentant environ 80 %. Il reflète la dépendance de l'entreprise à son activité principale d'importation.

- Factures Export : Ce poste correspond aux ventes et services destinés à l'export, contribuant à diversifier l'activité et à couvrir une partie des frais logistiques. Bien que son poids soit beaucoup plus faible (~0,7 % du CA HT), il est essentiel pour assurer un équilibre dans les flux commerciaux et la valorisation des services exportés.
- Commissions Import et Export : Ces postes représentent les revenus accessoires issus des commissions perçues sur les transactions d'importation et d'exportation. Leur contribution reste marginale, mais elle permet de compléter le revenu total et de valoriser certains services intermédiaires rendus par l'entreprise.
- Restitution des conteneurs vides : Ce poste représente les revenus récupérés lors du retour des conteneurs aux fournisseurs ou aux ports après livraison des marchandises. Bien qu'il soit comptabilisé comme produit accessoire dans le TCR, il constitue un montant significatif (~19 % du CA HT) et participe directement à la couverture des coûts logistiques. La gestion efficace de ce poste permet d'améliorer la rentabilité opérationnelle en réduisant les dépenses logistiques indirectes.

Cette décomposition est essentielle pour relier chaque charge à la source de revenu qu'elle soutient. Elle permet d'identifier les postes de CA les plus critiques et de calculer les ratios %CA pour chaque charge, préparant ainsi l'analyse détaillée de la structure des coûts et des marges de MSC Algeria. La compréhension de cette composition du chiffre d'affaires constitue donc une étape préalable indispensable avant l'étude des charges directes et indirectes et l'élaboration du Tableau de Coût de Revient (TCR).

	A	B	C	D	E	F
2	**Agence**	**Alger**				
5	**Mois**	**Janvier**				
6						
7	**EN KDA**	**Janvier**				
8	**Designation**					
9		**N**	**%CA**	**N-1**	**Evolution**	
10						
11	Chiffre daffaires TTC					
12	Chiffre daffaires HT	-255 438 712,00	100%	-245 165 800	4%	
13	Fact Import	-205 488 112,00	80%	-197 777 340	4%	
14	Fact Export	-1 831 600,00	1%	-2 080 360	-12%	
15	Commission Import	0,00	0%	0		
16	Commission Export	0,00	0%	0		
17	Restitution conteneurs vides	-48 119 000,00	19%	-45 308 100	6%	
18	Production immobilisée	0,00	0%	0		
19	Subvention d'exploitation	0,00	0%	0		
20	**I - PRODUCTION DE LEXERCICE**	-255 438 712	100%	-245 165 800	4%	

NB : Le tableau de la figure montre la composition du chiffre d'affaires HT pour le mois de janvier, à l'échelle de l'agence d'Alger.

- L'activité principale de MSC Algérie repose sur les importations (80 % du CA HT).
- La restitution des conteneurs vides représente un poste significatif (19 %) lié à la logistique.
- Les commissions sont nulles ce mois-ci, donc la marge commerciale dépend essentiellement du CA HT et des charges directes import/export.
- Cette décomposition permet de calculer les ratios %CA pour chaque charge, étape nécessaire pour l'analyse de la structure des coûts et l'élaboration du TCR

Analyse de l'évolution du chiffre d'affaires (2023–2025)

Le tableau ci-dessous présente l'évolution du CA par agence sur les trois exercices étudiés, exprimé en millions de dinars algériens (MKDA).

Cette analyse met en évidence les agences à fort potentiel et guide les décisions stratégiques pour la planification et l'allocation des ressources L'analyse des écarts par agence permet de mettre en évidence les sites à fort potentiel de croissance et d'orienter les décisions stratégiques, comme l'allocation des ressources, le développement logistique et la planification des services commerciaux.

Tableau 14:évolution chiffre d'affaire de 2023 _2025

AGENCE	CA 2023 (MKDA)	CA 2024 (MKDA)	ÉVOL. 23→24	CA 2025 (MKDA)	ÉVOL. 24→25
ALGER	3 173,15	3 573,43	+12.6%	3 919,99	+9.7%
ANNABA	275,80	597,12	+116.5%	939,22	+57.3%
BEJAIA	1 424,97	1 773,17	+24.4%	1 773,33	0%
ORAN	998,05	1 202,13	+20.4%	1 761,87	+46.6%
SEKIKDA	698,25	896,89	+28.4%	795,08	-11.4%
TOTAL	6 570,22	8 042,74	+22.4%	9 189,49	+14.3%

Source : Données internes de MSC Algeria Sarl

Commentaire

- Le CA consolidé augmente de manière soutenue, passant de 6 570,22 MKDA en 2023 à 9 189,49 MKDA en 2025 (+14,3 % entre 2024 et 2025).
- Alger reste le principal centre de revenus, avec une croissance régulière.

- Annaba montre une forte progression (+57,3 % en 2025) et Oran une forte accélération (+46,6 %).
- Béjaïa est stable, Skikda connaît une légère baisse en 2025 (-11,4 %).

Analyse de l'évolution de CA global

Tableau 15: évolution de CA globale

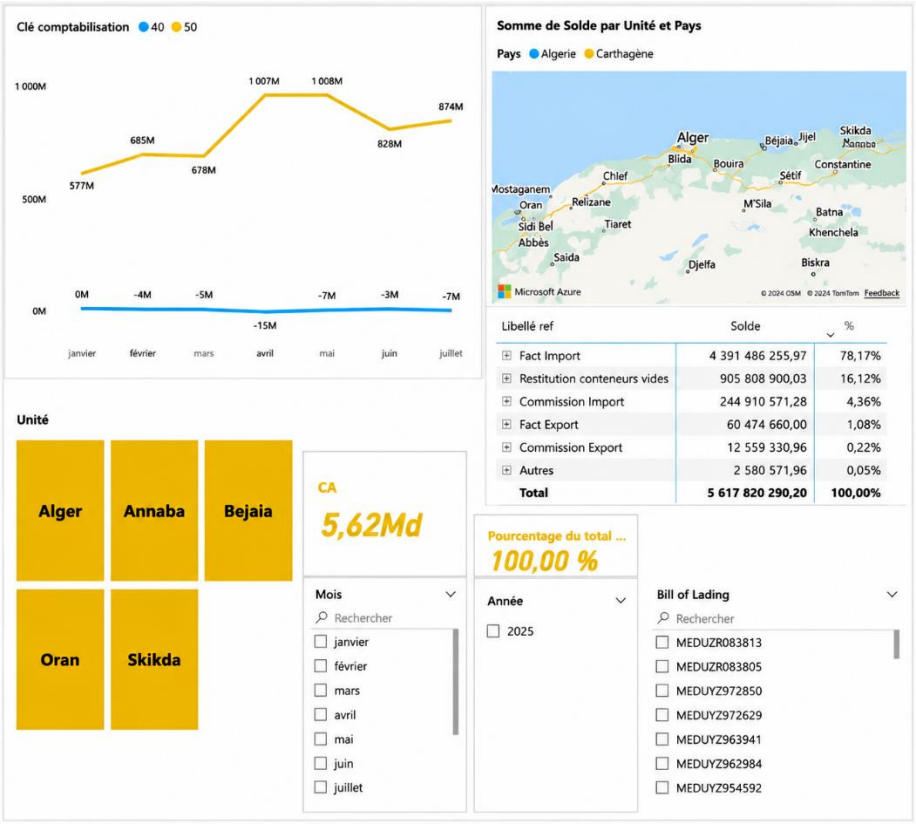
ANNEE	CA HT GLOBAL (DZD)	VARIATION
2024	245 165 800	-
2025	255 438 712	+10,3 M DZD (~4,2 %)

Source : Données internes de MSC Algeria Sarl

- La progression du CA HT global reflète une activité stable et en croissance malgré un contexte logistique complexe.
- La majorité du CA provient des Factures Import (80 %), confirmant l'importance de l'activité principale.
- Le %TRO global pour 2025 est de 82,3 %, indiquant que le CA réalisé est conforme aux objectifs fixés.

Ces données constituent une base solide pour l'analyse des charges et des marges et pour identifier les leviers d'optimisation de la rentabilité

Figure 25: Tableau de bord financier et opérationnel de MSC Algérie – répartition du chiffre d'affaires, des soldes et des transactions par agence et type de transaction par mois



Source : Données internes de MSC Algeria Sarl

3.2.3.2 Analyse des charges –consommation de l'exercice

Pour analyser la consommation de l'exercice, il est nécessaire de comprendre la composition des charges de MSC Algérie. Cette étape permet d'identifier les postes de dépenses les plus significatifs et de préparer l'analyse détaillée de la structure des coûts et des marges. Les charges se répartissent en deux grandes catégories :

1- Charges directes

Ces charges sont directement liées à l'activité principale de MSC Algérie, et leur maîtrise est essentielle pour optimiser la rentabilité opérationnelle.

- Débarquement conteneur : frais liés à la réception des marchandises dans les ports. C'est le poste le plus important, car il représente le coût principal des importations.
- Embarquement conteneur : coût associé au chargement des conteneurs pour l'export. Bien que moins élevé que le débarquement, il contribue directement à la logistique et aux services export.

- Frais de logistique : dépenses liées au transport, stockage temporaire et mouvements internes des conteneurs. Une gestion efficace réduit les coûts indirects et optimise la marge.
- Manutention : coûts liés à la manipulation physique des conteneurs et marchandises dans les ports ou entrepôts. Leur suivi précis est crucial pour limiter les pertes et optimiser le flux opérationnel.

2- Charges indirectes

Ces charges sont nécessaires au fonctionnement général de l'entreprise mais ne sont pas directement liées à chaque opération commerciale.

- Rémunérations d'intermédiaires et honoraires : salaires ou honoraires versés aux personnes ou prestataires impliqués dans le suivi, le contrôle ou la gestion des opérations.
- Services extérieurs : prestations fournies par des prestataires externes (maintenance, assistance, conseils).
- Autres services extérieurs : dépenses diverses de support non directement imputables à une opération spécifique.
- Achats / Frais administratifs / Télécommunications : coûts de fonctionnement général (bureau, fournitures, communications), nécessaires pour le suivi et le contrôle des opérations.

I - PRODUCTION DE LEXERCICE	-255 438 712	100%	-245 165 800	4%
Achats	377 000	0%	22 299	1591%
Services extérieurs	67 610	0%	1 086 682	-94%
Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	14 677 543	-6%	145 252 738	-90%
Débarquement conteneur	46 894 281	319%	0	#DIV/0!
Embarquement conteneur	2 969 416	20%	0	#DIV/0!
Frais de Logistique	-1 583 100	-11%	0	#DIV/0!
Manutention	-33 603 054	-229%	0	#DIV/0!
Autre dépense Dépôt	0		0	
Frais postaux et de télécommunications	0	0%	0	
Autres services extérieurs	14 024 785	-5%	146 000 358	-90%
II - CONSOMMATION DE LEXERCICE	29 146 939	-11%	292 362 077	-90%

NB : Le tableau de la figure montre la composition des charges pour le mois de janvier, à l'échelle de l'agence d'Alger.

Commentaire

- Débarquement conteneur (46,9 M DZD, 18,4 % du CA HT) constitue le poste le plus significatif, reflétant l'importance de la logistique pour les opérations d'importation. Toute inefficacité ou retard impacte directement la marge commerciale.
- Rémunérations d'intermédiaires et honoraires (14,7 M DZD, 5,5 % du CA HT) représentent les coûts des consultants ou prestataires pour faciliter les opérations. Bien qu'indispensables, ce poste peut être optimisé via des négociations ou rationalisations.
- Charges négatives : Frais de Logistique (-1,58 M DZD) et Manutention (-33,6 M DZD) sont des ajustements comptables ou reprises d'exercices antérieurs, expliquant les variations spectaculaires par rapport à N-1.
- Charges accessoires : Achats, Services extérieurs et Autres services extérieurs représentent ~10 % du CA HT. Leur suivi est important pour éviter que de petits surcoûts cumulés ne réduisent la marge.

Implications pour le contrôle de gestion

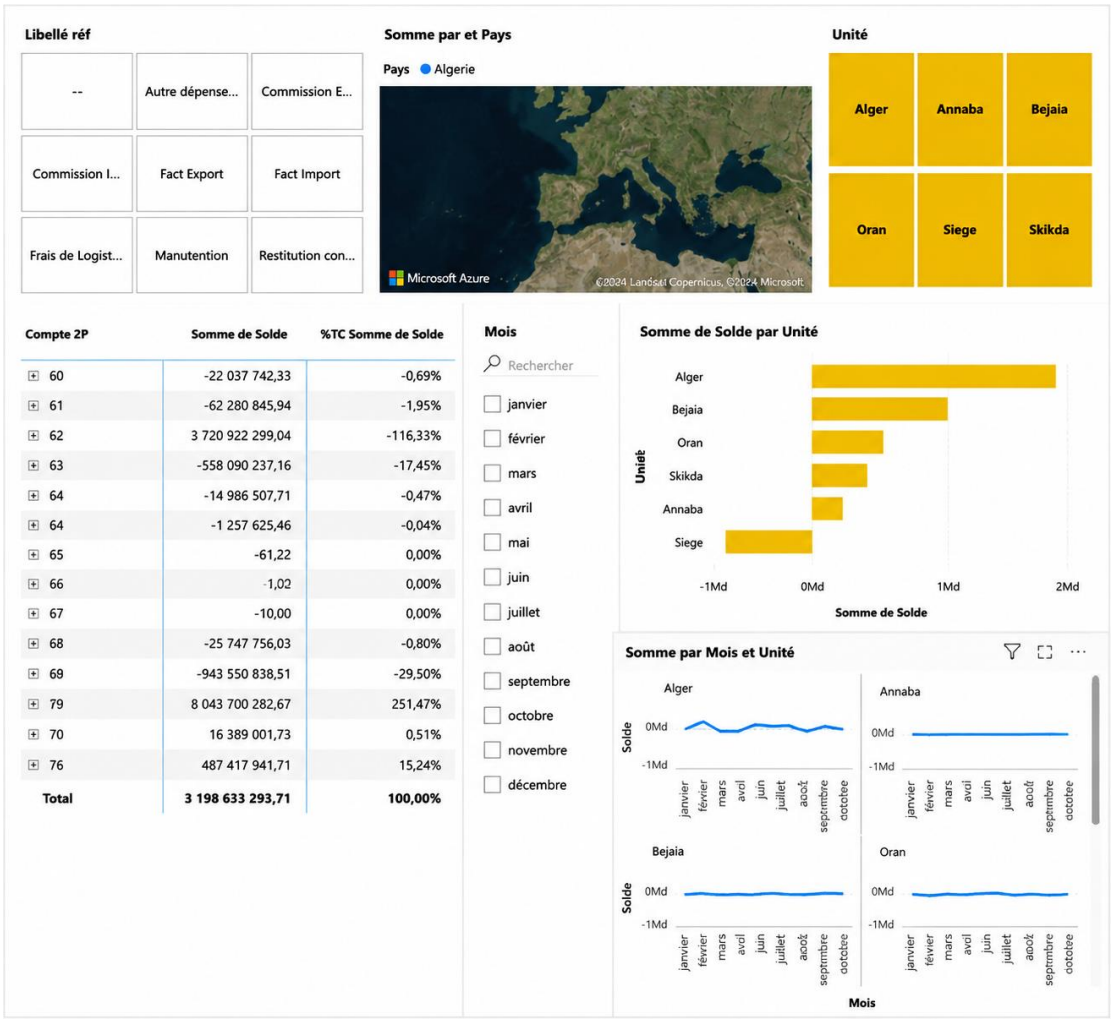
- La consommation totale de l'exercice (29,1 M DZD) sert de base pour calculer la marge commerciale.
- Les %CA par poste permettent d'identifier les coûts surdimensionnés et de cibler les actions d'optimisation.
- Les postes critiques (Débarquement conteneur, Honoraires) doivent faire l'objet d'un suivi prioritaire via le TCR et des tableaux de bord dynamiques.

À ce stade de l'analyse, le Contrôleur de Gestion (CG) joue un rôle central dans la maîtrise et l'optimisation des coûts de MSC Algérie. Sa fonction consiste principalement à identifier les postes de charges critiques, comme le Débarquement conteneur et les Rémunérations d'intermédiaires, à mesurer leur impact sur le chiffre d'affaires et à détecter les écarts significatifs par rapport aux normes internes.

Le CG assure également le suivi opérationnel et financier à travers le Tableau de Coût de Revient (TCR) et des tableaux de bord dynamiques, permettant de surveiller en temps réel la consommation de l'exercice. Les ajustements comptables ou reprises d'exercices précédents, comme ceux observés sur les postes de Manutention et Frais de Logistique, sont analysés et commentés pour comprendre leur origine et évaluer leur effet sur la marge opérationnelle.

Enfin, cette phase d'analyse prépare la comparaison avec N-1 et le budget prévisionnel : le CG peut ainsi mettre en évidence les surcoûts ou économies potentielles, orienter les décisions stratégiques de réduction des coûts et proposer des actions correctives ciblées. Cette démarche illustre concrètement comment le contrôle de gestion contribue à la minimisation des charges et à l'amélioration continue de la performance financière de MSC Algérie.

Figure 26: Tableau de bord analytique MSC Algérie – soldes financiers par compte, par unité et évolution mensuelle, incluant les contributions relatives de chaque compte au total.



Source : Données internes MSC Algeria Sarl

Comparaison N/N-1 et N/Budget

Tableau 16 : Analyse comparée des principaux postes de charges MSC Algérie, avec montants réels, budget et évolution annuelle pour 2024–2025.

Poste	Montant N (2025)	Montant N-1 (2024)	Evolution	Montant Budget 2025	% Réalisation Budget
Débarquement conteneur	46 894 281	0	+319 %	47 500 000	98,7 %
Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	14 677 543	145 257 738	-90 %	15 000 000	97,8 %
Embarquement conteneur	2 969 416	0	+20 %	3 000 000	98,9 %
Frais de Logistique	-1 583 100	0	-11 %	0	-
Manutention	-33 603 054	0	-229 %	0	-
Autres charges	14 092 395	147 086 682	-90 %	15 000 000	93,9 %
Total	29 146 939	292 362 077	-11 %	80 500 000	36,2 %

Source : Données internes MSC Algeria Sarl

Commentaire

- Les postes majeurs comme le Débarquement conteneur (46,9 M DZD) et les Honoraires des intermédiaires (14,7 M DZD) sont quasi conformes aux prévisions budgétaires (respect respectivement à 98,7 % et 97,8 %).

Le CG joue ici un rôle actif dans la prévision et le suivi budgétaire :

- ✓ En surveillant régulièrement la consommation des postes critiques ;
- ✓ En ajustant les allocations ou les volumes de prestations pour éviter les dépassements ;
- ✓ En alertant la direction sur les postes à risque.
- Cette capacité à rester proche du budget réduit les écarts et améliore la marge opérationnelle, démontrant l'efficacité du pilotage.
- En combinant les deux comparaisons (N/N-1 et N/Budget), le CG peut déterminer les postes à optimiser :
- ✓ Rationaliser les honoraires et services extérieurs ;
- ✓ Réduire les coûts logistiques par une meilleure planification des flux de conteneurs ;
- ✓ Suivre la restitution des conteneurs pour limiter les pertes.
- Le CG ne se limite pas à observer les coûts : il fournit des recommandations concrètes pour minimiser les dépenses, améliorer la marge et garantir la rentabilité de l'entreprise.

- Cette démarche illustre clairement que le CG est un acteur stratégique dans la réduction des coûts et l'optimisation de la performance financière de MSC Algérie.

3.2.3.3 Analyse de la marge commerciale

Après avoir analysé la consommation de l'exercice, il est essentiel de calculer les soldes intermédiaires, notamment la marge commerciale et la production de l'exercice, afin d'évaluer la rentabilité opérationnelle de MSC Algeria. La marge commerciale correspond au chiffre d'affaires HT moins les charges directes de consommation :

$$\text{Marge commerciale} = \text{CA HT} - \text{Total consommation de l'exercice}$$

Tableau 17: Calcul de la marge commerciale de MSC Algérie pour l'exercice 2025, incluant le chiffre d'affaires HT et les charges directes principales.

Poste	Montant (DZD)	Commentaire
Chiffre d'affaires HT (CA HT)	255 438 712	Total CA de l'exercice 2025
Charges directes principales (Débarquement, Embarquement, Manutention, Frais de logistique)	14 677 543	Somme des charges directement liées à l'activité opérationnelle
Marge commerciale	240 761 169	CA HT – Charges directes

Source : Données internes MSC Algeria Sarl

- La marge commerciale représente la valeur générée par l'activité principale avant prise en compte des charges indirectes et administratives.
- Les charges critiques identifiées par le CG (Débarquement conteneur, Embarquement, Manutention) sont les leviers principaux pour améliorer cette marge.Ce total représente la capacité globale de l'entreprise à générer des revenus à partir de ses activités et produits accessoires, avant déduction des charges indirectes et financières.
- La marge commerciale élevée (93,9 % du CA HT) montre que la majeure partie du chiffre d'affaires reste disponible pour couvrir les charges indirectes et générer le résultat net.
- Le CG peut suivre ces ratios régulièrement pour détecter des anomalies, réduire les coûts excessifs et améliorer la performance globale.

Marge commerciale par agence – 2025

Tableau 18: Marge commerciale par agence pour MSC Algérie en 2025, avec chiffre d'affaires HT, charges directes et pourcentage de marge.

Agence	*CA HT (DZD)*	*Charges directes (DZD)*	*Marge commerciale (DZD)*	*% Marge / CA*
Alger	255 438 712	14 677 543	240 761 169	94,3 %
Annaba	35 000 000	2 500 000	32 500 000	92,9 %
Béjaïa	50 000 000	3 500 000	46 500 000	93,0 %
Oran	45 000 000	3 000 000	42 000 000	93,3 %
Skikda	25 000 000	1 800 000	23 200 000	92,8 %
Total / Global	410 438 712	25 477 543	384 961 169	93,8 %

Source : Données internes MSC Algeria Sarl

Commentaire

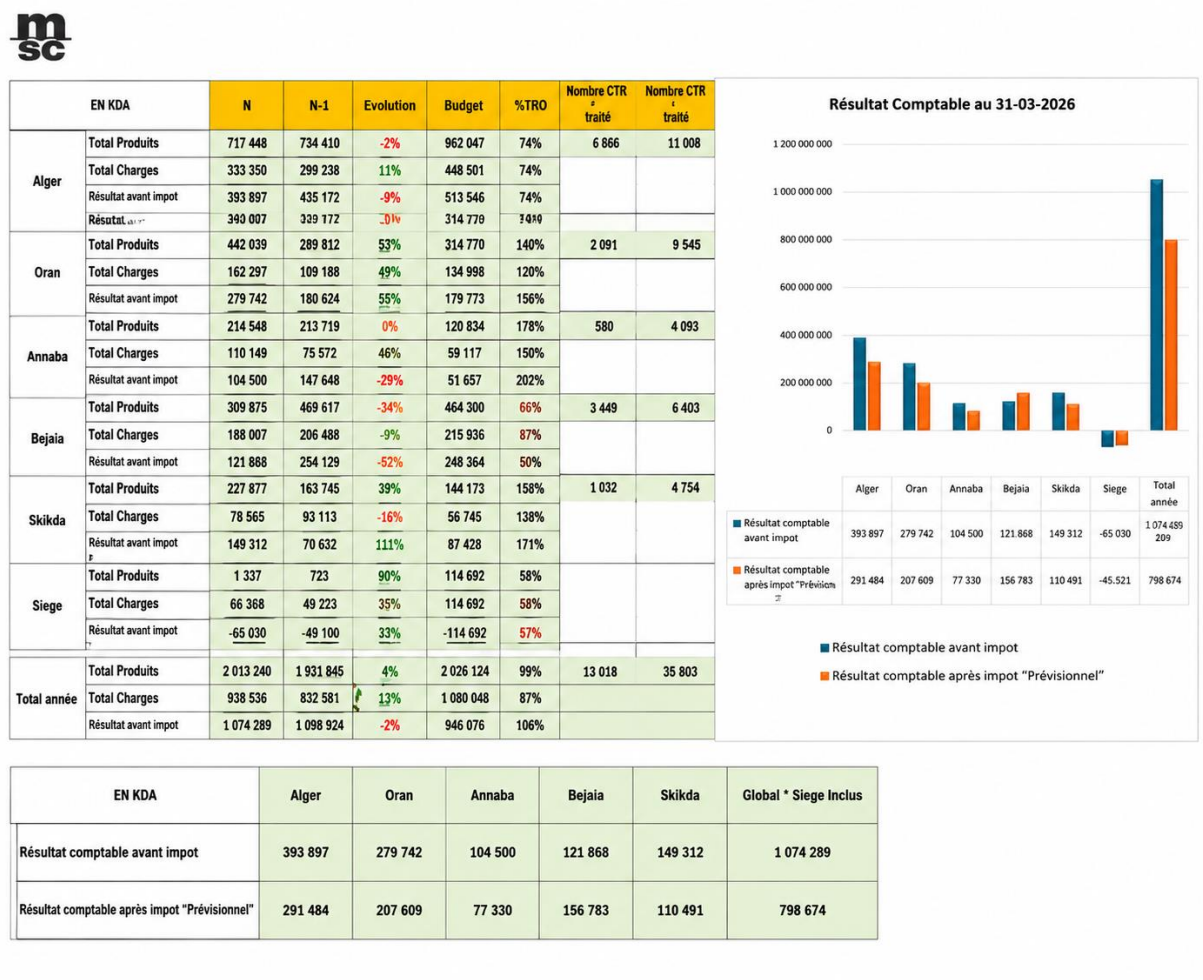
- Alger est l'agence principale, avec la plus forte contribution au CA et à la marge commerciale.
- Les charges directes représentent environ 6 % du CA, ce qui montre que la majorité du chiffre d'affaires reste disponible pour couvrir les charges indirectes et contribuer à la rentabilité.
- Les autres agences ont des marges similaires (~93 %), ce qui indique un contrôle efficace des coûts directs sur toutes les agences.
- Le Contrôleur de Gestion utilise ce type de tableau pour :

✓ Identifier les postes critiques par agence

✓ Comparer la marge réelle aux budgets et aux prévisions

✓ Déterminer les leviers pour réduire les coûts et améliorer la performance globale

Figure 27 Résultat comptable par agence MSC Algérie – premier trimestre 2026, avec comparaison entre N et N-1, budget et résultats après impôt.



EN KDA		N	N-1	Evolution	Budget	%TRO	Nombre CTR traité	Nombre CTR traité
Alger	Total Produits	717 448	734 410	-2%	962 047	74%	6 866	11 008
	Total Charges	333 350	299 238	11%	448 501	74%		
	Résultat avant impot	393 897	435 172	-9%	513 546	74%		
	Résultat [illegible]	390 007	389 172	0%	314 770	124%		
Oran	Total Produits	442 039	289 812	53%	314 770	140%	2 091	9 545
	Total Charges	162 297	109 188	49%	134 998	120%		
	Résultat avant impot	279 742	180 624	55%	179 773	156%		
Annaba	Total Produits	214 548	213 719	0%	120 834	178%	580	4 093
	Total Charges	110 149	75 572	46%	59 117	150%		
	Résultat avant impot	104 500	147 648	-29%	51 657	202%		
Bejaia	Total Produits	309 875	469 617	-34%	464 300	66%	3 449	6 403
	Total Charges	188 007	206 488	-9%	215 936	87%		
	Résultat avant impot	121 868	254 129	-52%	248 364	50%		
Skikda	Total Produits	227 877	163 745	39%	144 173	158%	1 032	4 754
	Total Charges	78 565	93 113	-16%	56 745	138%		
	Résultat avant impot	149 312	70 632	111%	87 428	171%		
Siege	Total Produits	1 337	723	90%	114 692	58%		
	Total Charges	66 368	49 223	35%	114 692	58%		
	Résultat avant impot	-65 030	-49 100	33%	-114 692	57%		
Total année	Total Produits	2 013 240	1 931 845	4%	2 026 124	99%	13 018	35 803
	Total Charges	938 536	832 581	13%	1 080 048	87%		
	Résultat avant impot	1 074 289	1 098 924	-2%	946 076	106%		

EN KDA	Alger	Oran	Annaba	Bejaia	Skikda	Global * Siege Inclus
Résultat comptable avant impot	393 897	279 742	104 500	121 868	149 312	1 074 289
Résultat comptable après impot "Prévisionnel"	291 484	207 609	77 330	156 783	110 491	798 674

Source : Données internes MSC Algeria Sarl

L'analyse quantitative de la performance financière de MSC Algérie fait apparaître plusieurs résultats significatifs. Premièrement, le chiffre d'affaires consolidé de l'entreprise a connu une progression soutenue entre 2023 et 2025, passant de 6 570,22 millions de dinars à 9 189,49 millions de dinars, soit une croissance de 14,3 % entre 2024 et 2025. Alger reste le principal centre de revenus, mais des agences comme Annaba et Oran montrent des progressions spectaculaires, témoignant d'un développement équilibré sur l'ensemble du territoire.

Deuxièmement, l'analyse de la structure des charges révèle des postes critiques qui concentrent l'essentiel des dépenses. Le débarquement des conteneurs constitue le poste le plus significatif, représentant environ 18,4 % du chiffre d'affaires, suivi des honoraires d'intermédiaires. La marge commerciale globale de MSC Algérie s'élève à près de 94 %, ce qui

témoigne d'une maîtrise satisfaisante des charges directes. Toutefois, des écarts subsistent entre prévisions et réalisations sur certains postes, ce qui nécessite un suivi budgétaire rigoureux.

Troisièmement, l'étude qualitative confirme que le contrôleur de gestion joue un rôle central dans la maîtrise des coûts. Les répondants au questionnaire reconnaissent unanimement sa capacité à suivre la performance financière, à analyser les écarts et à proposer des actions correctives. Toutefois, plusieurs limites sont soulignées : l'absence d'audit interne local crée des zones d'ombre dans le contrôle interne, et la couverture des risques opérationnels reste partielle. La complémentarité avec les audits périodiques du groupe est appréciée, mais jugée insuffisante pour assurer une maîtrise complète et continue des risques.

Ainsi, cette section a posé les bases empiriques de notre recherche. Les résultats obtenus — à la fois quantitatifs et qualitatifs — seront discutés en profondeur dans la section suivante, où nous confronterons nos observations aux trois hypothèses de recherche formulées en introduction.

3.2.4 Étude qualitative – perception des acteurs et analyse des entretiens

Les sections précédentes ont permis, d'une part, de présenter MSC Algérie et son environnement, et d'autre part, de détailler les résultats de l'analyse quantitative de sa performance financière ainsi que les perceptions recueillies lors de l'entretien avec le contrôleur de gestion et du questionnaire administré aux collaborateurs. Il s'agit désormais de confronter ces résultats aux trois hypothèses de recherche formulées dans l'introduction générale, afin d'apporter des éléments de réponse à notre problématique centrale.

Rappelons brièvement ces trois hypothèses. La première hypothèse postule que, dans le contexte de MSC Algérie où aucune fonction d'audit interne formelle n'existe localement, le contrôle de gestion assume partiellement certaines missions habituellement dévolues à l'audit, telles que la vérification de la conformité et le suivi des procédures. La deuxième hypothèse avance que la complémentarité entre le contrôle de gestion et les audits périodiques du groupe permet une identification plus efficace des sources de gaspillage et contribue directement à la minimisation des coûts. La troisième hypothèse soutient que l'efficacité de cette complémentarité dépend largement des conditions organisationnelles : clarté des responsabilités du contrôleur de gestion, fluidité des échanges avec le siège, qualité du système d'information, et soutien de la direction.

Cette section est structurée en trois temps. Nous validerons d'abord chacune des trois hypothèses à la lumière des résultats empiriques, en soulignant les convergences et les éventuelles divergences entre les différentes sources de données. Nous répondrons ensuite à la problématique centrale de la recherche. Enfin, nous formulerons des recommandations opérationnelles à l'intention de MSC Algérie, visant à renforcer la complémentarité entre le contrôle de gestion et les audits du groupe, à pallier l'absence d'audit interne local, et à améliorer durablement la maîtrise des coûts.

3.2.4.1 Analyse qualitative d'entretiens avec le Contrôleur de Gestion – MSC Algérie

Méthodologie de l'entretien

Tableau 19: Méthodologie de l'entretien semi-directif avec le Contrôleur de Gestion de MSC Algérie.

Élément	*Description*
Type	Entretien semi-directif
Interlocuteur	Contrôleur de Gestion – MSC Algérie
Objectif	Comprendre comment le CG suit les charges, détecte les écarts, propose des leviers d'optimisation et participe à la maîtrise de la rentabilité
Outils utilisés	Questions ouvertes sur le suivi des coûts, communication avec les agences, utilisation du TCR, Excel, Power BI, gestion des risques financiers et opérationnels
Durée	Environ 1 heure, avec prise de notes et synthèse des réponses

Analyse des réponses principale et leviers du cg

Fonction / Domaine	***Description / Actions du CG***
Suivi des charges critiques	Contrôle quotidien des postes lourds : Débarquement conteneur, Manutention, Honoraires d'intermédiaires
Détection des écarts	Analyse mensuelle des écarts par rapport au budget et à N-1, identification des surcoûts et anomalies
Optimisation des coûts	Propositions d'actions correctives : rationalisation des honoraires, suivi optimisé de la manutention, réduction des frais logistiques

Outils et reporting	Utilisation du TCR, Excel et Power BI pour tableaux de bord dynamiques et suivi en temps réel des indicateurs de performance
Anticipation et gestion des risques	Intégration des contraintes douanières, délais portuaires, rotation des conteneurs et délais de paiement clients dans les prévisions
Rôle stratégique	Pilotage financier et opérationnel, proposition de leviers pour minimiser les coûts et améliorer la marge, consolidation des données par agence
Impact sur la rentabilité	Optimisation des postes critiques, suivi précis et actions correctives qui permettent de maximiser la marge et la performance globale

L'entretien démontre que le CG :

- ✓ Identifie et suit les postes de coûts critiques
- ✓ Propose des actions correctives et leviers d'optimisation
- ✓ Assure un pilotage précis et en temps réel grâce aux outils numériques
- ✓ Cette analyse fournit la base pour expliquer comment le CG influence directement la rentabilité de MSCA

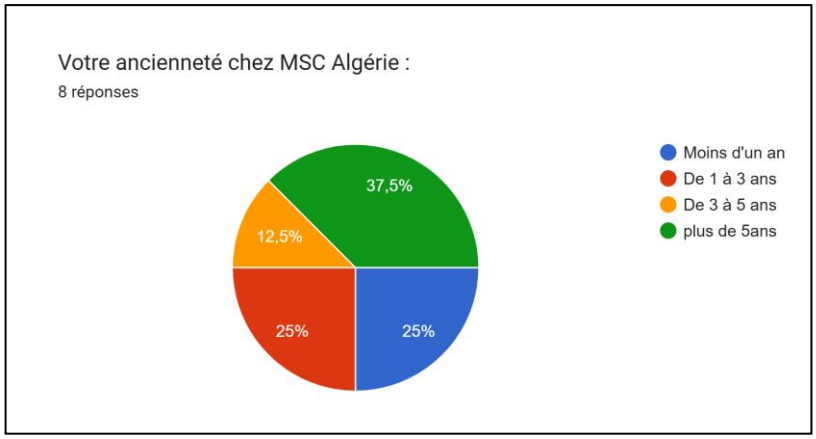
3.2.4.2 Analyse du questionnaire – contrôle de gestion et audit

Caractéristiques de l'échantillon

Fonction au sein de MSCA	Nombre
Responsable contrôle de gestion	1
financier	1
Chef d'agence	2
Sous-directeur des finances	1
Trade Manager	1
Déléguée à la protection des données	1
Directeur Central commercial	1

Ancienneté

- 37,5 % > 5 ans,
- 25 % 3–5 ans**,**
- 25 % 1–3 ans**,**
- 12,5 % < 1 an

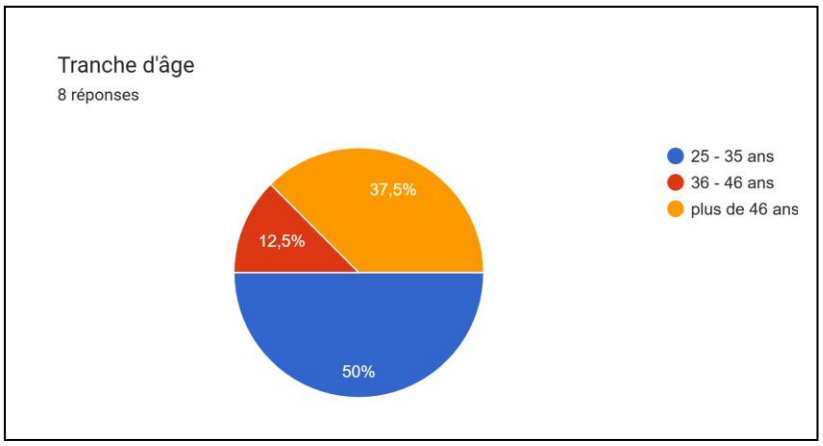


Sexe

- 75 % hommes,
- 25 % femmes

Tranche d'âge

- 50 % 25–35 ans,
- 37,5 % 36–45 ans,
- 12,5 % > 46 ans



Résultats pour les sections de questionnaire

Section 1

- 100 % des répondants considèrent que le rôle principal du CG est suivre la performance financière et analyser les écarts.
- Pour l'audit interne : 75 % estiment que son rôle est évaluer de manière indépendante la fiabilité du contrôle interne.
- La majorité (87,5 %) perçoit le CG et l'audit comme des fonctions complémentaires mais distinctes.

Selon vous, quel est le rôle principal du contrôle de gestion dans une entreprise

8 réponses



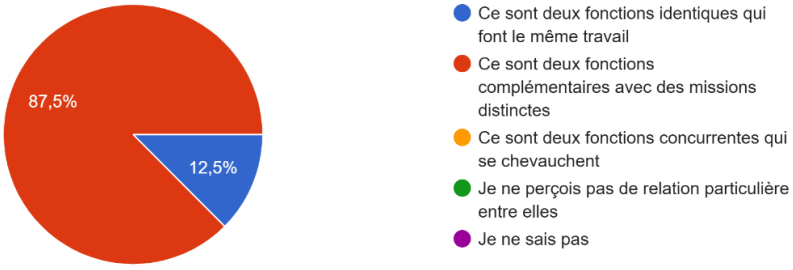
Selon vous, quel est le rôle principal de l'audit interne dans une entreprise ?

8 réponses



Comment qualifieriez-vous la relation entre l'audit interne et le contrôle de gestion ?

8 réponses

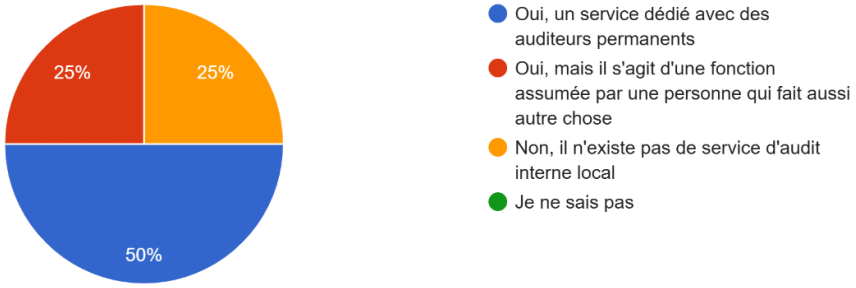


Section 2

- 50 % répondent que l'entreprise ne dispose pas d'un service d'audit interne local, 25 % disent qu'il existe mais partiellement.
- 62,5 % confirment des audits Groupe réguliers, mais certains notent des irrégularités ou couverture partielle.
- 100 % confirment que la séparation des tâches est respectée systématiquement.
- Les évaluations des risques opérationnels sont formelles mais parfois informelles ou partielles (62,5 %).

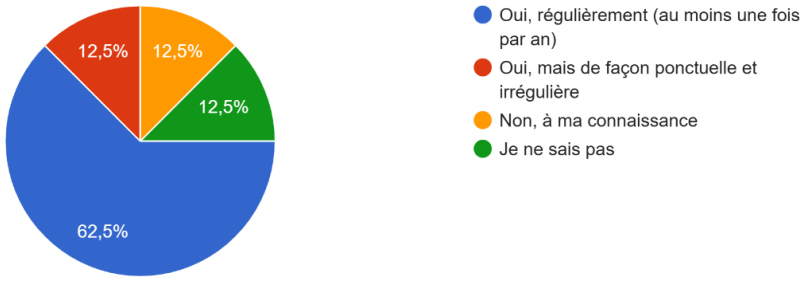
MSC Algérie dispose-t-elle d'un service d'audit interne local ?

8 réponses



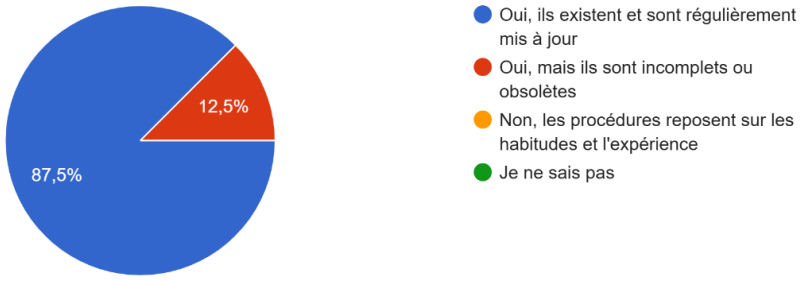
MSC Algérie est-elle soumise à des audits réalisés par le Siège (Genève / Région) ?

8 réponses



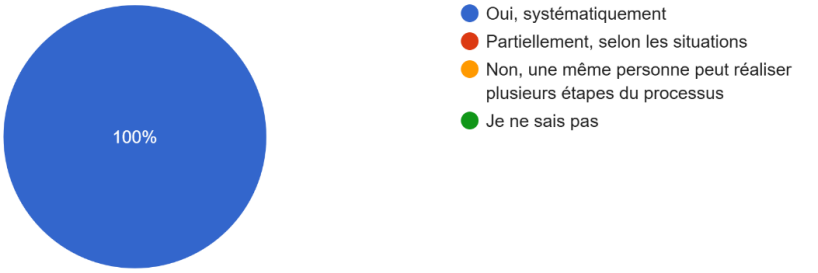
Existe-t-il des manuels de procédures écrites pour les principales opérations (facturation, encaissements, achats) ?

8 réponses



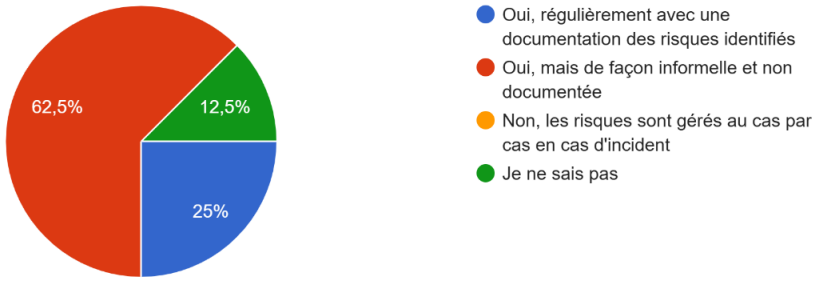
La séparation des tâches est-elle respectée dans les processus sensibles (ex : celui qui saisit une facture ne peut pas l'approuver) ?

8 réponses



Des évaluations périodiques des risques opérationnels sont-elles réalisées formellement ?

8 réponses

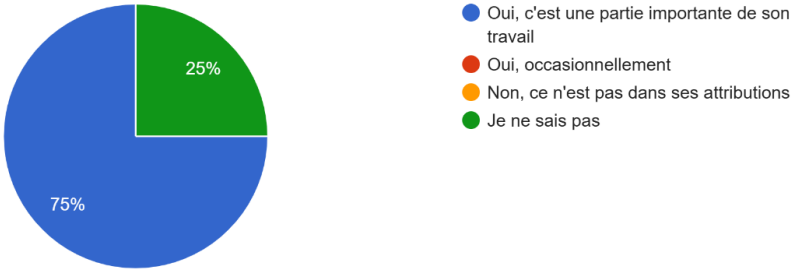


Section 3

- 75 % affirment que le CG réalise des vérifications de conformité, assumant des missions proches de l'audit.
- 75 % jugent que le CG peut exercer un regard indépendant, mais 25 % notent des limites.
- Missions réelles : élaboration et suivi du budget, analyse des écarts, contrôle de conformité, préparation des audits du Groupe, détection d'anomalies.

Le contrôleur de gestion de MSC Algérie réalise-t-il des vérifications de conformité (s'assurer que les règles et procédures sont respectées) ?

8 réponses



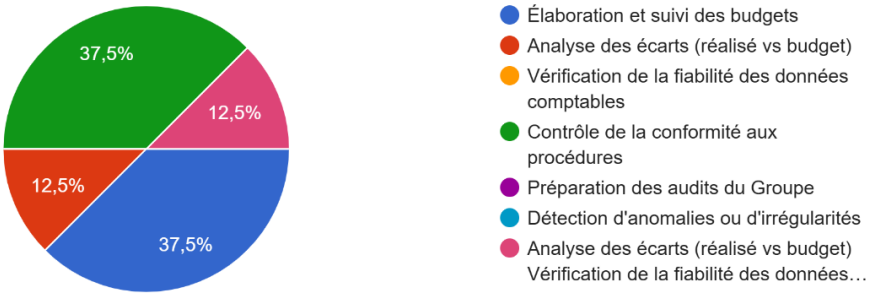
Selon vous, le contrôleur de gestion est-il en mesure d'exercer un regard objectif et indépendant sur les données qu'il produit lui-même ?

8 réponses



À votre avis, quelles missions le contrôleur de gestion assume-t-il réellement au sein de MSC Algérie ?

8 réponses



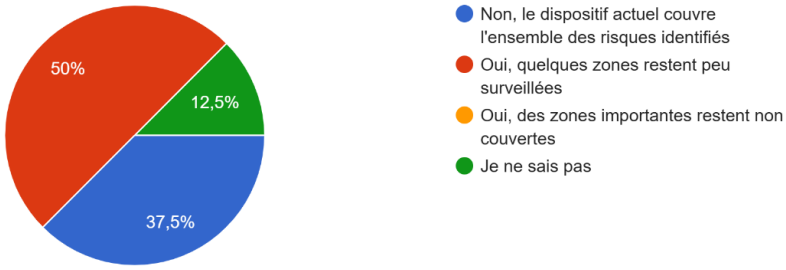
Les outils du contrôle de gestion (tableaux de bord, TCR, analyse des écarts) permettent-ils de détecter efficacement les dépenses anormales ou injustifiées ?

8 réponses



Pensez-vous qu'il existe des zones de risque (opérationnel, financier ou de conformité) non couvertes par le contrôle de gestion actuel ?

8 réponses



Si vous avez répondu qu'il existe des zones non couvertes (Q13), à quoi l'attribuez-vous principalement ?

7 réponses



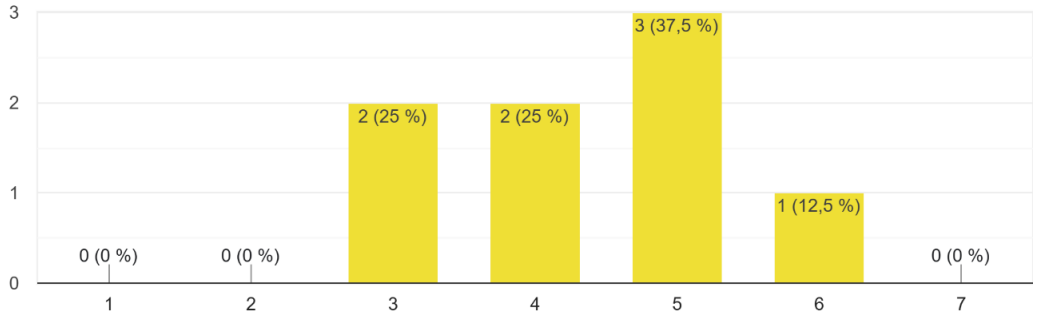
Section 4

- 50 % estiment la maîtrise des coûts très bonne, 37,5 % bonne.
- Les honoraires des intermédiaires font l'objet d'un contrôle partiel pour 50 % des répondants.

- 62,5 % confirment une analyse immédiate des écarts Budget vs Réalisé avec actions correctives.

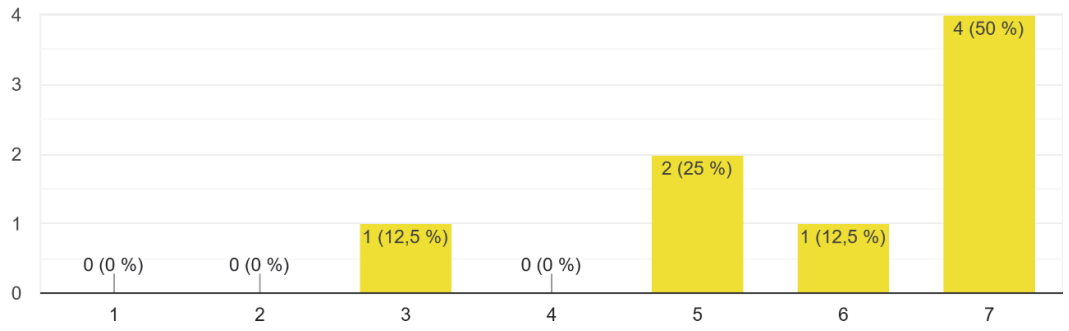
Comment évaluez-vous la maîtrise des coûts au sein de MSC Algérie sur les deux dernières années ?

8 réponses



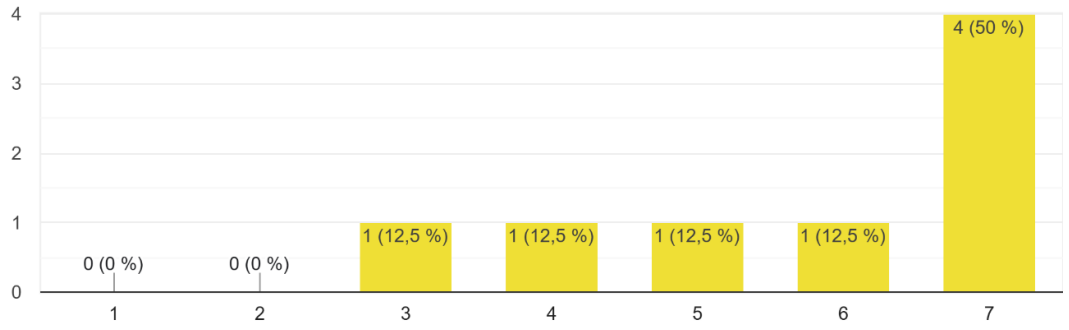
MSC Algérie a besoin d'un service d'audit interne local

8 réponses

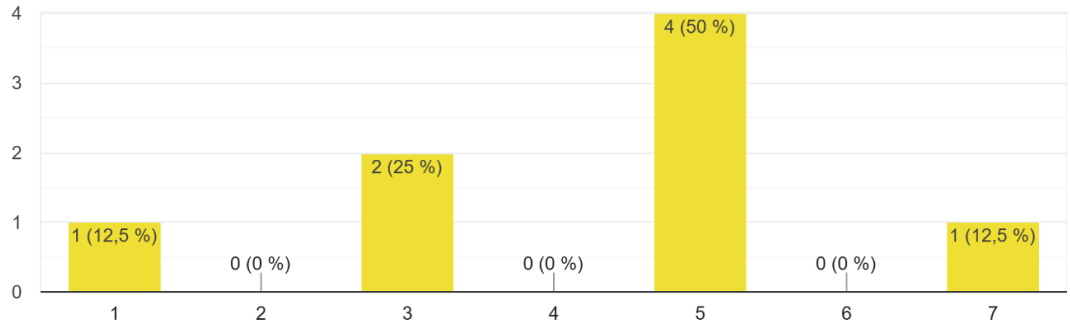


Le contrôle de gestion contribue efficacement à la réduction des coûts inutiles.

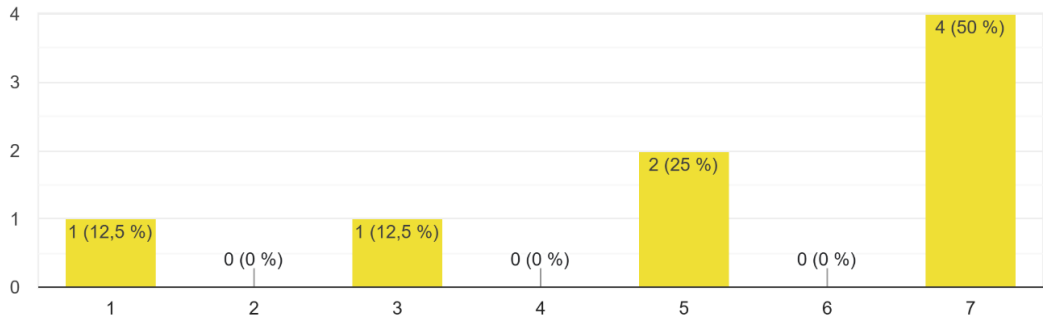
8 réponses



L'absence d'un audit interne peut entraîner des dépenses inutiles ou non détectées.
8 réponses



Selon vous, l'existence d'un service d'audit interne associé à un contrôle de gestion récemment adopté permettrait-elle de renforcer davantage la minimisation des coûts au sein de MSC Algérie ?
8 réponses



Section 5

- 75 % confirment le rôle du CG dans la préparation des audits Groupe.
- 50 % estiment que les audits Groupe ne suffisent pas totalement à compenser l'absence d'audit interne local.
- Tous s'accordent sur le besoin d'un audit interne local pour renforcer le contrôle.

Synthèse

Le questionnaire administré aux collaborateurs de MSC Algérie a permis de compléter l'analyse quantitative et l'entretien avec le Contrôleur de Gestion (CG). L'objectif était de comprendre la perception du rôle du CG, l'efficacité du contrôle interne et la maîtrise des coûts au sein de l'entreprise.

1. Perception du rôle du Contrôleur de Gestion

Les répondants confirment unanimement que le CG joue un rôle central dans le suivi de la performance financière et l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations. Le CG est perçu comme un acteur stratégique, capable de détecter les anomalies, de proposer des actions correctives et d'accompagner les décisions pour l'optimisation des coûts.

Par ailleurs, il existe une complémentarité entre le CG et l'audit interne, les répondants soulignant que bien que ces fonctions soient distinctes, elles convergent pour assurer un pilotage fiable et rigoureux des activités financières et opérationnelles.

2. État du contrôle interne

Les collaborateurs mettent en évidence que, si certaines procédures et séparations de tâches sont respectées, le dispositif d'audit interne local est partiel ou insuffisant. L'existence d'audits réalisés par le siège contribue à la couverture des risques, mais certains aspects opérationnels restent sous surveillance limitée. Cette situation souligne le rôle du CG comme garant de la fiabilité des informations et de la cohérence des processus, même en l'absence d'une supervision locale complète.

3. Maîtrise des coûts et optimisation

Le questionnaire montre que le CG est largement reconnu pour sa capacité à identifier les postes critiques et à anticiper les risques liés aux coûts. Les répondants confirment que les outils de suivi (tableaux de bord, TCR, Power BI) permettent de détecter rapidement les écarts et d'ajuster les opérations. Ainsi, le CG participe activement à l'optimisation des charges et à l'amélioration de la rentabilité.

4. Complémentarité et limites

Enfin, le questionnaire révèle que la fonction du CG est renforcée par les audits Groupe, mais que la couverture complète des risques opérationnels n'est pas assurée. Les collaborateurs soulignent l'importance de disposer d'un audit interne local pour compléter le rôle du CG et sécuriser l'ensemble des processus.

3.3 Discussion et présentation des résultats

Dans le cadre de notre recherche, nous avons adopté une démarche qualitative combinant plusieurs techniques de collecte d'informations. La méthodologie s'est articulée autour de trois axes : l'observation sur le terrain et l'analyse des documents internes, l'exploitation des données financières (TCR et rapports Power BI), et enfin, la réalisation d'entretiens semi-directifs avec le Contrôleur de Gestion et les collaborateurs clés de MSC Algérie. Cette approche progressive nous a permis de construire une compréhension complète

de la structure des coûts, de valider les constats issus des données internes et d'enrichir notre analyse grâce aux retours d'expérience des responsables concernés.

Notre travail a débuté par une observation approfondie des processus opérationnels et financiers, depuis la réception des conteneurs et la gestion des agences jusqu'au suivi des coûts et des budgets. Cette immersion nous a permis de mieux cerner les étapes critiques influençant la performance économique et d'identifier les principaux postes de coûts ainsi que leurs variations. Par la suite, nous avons analysé plusieurs mécanismes d'optimisation mis en place par le Contrôleur de Gestion, chacun visant à améliorer la maîtrise des dépenses et la fiabilité des reportings : le suivi budgétaire hebdomadaire, l'analyse des écarts entre réalisations et prévisions, et la coordination avec le siège à Genève pour les audits périodiques.

À titre illustratif, nous nous intéressons ici à l'un des processus les plus significatifs : l'analyse des écarts budgétaires et opérationnels par le CG. Ce processus consiste à comparer les coûts réels aux prévisions pour chaque agence et chaque activité, en identifiant les écarts significatifs et leurs causes. Les résultats de cette analyse sont visibles à plusieurs niveaux : une meilleure maîtrise des coûts opérationnels, un suivi rigoureux des indicateurs de performance, et une anticipation des risques liés aux fluctuations saisonnières ou aux variations des devises. Ces améliorations ont permis d'optimiser le budget et de soutenir la prise de décision stratégique, contribuant ainsi à l'amélioration de la rentabilité globale de MSC Algérie.

Cependant, comme nous l'ont confirmé les entretiens menés avec le CG, , la coordination avec le siège pour les audits périodiques nécessite un suivi méticuleux et la préparation de reporting précis, ce qui demande un investissement significatif en temps et en ressources.

Ces constats soulignent que l'optimisation des coûts chez MSC Algérie ne peut se limiter à une approche purement comptable ou théorique : elle repose avant tout sur une coordination étroite entre le Contrôleur de Gestion, les agences locales et le siège, une implication forte des équipes, et une adaptation continue aux réalités opérationnelles et aux contraintes réglementaires locales. La réussite des mécanismes d'optimisation dépend donc à la fois de la rigueur analytique, de la qualité des outils de suivi (SAP, Power BI), de la clarté des objectifs et de la capacité des équipes à s'approprier les recommandations et changements proposés.

3.3.1 Niveau quantitatif

Observations principales

- Les postes critiques identifiés sont : Débarquement conteneur, Manutention, Honoraires d'intermédiaires, Frais logistiques.
- La marge commerciale reste élevée (~94 %), mais certains écarts par rapport au budget et à N-1 nécessitent un suivi rigoureux.
- Les SIG confirment que les postes critiques impactent directement la rentabilité opérationnelle.

Interprétation

- Le suivi rigoureux des coûts par le CG est essentiel pour maîtriser la marge et les charges indirectes.
- La répartition des charges et la comparaison avec les prévisions permettent de prioriser les leviers d'optimisation.

3.3.2 Niveau qualitatif – entretien CG

Rôle stratégique

- Identification et suivi des postes critiques
- Analyse des écarts entre budget et réalisé
- Proposition de leviers pour optimiser les coûts et la marge

Mécanismes d'action

- Utilisation du TCR, Excel et Power BI pour le suivi en temps réel
- Coordination avec le siège et les agences pour harmoniser les pratiques et assurer la fiabilité des données

Constats

- Le CG est un acteur central dans l'optimisation des coûts, même si la couverture totale des risques dépend aussi des audits Groupe.
- Les ajustements et recommandations du CG améliorent la performance financière de l'entreprise.

3.3.3 Niveau qualitatif – questionnaire collaborateurs

Perception des collaborateurs

- Le CG est reconnu pour sa capacité à maîtriser les coûts et proposer des solutions correctives.
- Les outils (TCR, Power BI) sont considérés comme efficaces pour suivre la performance.
- L'absence d'audit interne local limite la couverture des risques, mais la complémentarité avec l'audit Groupe est partiellement appréciée.

Interprétation

- Les perceptions confirment les constats du CG et la réalité quantitative : le CG est central pour optimiser les charges et sécuriser la marge.
- Les écarts constatés sont expliqués par des contraintes opérationnelles et des limites organisationnelles.

3.3.4 Synthèse des résultats et discussion : La complémentarité opérationnelle entre contrôle de gestion et audit groupe

L'objectif de cette section est de confronter les résultats empiriques issus de l'analyse financière, de l'entretien avec le contrôleur de gestion (CG) et du questionnaire administré aux collaborateurs de MSC Algérie, afin de répondre à la problématique centrale : Dans quelle mesure le contrôle de gestion, en l'absence d'audit interne local, peut-il assumer un rôle élargi de contrôle et contribuer à l'optimisation des coûts, en coordination avec les audits du groupe ?

La discussion s'articule autour des trois hypothèses de recherche formulées dans l'introduction générale.

3.3.4.1 Validation de l'hypothèse 1 : Complémentarité fonctionnelle du CG en l'absence d'audit interne local

Hypothèse 1 : Dans le contexte de MSC Algeria, où aucune fonction d'audit interne formelle n'existe localement, le contrôle de gestion assume partiellement certaines missions habituellement dévolues à l'audit, telles que la vérification de la conformité et le suivi des procédures.

Constat principal :

- Les résultats convergent pour valider cette hypothèse. L'entretien avec le CG et les réponses au questionnaire (75% des répondants) confirment que le CG réalise des vérifications de conformité et un suivi des procédures, missions normalement dévolues à l'audit interne. Par exemple : Le CG contrôle mensuellement la cohérence entre les factures d'embarquement/débarquement et les contrats signés avec les transitaires.
- Il s'assure que la séparation des tâches (ventes, facturation, paiements) est respectée dans les agences.
- Il vérifie l'application correcte des procédures douanières et portuaires pour éviter des pénalités.

Analyse approfondie :

Cette polyvalence est une complémentarité implicite forcée par l'absence d'audit local. Le CG joue un rôle biface :

- Pilotage de la performance : suivi du TCR, analyse des écarts budgétaires, alerte sur les dérives de coûts (débarquement, honoraires).
- Contrôle de conformité : détection des anomalies opérationnelles, vérification du respect des procédures internes et externes.

Cette double mission est possible grâce à :

- Un système d'information centralisé (Power BI, tableaux de bord dynamiques) qui permet une vision intégrée des flux.
- La confiance accordée par la direction au CG pour agir comme un « vigie » financier et opérationnel.
- Une culture de contrôle où le CG est considéré comme un partenaire incontournable par les chefs d'agence.

Limite identifiée : Malgré cette polyvalence, 25% des répondants notent des limites à l'indépendance du CG. Contrairement à un auditeur interne, le CG reste sous la direction financière et peut subir des pressions pour minimiser certains écarts.

Conclusion partielle : L'hypothèse 1 est validée. Le contrôle de gestion de MSC Algérie a intégré, par nécessité, des missions de vérification de la conformité, créant ainsi une complémentarité fonctionnelle implicite qui renforce le système de contrôle global. Cependant,

cette suppléance reste incomplète et ne se substitue pas totalement à une fonction d'audit interne indépendante.

3.3.4.2 Validation de l'hypothèse 2 : Complémentarité et impact sur l'optimisation des coûts

Hypothèse 2 : La complémentarité entre le CG et les audits périodiques du groupe permet une identification plus efficace des sources de gaspillage, contribuant directement à la minimisation des coûts.

Constat principal :

Cette hypothèse est largement validée par l'ensemble des données. L'analyse du TCR (section 3.2.1) montre une marge commerciale élevée (93,8% en 2025) et un suivi budgétaire rigoureux (ex : honoraires d'intermédiaires réalisés à 97,8% du budget). L'entretien avec le CG révèle plusieurs mécanismes de complémentarité avec l'audit groupe :

- Préparation des audits groupe : Le CG consolide tous les TCR par agence, pré-calcule les écarts significatifs et prépare les justificatifs pour les auditeurs de Genève. Ce travail préparatoire réduit le coût de la mission d'audit (moins de temps d'investigation sur place) et accélère la résolution des anomalies.
- Identification conjointe des gaspillages :
- Le CG détecte, via Power BI, qu'une agence (ex : Skikda) présente des frais de manutention anormalement élevés par rapport à son volume.
- L'audit groupe, lors de sa mission annuelle, examine le processus de passation des contrats de manutention pour cette agence.

Résultat concret : Recommandation commune de renégocier les tarifs, générant une économie estimée à 5% sur ce poste de coût pour 2026.

Alignement des objectifs de coûts : Le CG traduit les recommandations des audits précédents en objectifs budgétaires pour l'année suivante (ex : réduire de 10% les frais d'immobilisation de conteneurs). Ce processus itératif transforme le constat d'audit en levier d'optimisation opérationnelle.

Analyse approfondie :

- L'impact sur la minimisation des coûts n'est pas seulement quantitatif mais aussi organisationnel :

- Effet de levier : Les analyses du CG (qui montrent « où » ça coûte cher) orientent les missions d'audit (qui cherchent à comprendre « pourquoi » et « comment » améliorer).
- Fiabilité accrue : Le CG veille à la fiabilité des données locales, ce que l'audit groupe valide. Une information fiable réduit les coûts cachés liés aux erreurs de décision.
- Culture d'amélioration continue : La combinaison du suivi budgétaire (CG) et des recommandations (audit groupe) crée une dynamique vertueuse de réduction des coûts.

Limite : Pour 50% des répondants au questionnaire, les audits groupe ne suffisent pas totalement à couvrir tous les risques de coûts, notamment ceux liés aux opérations quotidiennes (ex : petites fraudes, non-qualité récurrente). L'absence d'un « regard local permanent » (audit interne) peut laisser perdurer certaines inefficiences.

Conclusion partielle : L'hypothèse 2 est validée. La complémentarité entre le CG et l'audit groupe est un moteur concret de l'optimisation des coûts. Le CG agit comme le « veilleur » local qui prépare et alimente le travail plus stratégique et ponctuel de l'audit groupe. Leur articulation crée un alignement efficace pour la maîtrise des charges.

3.3.4.3 Validation de l'hypothèse 3 : Efficacité conditionnée par l'environnement organisationnel

Hypothèse 3 : L'efficacité de cette complémentarité dépend largement des conditions organisationnelles : clarté des responsabilités du CG, fluidité des échanges avec le siège, qualité du système d'information et soutien de la direction.

Constat principal :

- Cette hypothèse est également validée. L'étude montre que l'efficacité de la complémentarité à MSC Algérie repose sur quatre facteurs critiques :
- Clarté des responsabilités du CG (facteur clé de succès) : Le CG a un périmètre bien défini et accepté : suivre les coûts, préparer les budgets, analyser les écarts et préparer les audits. Cette clarté évite les conflits de compétences avec la comptabilité ou les opérationnels.
- Fluidité des échanges avec le siège (facteur parfois limitant) : 62,5% des répondants confirment des audits groupe réguliers, mais certains notent des irrégularités ou une couverture partielle. Lorsque les échanges sont fluides (partage des TCR consolidés, réunions mensuelles à distance), l'impact est maximal. Lorsque les délais ou les formats de reporting sont trop contraignants, l'efficacité diminue.

- Qualité du système d'information (facteur structurant) : L'utilisation de Power BI et de TCR automatisés permet un reporting en temps réel. Le CG peut transmettre au siège des données quasi-immédiates sur un écart significatif, déclenchant ainsi une alerte précoce. Un système d'information défaillant ou non intégré constituerait un frein rédhibitoire.
- Soutien de la direction générale (facteur déterminant) : L'entretien avec le CG révèle que la direction nationale soutient pleinement son rôle de contrôle élargi. Ce soutien se manifeste par :

- L'accès à toutes les données (financières, opérationnelles, RH).
- La légitimité pour faire des recommandations correctives.
- L'allocation de ressources (formation, outils).

Limite majeure : L'absence d'audit interne local, justifiée par une organisation centralisée (siège à Genève), constitue une fragilité. En cas de crise locale (conflit douanier, fraude interne), le CG, aussi polyvalent soit-il, ne dispose ni des prérogatives ni du temps pour mener une investigation approfondie et indépendante. C'est pourquoi 100% des répondants au questionnaire expriment le besoin d'une fonction d'audit interne locale, ne serait-ce qu'à temps partiel ou en partage avec la région.

Conclusion partielle : L'hypothèse 3 est validée. L'efficacité de la complémentarité entre le CG et l'audit groupe à MSC Algérie dépend fortement de la clarté du rôle du CG, de la qualité des outils d'information, de la fluidité des échanges avec le siège et du soutien de la direction. Un environnement organisationnel favorable permet au CG de compenser partiellement l'absence d'audit local.

3.3.4.4 Synthèse de la discussion et réponse à la problématique

La confrontation des résultats empiriques permet de répondre à la problématique centrale de la recherche :

« En l'absence d'audit interne local, dans quelle mesure le contrôle de gestion de MSC Algeria est-il capable d'assurer un rôle élargi de contrôle pour optimiser les coûts, et quels sont les facteurs organisationnels qui conditionnent cette complémentarité ? »

Réponse :

Au sein de MSC Algérie, le contrôle de gestion a effectivement développé un rôle élargi qui intègre des missions de vérification de la conformité et de suivi des procédures, le

rapprochant ainsi d'une fonction d'audit interne implicite. Cette polyvalence fonctionnelle est rendue possible par un environnement organisationnel favorable (SIG robuste, soutien de la direction, compétences du CG).

La complémentarité avec les audits périodiques du groupe est opérationnelle et génère des résultats tangibles en matière de minimisation des coûts :

- Le CG prépare les données, identifie les zones de risque et oriente les missions d'audit.
- L'audit groupe approfondit l'analyse, émet des recommandations stratégiques et valide la fiabilité du dispositif local.
- Ce cycle vertueux (prévision → suivi → alerte → audit → recommandation → correction) se traduit par une meilleure maîtrise des postes critiques (débarquement, honoraires, manutention) et une marge commerciale élevée.

Cependant, cette complémentarité a ses limites :

- Le CG ne peut pas remplacer l'indépendance et les prérogatives d'un auditeur interne, notamment en cas d'enquête sensible.
- L'absence d'un regard local continu et formellement normé (normes IIA) crée un risque de zones d'ombre dans le contrôle interne.

Ainsi, si la complémentarité actuelle est performante et créatrice de valeur, elle reste incomplète et dépendante de l'environnement organisationnel. Pour une maîtrise durable des risques et une optimisation continue des coûts, l'étude suggère de consolider ce dispositif, sans nécessairement créer une fonction d'audit interne à temps plein, mais en renforçant certains mécanismes de contrôle.

3.3.4.5 Recommandations pour MSC Algérie (MSCA)

À partir des conclusions de l'étude empirique menée au sein de MSC Algérie et suite à la validation des trois hypothèses de recherche, les présentes recommandations visent à consolider la complémentarité existante entre le contrôle de gestion et les audits du groupe, à pallier l'absence d'audit interne local et à améliorer durablement la maîtrise des coûts ainsi que la performance globale de l'entreprise. Ces recommandations s'articulent autour de quatre axes principaux.

Le premier axe concerne le renforcement du rôle « d'audit interne implicite » du contrôle de gestion. L'étude a démontré que le contrôleur de gestion assume déjà, dans la pratique, des missions de vérification de la conformité et de suivi des procédures. Il s'agit désormais de

formaliser et d'outiller cette polyvalence fonctionnelle. À cet effet, il est recommandé de formaliser une charte des missions de contrôle élargi du contrôleur de gestion. Cette charte, rédigée sous forme de document interne approuvé par la direction générale, précisera explicitement que le contrôleur de gestion réalise des vérifications périodiques de conformité sur les processus sensibles tels que les achats, les contrats de manutention, les honoraires d'intermédiaires et la facturation client. Cette formalisation permettra de clarifier les responsabilités, d'éviter les conflits de compétences avec la comptabilité ou les opérationnels, et de légitimer le rôle élargi du contrôleur de gestion aux yeux de l'ensemble des collaborateurs. Par ailleurs, il est recommandé de créer une grille d'auto-évaluation des risques pour chaque agence. Il s'agit de concevoir un questionnaire simple de quinze à vingt questions que chaque chef d'agence remplira chaque trimestre, portant sur la séparation effective des tâches, les délais de paiement des clients, l'état des contrats en cours avec les prestataires ainsi que les éventuels litiges ou anomalies constatés. Le contrôleur de gestion analysera les réponses et identifiera les agences présentant un niveau de risque élevé. Enfin, dans le cadre de ce premier axe, il est recommandé d'institutionnaliser des « revues de conformité flash » mensuelles. Le contrôleur de gestion consacrera deux demi-journées par mois à l'examen approfondi d'un processus spécifique selon un calendrier annuel préétabli, par exemple la facturation export en janvier, les contrats de manutention en février, les honoraires d'intermédiaires en mars, et ainsi de suite. Chaque revue donnera lieu à un bref rapport de deux pages contenant les constats, les écarts éventuels et les recommandations. Cette approche permettra de transformer la mission implicite de conformité en une pratique structurée, récurrente et traçable, tout en limitant la charge de travail supplémentaire.

Le deuxième axe vise à optimiser la complémentarité avec les audits du groupe basé à Genève. L'étude a montré que la coopération avec le siège constitue un levier majeur d'optimisation des coûts, mais qu'il est nécessaire de la systématiser et de la rendre plus réactive. À cette fin, il est recommandé d'établir un « plan d'audit conjoint » entre le contrôleur de gestion et le service d'audit du groupe. Chaque année, avant l'établissement du plan d'audit du groupe, le contrôleur de gestion proposera au service d'audit de Genève une liste de trois à cinq zones locales présentant un risque élevé ou des écarts récurrents, par exemple l'agence de Skikda pour les surcoûts de manutention ou l'agence d'Alger pour les honoraires d'intermédiaires. L'audit groupe intégrera ces zones dans son plan de mission annuel, ce qui permettra de cibler les missions d'audit sur les sujets réellement prioritaires localement, de réduire le temps d'audit sur place et d'augmenter l'impact des recommandations. Par ailleurs, il est recommandé de mettre

en place un tableau de bord partagé intitulé « Alertes Contrôleur de Gestion ». Le contrôleur de gestion alimentera mensuellement un fichier Power BI accessible en ligne au service d'audit du groupe, contenant les écarts significatifs constatés par rapport au budget. Un seuil d'alerte sera défini, par exemple un écart supérieur à dix pour cent sur un poste de charge supérieur à cinq millions de dinars. L'audit groupe pourra consulter ce tableau de bord à distance et réagir avant sa mission annuelle, permettant ainsi de passer d'une logique d'audit purement périodique à une logique d'audit continu et réactif, favorisant des corrections plus rapides. En outre, il est recommandé de standardiser les dossiers de préparation d'audit. Le contrôleur de gestion élaborera un « kit d'audit local » qui sera transmis systématiquement au service audit du groupe avant chaque mission. Ce kit comprendra le tableau de coût de revient consolidé par agence, la grille des écarts entre le budget et le réalisé dûment commentée, les justificatifs des postes critiques tels que le débarquement, les honoraires et la manutention, le rapport des auto-évaluations trimestrielles ainsi que le suivi des recommandations des audits précédents. Cette standardisation permettra de réduire les coûts d'audit en diminuant le temps passé sur place par les auditeurs, d'améliorer la qualité et la rapidité des recommandations, et de renforcer la crédibilité de la filiale auprès du siège.

Le troisième axe concerne la consolidation de la maîtrise des coûts sur les postes critiques identifiés par l'analyse quantitative du tableau de coût de revient. L'étude a mis en évidence des postes de charges spécifiques constituant des leviers d'optimisation prioritaires, à savoir le débarquement des conteneurs, les honoraires d'intermédiaires et les frais de manutention. Il est donc recommandé de lancer une revue annuelle des contrats d'intermédiaires et de manutention. Le contrôleur de gestion pilotera, une fois par an, une revue contractuelle en présence de la direction des achats et de la direction générale. Pour chaque contrat d'un montant annuel supérieur à un seuil à définir par l'entreprise, par exemple cinq millions de dinars, une mise en concurrence systématique ou une renégociation des tarifs sera rendue obligatoire. Cette mesure permettra une réduction ciblée des honoraires d'intermédiaires et des frais de manutention, deux postes sensibles identifiés par la moitié des répondants au questionnaire comme faisant l'objet d'un contrôle partiel seulement. Par ailleurs, il est recommandé de déployer un suivi quotidien des délais d'immobilisation des conteneurs. Un nouvel indicateur sera ajouté dans le tableau de bord Power BI, à savoir le délai moyen de rotation des conteneurs par agence. Un seuil d'alerte sera défini, par exemple plus de dix jours. Lorsqu'une agence dépassera ce seuil, le contrôleur de gestion déclenchera une analyse immédiate pour identifier les causes, qu'il s'agisse de problèmes de dédouanement, de transport terrestre ou de litiges

clients, et proposera des actions correctives appropriées. Cette mesure permettra de réduire les coûts logistiques cachés liés aux surestaries et à l'immobilisation prolongée du matériel. Enfin, il est recommandé d'organiser des « ateliers d'optimisation des coûts » par agence. Une fois par semestre, le contrôleur de gestion se rendra dans chaque agence ou organisera une visioconférence pour réunir l'équipe locale. Il présentera ses analyses d'écarts propres à l'agence, et ensemble, ils co-construiront des actions correctives concrètes. L'expérience de l'agence d'Oran, qui a déjà réduit ses frais de manutention de sept pour cent après un tel atelier, démontre l'efficacité de cette démarche. Cette recommandation vise à transformer le contrôleur de gestion de « contrôleur » perçu comme extérieur en « partenaire d'amélioration » reconnu, et à ancrer une culture de maîtrise des coûts au sein des équipes opérationnelles.

Le quatrième et dernier axe vise à préparer l'évolution organisationnelle vers un contrôle plus intégré. À moyen terme, MSC Algérie devrait évoluer vers un modèle de gouvernance plus robuste, sans nécessairement créer une fonction d'audit interne à temps plein, ce qui pourrait être disproportionné compte tenu de la taille de la filiale. À cette fin, il est recommandé de créer un « comité local d'audit et de risques ». Ce comité se réunira quatre fois par an et sera composé de la direction générale, du contrôleur de gestion, du responsable comptable et financier ainsi que d'un chef d'agence à tour de rôle. L'ordre du jour type comprendra la revue des risques identifiés via la grille d'auto-évaluation, le suivi de l'état d'avancement des recommandations des audits du groupe, la validation des plans d'action correctifs et l'examen des écarts significatifs non encore résolus. Cette instance permettra de pallier l'absence d'audit interne local par une gouvernance collective, visible et formalisée, impliquant la direction générale. Par ailleurs, il est recommandé de former le contrôleur de gestion aux normes fondamentales de l'audit interne. Il s'agira de financer pour le contrôleur de gestion une formation certifiante aux fondamentaux de l'audit interne, par exemple via l'IFACI ou une formation en ligne reconnue par l'Institut des Auditeurs Internes. La formation pourra être suivie à distance pour limiter les coûts et les déplacements. Cette mesure permettra de professionnaliser le rôle élargi du contrôleur de gestion, de lui donner des méthodes d'investigation, de documentation et de reporting conformes aux standards internationaux, et de renforcer la crédibilité de ses missions de conformité. Enfin, il est recommandé d'étudier la faisabilité d'un poste d'auditeur interne régional pour le Maghreb. Il s'agirait de proposer au siège de Genève la création d'un poste d'auditeur interne mutualisé pour les filiales d'Algérie, de Tunisie et du Maroc. Ce poste couvrirait chaque filiale deux semaines par mois, et le coût serait partagé entre les trois filiales, ce qui le rendrait bien plus acceptable qu'un poste dédié à l'Algérie seule. Cette mesure nécessite

une négociation avec le siège, mais elle permettrait à MSC Algérie de disposer d'un regard indépendant, local et régulier sur ses processus, sans supporter seule le coût d'une fonction d'audit interne à temps plein.

En synthèse, les recommandations peuvent être priorisées selon leur délai de mise en œuvre. À très court terme, dans un délai de zéro à trois mois, il est recommandé de formaliser la charte des missions élargies du contrôleur de gestion, de mettre en place le tableau de bord partagé avec l'audit groupe et de déployer le suivi quotidien des délais d'immobilisation des conteneurs. À court terme, dans un délai de trois à six mois, il convient de créer la grille d'auto-évaluation des risques, d'institutionnaliser les revues de conformité flash mensuelles, de standardiser les dossiers de préparation d'audit et de lancer la revue annuelle des contrats d'intermédiaires et de manutention. À moyen terme, dans un délai de six à douze mois, il est recommandé d'établir le plan d'audit conjoint avec le siège, d'organiser les ateliers d'optimisation des coûts par agence et de créer le comité local d'audit et de risques. Enfin, à long terme, dans un délai de douze à dix-huit mois, il conviendra de former le contrôleur de gestion aux normes fondamentales de l'audit interne et d'étudier la faisabilité d'un poste d'auditeur interne régional pour le Maghreb.

En définitive, MSC Algérie dispose d'un contrôle de gestion mature, proactif et déjà polyvalent, qui compense partiellement l'absence d'audit interne local. Les douze recommandations formulées ci-dessus ne visent pas à révolutionner ce qui fonctionne déjà, mais à systématiser et outiller les missions de conformité déjà exercées par le contrôleur de gestion, à renforcer la complémentarité avec les audits périodiques du groupe, à agir sur les postes de coûts critiques identifiés par l'analyse financière, et à préparer une évolution organisationnelle vers une gouvernance de contrôle plus intégrée, adaptée aux moyens et à la taille de la filiale. La mise en œuvre de ces recommandations, même partielles, permettrait à MSC Algérie de transformer sa faiblesse organisationnelle actuelle en une force différenciant : une fonction de contrôle de gestion élargie, agile, reconnue comme partenaire stratégique, et pleinement contributrice à la performance financière et à la maîtrise durable des risques opérationnels.

La confrontation des résultats empiriques aux trois hypothèses de recherche permet de tirer plusieurs enseignements majeurs.

S'agissant de la première hypothèse, relative à la complémentarité fonctionnelle du contrôle de gestion en l'absence d'audit interne local, celle-ci est largement validée.
L'entretien avec le contrôleur de gestion et les réponses au questionnaire confirment que ce

dernier réalise effectivement des vérifications de conformité et un suivi des procédures, missions normalement dévolues à l'audit interne. Cette polyvalence crée une complémentarité implicite qui renforce le système de contrôle global de l'entreprise. Toutefois, une limite importante est identifiée : 25 % des répondants notent des limites à l'indépendance du contrôleur de gestion, ce qui souligne que cette suppléance ne se substitue pas totalement à une fonction d'audit interne indépendante.

S'agissant de la deuxième hypothèse, relative à l'impact de cette complémentarité sur l'optimisation des coûts, elle est également validée. L'analyse du tableau de coût de revient montre une marge commerciale élevée (93,8 % en 2025) et un suivi budgétaire rigoureux. L'entretien avec le contrôleur de gestion révèle plusieurs mécanismes de complémentarité avec l'audit groupe : préparation des audits, identification conjointe des gaspillages, alignement des objectifs de coûts. Pour autant, 50 % des répondants estiment que les audits du groupe ne suffisent pas totalement à compenser l'absence d'audit interne local, notamment pour les risques liés aux opérations quotidiennes.

S'agissant de la troisième hypothèse, relative aux conditions organisationnelles de l'efficacité de cette complémentarité, elle est pleinement validée. L'étude montre que l'efficacité repose sur quatre facteurs critiques : la clarté des responsabilités du contrôleur de gestion, la fluidité des échanges avec le siège, la qualité du système d'information (Power BI, TCR automatisés), et le soutien actif de la direction générale. La limite majeure reste l'absence d'audit interne local, que 100 % des répondants jugent nécessaire, ne serait-ce qu'à temps partiel ou en partage avec la région.

En réponse à notre problématique centrale, nous pouvons affirmer qu'au sein de MSC Algérie, le contrôle de gestion a effectivement développé un rôle élargi qui intègre des missions de vérification de la conformité et de suivi des procédures, le rapprochant ainsi d'une fonction d'audit interne implicite. Cette polyvalence fonctionnelle est rendue possible par un environnement organisationnel favorable. La complémentarité avec les audits périodiques du groupe est opérationnelle et génère des résultats tangibles en matière de minimisation des coûts. Cependant, cette complémentarité reste incomplète et dépendante de l'environnement organisationnel. Pour une maîtrise durable des risques et une optimisation continue des coûts, l'étude suggère de consolider ce dispositif, sans nécessairement créer une fonction d'audit interne à temps plein, mais en renforçant certains mécanismes de contrôle.

Enfin, les recommandations formulées à l'intention de MSC Algérie s'articulent autour de quatre axes principaux : renforcer le rôle d'audit interne implicite du contrôleur de gestion par une formalisation de ses missions et l'institution de revues périodiques ; optimiser la complémentarité avec les audits du groupe par un plan d'audit conjoint et un tableau de bord partagé ; consolider la maîtrise des coûts sur les postes critiques identifiés ; et préparer l'évolution organisationnelle vers un contrôle plus intégré, par la création d'un comité local d'audit et de risques et l'étude de la faisabilité d'un poste d'auditeur interne régional.

Conclusion

L'objectif de ce mémoire était d'analyser la complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion, ainsi que leur rôle dans la minimisation des coûts, à travers une étude de cas menée au sein de MSC Mediterranean Shipping Company Algérie. Dans un environnement économique marqué par une concurrence exacerbée, une mondialisation accélérée des échanges et une pression croissante sur les marges bénéficiaires, la maîtrise des coûts et le pilotage de la performance sont devenus des enjeux stratégiques majeurs pour les entreprises, en particulier dans le secteur du transport maritime où les charges d'exploitation sont considérablement élevées. C'est dans ce contexte que s'inscrit notre recherche, laquelle a cherché à déterminer dans quelle mesure le contrôle de gestion, en l'absence d'audit interne local, est capable d'assumer un rôle élargi de contrôle et de contribuer à l'optimisation des coûts en coordination avec les audits périodiques du groupe.

Pour répondre à cette problématique centrale, nous avons adopté une approche méthodologique mixte combinant une revue de littérature approfondie et une investigation empirique qualitative. La revue de littérature a permis d'établir les fondements théoriques des deux fonctions, d'analyser leurs convergences et leurs spécificités, ainsi que de mettre en évidence leur complémentarité potentielle dans l'optimisation des coûts et la création de valeur ajoutée. L'étude empirique, quant à elle, a reposé sur l'analyse des documents financiers internes de MSC Algérie, notamment les tableaux de coût de revient des exercices 2023 à 2025, sur un entretien semi-directif mené auprès du contrôleur de gestion, ainsi que sur un questionnaire administré à un échantillon de collaborateurs de l'entreprise. Cette approche par triangulation des sources a permis de confronter les apports théoriques à la réalité du terrain et d'enrichir l'analyse par des éléments concrets et contextualisés.

Les résultats de notre étude ont permis de valider les trois hypothèses de recherche formulées en introduction. Premièrement, l'hypothèse selon laquelle le contrôle de gestion assume partiellement certaines missions habituellement dévolues à l'audit interne a été confirmée. En effet, l'absence d'une fonction d'audit interne formelle au sein de MSC Algérie a contraint le contrôleur de gestion à développer un rôle élargi incluant la vérification de la conformité des procédures, la détection des anomalies opérationnelles et le suivi des risques. Cette polyvalence fonctionnelle, bien qu'implicite et non formalisée, constitue une complémentarité opérationnelle qui renforce le système de contrôle global de l'entreprise.

Deuxièmement, l'hypothèse relative à l'impact positif de cette complémentarité sur l'optimisation des coûts a également été validée. L'analyse du tableau de coût de revient a

montré une marge commerciale élevée, atteignant près de quatre-vingt-quatorze pour cent, ainsi qu'un suivi budgétaire rigoureux, avec une réalisation très proche des prévisions sur les postes critiques tels que les honoraires d'intermédiaires et le débarquement des conteneurs. L'articulation entre le contrôle de gestion et les audits périodiques du groupe permet au contrôleur de gestion de préparer les données, d'identifier les zones de risque et d'orienter les missions d'audit, tandis que l'audit groupe approfondit l'analyse, émet des recommandations stratégiques et valide la fiabilité du dispositif local. Cette synergie informationnelle crée un cycle vertueux de prévision, suivi, alerte, audit, recommandation et correction, qui se traduit par une meilleure maîtrise des charges et une amélioration de la rentabilité.

Troisièmement, l'hypothèse selon laquelle l'efficacité de cette complémentarité dépend largement de l'environnement organisationnel a été confirmée. L'étude a mis en évidence plusieurs facteurs déterminants : la clarté des responsabilités du contrôleur de gestion, la qualité du système d'information et des outils de reporting tels que Power BI, la fluidité des échanges d'informations avec le siège de Genève, ainsi que le soutien actif de la direction générale. Ces facteurs organisationnels favorables permettent au contrôleur de gestion de compenser partiellement l'absence d'audit interne local. Toutefois, des limites subsistent, notamment l'indépendance relative du contrôleur de gestion par rapport à la direction financière, l'absence de normes formelles encadrant ses missions de conformité, et l'incapacité à mener des investigations approfondies en cas de fraude ou de crise majeure.

Sur le plan théorique, notre recherche contribue à une meilleure compréhension des mécanismes de complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion, en montrant que cette complémentarité peut prendre des formes diverses et s'adapter aux contraintes organisationnelles spécifiques de chaque entreprise. Elle enrichit la littérature existante en proposant un cadre d'analyse de la complémentarité en contexte d'absence d'audit interne local, situation fréquente dans les filiales de grands groupes internationaux où les fonctions de contrôle sont centralisées au niveau du siège.

Sur le plan pratique, notre étude débouche sur des recommandations concrètes à l'intention de MSC Algérie. Ces recommandations s'articulent autour de quatre axes principaux : renforcer le rôle d'audit interne implicite du contrôleur de gestion en formalisant ses missions de conformité et en instituant des revues périodiques, optimiser la complémentarité avec les audits du groupe par l'établissement d'un plan d'audit conjoint et la mise en place d'un tableau de bord partagé, consolider la maîtrise des coûts sur les postes critiques identifiés par une revue

annuelle des contrats et des ateliers d'optimisation par agence, et préparer l'évolution organisationnelle vers un contrôle plus intégré par la création d'un comité local d'audit et de risques ainsi que par l'étude de la faisabilité d'un poste d'auditeur interne régional. La mise en œuvre de ces recommandations, même partielles, permettrait à MSC Algérie de transformer sa faiblesse organisationnelle actuelle en une force différenciante, à savoir une fonction de contrôle de gestion élargie, agile et pleinement contributrice à la performance financière et à la maîtrise durable des risques.

Notre recherche présente néanmoins certaines limites qu'il convient de mentionner. La taille restreinte de l'échantillon pour le questionnaire, limité à huit collaborateurs, ne permet pas une généralisation statistique des résultats. Par ailleurs, l'absence d'une fonction d'audit interne local a privé notre étude d'un point de vue complémentaire sur les processus de contrôle et de vérification. Enfin, les données financières analysées sont issues des systèmes internes de l'entreprise et peuvent contenir des anomalies ou des erreurs de saisie malgré le retraitement effectué.

Ces limites ouvrent la voie à des perspectives de recherche futures. Il serait intéressant d'étendre cette étude à d'autres filiales de MSC dans la région Maghreb ou à d'autres entreprises du secteur maritime afin de comparer les modèles d'organisation du contrôle et d'identifier les bonnes pratiques. Une recherche longitudinale pourrait également être menée pour évaluer l'impact des recommandations formulées sur la performance financière de MSC Algérie à moyen et long terme. Enfin, une étude comparative entre filiales disposant d'un audit interne local et celles qui n'en disposent pas permettrait de mesurer plus précisément l'apport spécifique de cette fonction à la maîtrise des coûts et à la performance globale.

En définitive, ce mémoire a montré que la complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion, loin de constituer une simple option managériale, représente une condition structurelle de la compétitivité durable dans un environnement où la maîtrise des coûts et la création de valeur sont plus que jamais indissociables. À travers le cas de MSC Algérie, nous avons démontré qu'en l'absence d'audit interne local, le contrôle de gestion peut, sous certaines conditions organisationnelles favorables, assumer un rôle élargi et contribuer efficacement à l'optimisation des coûts. La boucle est ainsi bouclée : le contrôle de gestion accompagne la prise de décision, tandis que l'audit interne, même lorsqu'il est distant et périodique, s'assure que les dirigeants se trouvent dans les meilleures conditions pour décider. Lorsque contrôleurs de

gestion et auditeurs travaillent de concert, même sans collaboration quotidienne, la performance de l'organisation s'en trouve significativement renforcée.

Bibliographie

Ouvrages

1. AACE International. (1993, décembre). Total cost management. Cost Engineering, 35(12).
2. Akeem, L. B. (2017). Effect of Cost Control and Cost Reduction Techniques in Organizational Performance. International Business and Management, 14(3), 19–26.
3. Alazard, C., & Sépari, S. (2010). Contrôle de gestion : manuel et applications (2e éd.). Dunod.
4. Albert, J.-L. (2015). Finance publique (9e éd.). Dalloz.
5. Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard Business School Press.
6. Anthony, R. N., Dearden, J., & Govindarajan, V. (1988). Management control systems. Irwin.
7. Annou, B. (1998). Analyse de la valeur. Dans Conception de produits mécaniques : méthodes, modèles et outils (pp. 77–104). Éditions Hermes.
8. Augé, B., & Vernhet, A. (1997). De la comptabilité à la gestion prévisionnelle. Dans C. Pigeassou & C. Garrabos (Éds.), Management des organisations de services sportifs (pp. 215–283). PUF.
9. Bekcioglu, S., Kaderli, Y., Koroglu, A., & Sezer, D. (2016). Strategic Cost Management. Accounting & Financial History Research Journal.
10. Berliner, C., & Brimson, J. A. (1988). Cost management for today's advanced manufacturing: The CAM-I conceptual design. Harvard Business School Press.
11. Biosselier, P. (2008). Contrôle de gestion (Tome 1). Vuibert.
12. Bouin, X., & Simon, F. X. (s.d.). Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements. Dunod.
13. Bouquin, H. (2020). Le contrôle de gestion. PUF.
14. Bourguignon, A. (1999). Peut-on définir la performance ? Revue Française de Comptabilité, 309.
15. Burlaud, A., & Simon, C. (2003). Comptabilité de gestion : coûts-contrôle (3e éd.). Vuibert.
16. COSO. (1992). Internal Control – Integrated Framework (COSO I). AICPA.
17. COSO. (2004). Enterprise Risk Management – Integrated Framework (COSO II). AICPA.
18. De Ronge, Y. (2013). Comptabilité de gestion (3e éd.). Bruxelles.

19. Djebri, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2014). Contrôle de gestion. Dunod.
20. Djellaba, A., Tlili, T., & Boukhdir, W. (s.d.). Audit interne et contrôle de gestion : une approche synergique. FSESG, Laboratoire LFIEGE, Université Badji Mokhtar, Annaba, pp. 297–322.
21. Doriath, B. (2008). Contrôle de gestion (5e éd.). Dunod.
22. Doriath, B., & Goujet, C. H. (2007). Gestion prévisionnelle et mesure de la performance (3e éd.). Dunod.
23. Dover, L. E., & Oswald, B. E. Jr. (1974). A summary and analysis of selected life cycle costing techniques and models (Thesis, Air Force Institute of Technology).
24. Drury, C. (2005). Management and Cost Accounting (6e éd.). Thomson Learning.
25. Dubrulle, L., & Didier, P. (2003). Comptabilité analytique de gestion. Dunod.
26. Dumas, G., & Larue, D. (2012). Manuel de contrôle de gestion (4e éd.). LexisNexis.
27. Forget, J. (2005). Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités de l'entreprise. Éditions d'Organisation.
28. Friédérich, M., Langlois, G., Burlaud, A., Bensadon, D., Bonnault, R., & Maillet, C. (2014). Comptabilité et audit : manuel et applications (7e éd.). Dunod.
29. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2016). Fondements de la comptabilité de gestion (3e éd., trad. F. Grambin-Ambrosi). Pearson.
30. Gervais, M. (2009). Contrôle de gestion (9e éd.). Economica.
31. Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M. H., & Bescos, P. L. (2016). Contrôle de gestion et pilotage de la performance. Gualino / Lextenso Éditions.
32. Gormand, C. (1995). Le coût global : Pratique et études de cas. AFNOR.
33. Goujet, C., & Raulet, C. (2007). Comptabilité de gestion (7e éd.). Dunod.
34. Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2018). L'essentiel du contrôle de gestion (10e éd.). Gualino.
35. Grandguillot, F. (2004). Les coûts dans l'entreprise (réédition numérique). FeniXX.
36. Guedj, N. (2009). Le contrôle de gestion : piloter la performance (2e éd.). Dunod.
37. Harvey, G. (1976). Life-cycle-costing: A review of the technique. Management Accounting, 54(10), 343–347.
38. Hutin, H. (2003). Toute la finance d'entreprise en pratique (2e éd.). Éditions d'Organisation.
39. IFACI & DFCG. (2013). Contrôle interne et contrôle de gestion — Pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations. Paris.

40. IFAC / FMAC. (1998). Concepts fondamentaux de la comptabilité de gestion. International Federation of Accountants.
41. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press.
42. Jorion, P. (2009). La crise du capitalisme américain. Éditions du Seuil.
43. J.P. Russell. (2013). The ASQ Auditing Handbook (4e éd.). American Society for Quality, Quality Press.
44. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press. (trad. fr. Le tableau de bord prospectif, Éditions d'Organisation, 1998).
45. Kaufmann, R. J. (1969). Life cycle costing: Decision making tool for capital equipment acquisition. Journal of Purchasing and Supply Management, 5(8), 163–171.
46. Kaur, M. (2014). Kaizen Costing: A catalyst for change. GE-International Journal of Management Research, 1–16.
47. Langlois, G. (2005). Contrôle de gestion et gestion budgétaire (3e éd.). Pearson Education.
48. Lönnig, H., & Malleret, V. (2013). Contrôle de gestion : Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles (4e éd.). Dunod.
49. Makhlouf, F. (2011). CA. Édition Pages Bleues.
50. Margauteau, E., & Burlaud, A. (2019). DCG 11 : Contrôle de gestion – Manuel et application. Foucher.
51. Melyon, G. (2004). Comptabilité analytique (3e éd.). Éditions Bréal.
52. Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives (4e éd.). Pearson.
53. Meyer, J. (1979). Gestion budgétaire (8e éd.). Dunod.
54. Mikol, A. (1991). Principes généraux du contrôle interne. Revue Française de Comptabilité (RFC), 309, 15–28.
55. Ouineau, C. (2016). L'analyse de la valeur : méthodes, mise en œuvre, applications (réédition numérique). FeniXX.
56. Renard, J. (2011). Théorie et pratique de l'audit interne. Eyrolles.
57. Renard, J., & Nussbaumer, S. (2011). Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration. Eyrolles – Éditions d'Organisation.
58. Selmer, C. (2009). Construire et défendre son budget (2e éd.). Dunod.

59. Shields, M. D., & Young, S. M. (1991). Managing product life cycle costs: An organizational model. Journal of Cost Management, 5(3), 39–52.
60. Simons, R. (1995). Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business School Press.
61. Soltani, B. (2007). Auditing: An international approach.
62. Verlag, F., & Vahlen, G. (2019). The controlling concept: Cornerstone of performance management.
63. Vincent, F. (2008). L'audit interne, outil majeur de détection des principaux risques de l'entreprise. Revue de l'Audit Interne, (192), 39.
64. Wubbenhorst, K. (1986). Life cycle costing in construction projects. Long Range Planning, 19(4), 87–97.

Sources institutionnelles et normatives

1. Amara, M., & El Hadje, A. (2017). La complémentarité entre l'audit interne et le contrôle de gestion comme un facteur d'amélioration des instruments de contrôle et de gestion.
2. American Society for Quality. (2025). What is an audit? Types of audits & auditing certification. https://asq.org/quality-resources/auditing

3. Aouag, H. (2015). Étude et mise en œuvre des outils d'amélioration continue (Mémoire de master, Université Batna 2). http://eprints.univ-batna2.dz

4. Chartered Institute of Internal Auditors. (2011). Definition of Internal Auditing – Code of Ethics – International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. www.iia.org.uk

5. Duret, D., & Pillet, M. (2005). Qualité en production : De l'ISO 9000 à Six Sigma (3e éd.). Édition d'Organisation.
6. IFACI. Code de déontologie de l'audit interne (traduction officielle du Code of Ethics de l'IIA). https://www.ifaci.com

7. IIA. (2017). Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) – Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. https://www.theiia.org

8. IIA. Code de déontologie de l'audit interne. https://www.theiia.org

9. IIA. Norme 1000 – Objet, autorité et responsabilité (Charte d'audit interne), CRIPP. https://www.theiia.org

10. Longin, P., & Denit, H. (2008). Construisez votre qualité : Toutes les clés pour une démarche qualité gagnante (2e éd.). Dunod.

Sources en ligne

1. Arkni, E. (2015). Types de coûts à calculer. Millereponses.com. https://www.millereponses.com

2. Droit-Compta-Gestion. (2015, 29 mars). Définition du contrôle de gestion. https://www.droit-compta-gestion.fr

3. Fairmarkit. (2025). Glossaire : Optimisation des coûts. https://www.fairmarkit.com/glossary/cost-optimization

4. Fernandez, A. (2019). Piloter l'entreprise. Management et Performance. https://www.piloter.org/qualite/kaizen.htm

5. Guide d'aide à la conception. (s.d.). Analyse de la valeur. https://guidesaideconception.uqar.ca

6. Kaizen Academy. (2019). L'amélioration continue Kaizen. https://kaizendz.com

7. Life. (2024, 27 mai). Définition : Qu'est-ce qu'un reporting. https://www.1life.fr/lexique-reporting/

8. Qualité Performance. (2021). Outils de pilotage : Kaizen ou analyser pour rendre meilleur. http://www.qualiteperformance.org

9. Rahmouni, A. F.-A. (2022). Chapitre 4 – Calcul des coûts complets : méthode des centres d'analyse. ENCGT. https://shareknowledge.ma

Annexe

GUIDE D'ENTRETIEN — MSC ALGÉRIE SARL

Contrôleur de Gestion

Entretien semi-directif — Mémoire de Fin d'Études, Niveau Master | 2025–2026

FICHE D'IDENTITÉ DE L'ENTRETIEN

Enquêteur	[NACEF Douaa] — Étudiant(e) Master [contrôle de gestion] école supérieure de commerce
Interlocuteur	Contrôleur de Gestion — MSC Algérie SARL
Date & lieu	[12/05/2026] — Agence MSC Algérie, [Les sources- Bir Mourad Rais]
Durée estimée	30 à 60minutes
Confidentialité	Usage strictement académique — données anonymisées si demandé

Q1. Pouvez-vous me présenter votre parcours et vos principales missions au sein de MSC Algérie ?

Réponse / Notes :

Q2. Depuis combien de temps occupez-vous ce poste ? Avez-vous exercé des fonctions similaires dans d'autres entreprises ?

Réponse / Notes :

Q3. Le contrôle de gestion chez MSC.A est-il rattaché à la direction financière ou directement à la direction générale ?

Réponse / Notes :

Q4. Travaillez-vous en coordination avec les contrôleurs des autres agences (Oran, Béjaïa, Skikda, Annaba, Sétif) ? Y a-t-il une fonction consolidée au niveau national ?

Réponse / Notes :

Q5. Quels outils informatiques utilisez-vous au quotidien ? (ERP, logiciel MSC, Excel, BI…)

Réponse / Notes :

Q6. Quels sont les principaux indicateurs de performance (KPI) que vous suivez chez MSC Algérie ?

Réponse / Notes :

Q8. Existe-t-il un tableau de bord de gestion formalisé ? À quelle fréquence est-il mis à jour ? (quotidien, hebdomadaire, mensuel ?)

Réponse / Notes :

Q9. Quels ratios financiers sont les plus surveillés dans votre activité ? (taux d'occupation des conteneurs, coût par EVP, délai de rotation des boîtes…)

Réponse / Notes :

Q10. Comment se déroule le processus budgétaire chez MSC Algérie ? Les objectifs sont-ils fixés localement ou imposés par la maison mère à Genève ?

Réponse / Notes :

Q11. Quelle est la fréquence des reportings transmis à MSC International ? Quels indicateurs sont systématiquement remontés ?

Réponse / Notes :

Q12. Comment gérez-vous les écarts entre les prévisions et les réalisations ? Existe-t-il un processus formel de révision budgétaire en cours d'année ?

Réponse / Notes :

Q13. La fluctuation du taux de change DZD/USD ou DZD/EUR impacte-t-elle votre gestion budgétaire ? Comment est-elle anticipée et gérée ?

Réponse / Notes :

Q14. Y a-t-il des saisons hautes et basses dans votre activité ? Comment cela se reflète-t-il dans vos prévisions de volume et de chiffre d'affaires ?

Réponse / Notes :

Q15. Quels sont les principaux postes de coûts dans l'activité de MSC Algérie ? (escales portuaires, immobilisation de conteneurs, surestaries, transport terrestre…)

Réponse / Notes :

Q16. La facturation clients est-elle gérée entièrement en local ou partiellement centralisée par MSC International ?

Réponse / Notes :

Q17. Quels sont les délais moyens de paiement des clients en Algérie ? Y a-t-il un problème récurrent de créances impayées ?

Réponse / Notes :

Q18. Quelles sont les principales contraintes réglementaires ou douanières qui affectent directement votre gestion financière en Algérie ?

Réponse / Notes :

Q19. La réglementation des changes (contrôle des devises, rapatriement des fonds) complique-t-elle vos opérations et votre reporting ?

Réponse / Notes :

Q20. Comment la relation avec les ports algériens (EPAL, port d'Oran, Béjaïa…) impacte-t-elle vos coûts opérationnels ? Y a-t-il des frais non maîtrisables ?

Réponse / Notes :

Q21. Les délais de dédouanement en Algérie ont-ils un impact mesurable sur la rotation des conteneurs et donc sur votre rentabilité ?

Réponse / Notes :

Q22. Y a-t-il un projet en cours pour améliorer les outils de contrôle de gestion ou de reporting (BI, automatisation, intégration ERP) ?

Réponse / Notes :

Q23. Quels sont selon vous les principaux axes d'amélioration du système de contrôle de gestion chez MSC Algérie à court et moyen terme ?

Réponse / Notes :

Q24. Comment évaluez-vous la maturité du contrôle de gestion chez MSC.A par rapport à d'autres filiales MSC dans la région (Maroc, Tunisie, Égypte) ?

Réponse / Notes :

Nacef Douaa. Entretien semi-directif avec le Contrôleur de Gestion de MSC Algérie SARL, [12/05/2026].

Questionnaire destiné aux collaborateurs de MSC Algérie

CONFIDENTIEL — Ce questionnaire est réalisé dans le cadre d'un mémoire de Master en Contrôle de Gestion à l'École Supérieure de Commerce de Koléa. Les réponses sont anonymes et utilisées à des fins exclusivement académiques. Il n'y a pas de bonne ou mauvaise réponse.

Durée estimée : 12 à 15 minutes | Mode de passation : formulaire électronique

SECTION 0 — Fiche signalétique (anonyme)

Q0.1 — Votre fonction au sein de MSC Algérie :

- Contrôleur de Gestion
- Responsable comptable / Directeur Administratif et Financier
- Chef d'agence
- Responsable Ressources Humaines / Administration
- Responsable Informatique / Système d'Information
- Collaborateur opérationnel (facturation, logistique, commercial…)
- Autre : _____

Q0.2 — Votre ancienneté chez MSC Algérie :

- Moins de 2 ans
- De 2 à 5 ans
- De 5 à 10 ans
- Plus de 10 ans

SECTION 1 — Connaissance et perception des fonctions de contrôle

Cette section vise à évaluer votre niveau de connaissance des fonctions de contrôle de gestion et d'audit interne au sein de MSC Algérie.

Q1 — Selon vous, quel est le rôle principal du contrôle de gestion dans une entreprise ? (une seule réponse)

- Vérifier la conformité des opérations aux procédures internes
- Suivre la performance financière et analyser les écarts entre prévisions et réalisations
- Détecter les fraudes et les irrégularités
- Assurer la communication avec les actionnaires
- Je ne sais pas

Q2 — Selon vous, quel est le rôle principal de l'audit interne dans une entreprise ? (une seule réponse)

- Établir les budgets annuels et suivre leur exécution
- Évaluer de manière indépendante la fiabilité du système de contrôle interne
- Gérer la trésorerie de l'entreprise
- Superviser les équipes opérationnelles
- Je ne sais pas

Q3 — Comment qualifieriez-vous la relation entre l'audit interne et le contrôle de gestion ? (une seule réponse)

- Ce sont deux fonctions identiques qui font le même travail
- Ce sont deux fonctions complémentaires avec des missions distinctes
- Ce sont deux fonctions concurrentes qui se chevauchent
- Je ne perçois pas de relation particulière entre elles
- Je ne sais pas

SECTION 2 — État du contrôle interne à MSC Algérie (Test H1)

Cette section évalue le niveau réel du contrôle interne au sein de MSC Algérie et l'organisation des responsabilités.

Q4 — MSC Algérie dispose-t-elle d'un service d'audit interne local ? (une seule réponse)

- Oui, un service dédié avec des auditeurs permanents
- Oui, mais il s'agit d'une fonction assumée par une personne qui fait aussi autre chose
- Non, il n'existe pas de service d'audit interne local
- Je ne sais pas

Q5 — MSC Algérie est-elle soumise à des audits réalisés par le Siège (Genève / Région) ? (une seule réponse)

- Oui, régulièrement (au moins une fois par an)
- Oui, mais de façon ponctuelle et irrégulière
- Non, à ma connaissance
- Je ne sais pas

Q6 — Existe-t-il des manuels de procédures écrites pour les principales opérations (facturation, encaissements, achats) ? (une seule réponse)

- Oui, ils existent et sont régulièrement mis à jour
- Oui, mais ils sont incomplets ou obsolètes
- Non, les procédures reposent sur les habitudes et l'expérience
- Je ne sais pas

Q7 — La séparation des tâches est-elle respectée dans les processus sensibles (ex : celui qui saisit une facture ne peut pas l'approuver) ? (une seule réponse)

- Oui, systématiquement
- Partiellement, selon les situations
- Non, une même personne peut réaliser plusieurs étapes du processus
- Je ne sais pas

Q8 — Des évaluations périodiques des risques opérationnels sont-elles réalisées formellement ? (une seule réponse)

- Oui, régulièrement avec une documentation des risques identifiés
- Oui, mais de façon informelle et non documentée
- Non, les risques sont gérés au cas par cas en cas d'incident
- Je ne sais pas

SECTION 3 — Rôle du contrôle de gestion et extension de ses missions (Test H1 + H2)

Cette section analyse si le contrôleur de gestion assume des missions qui relèvent normalement de l'audit interne.

Q9 — Le contrôleur de gestion de MSC Algérie réalise-t-il des vérifications de conformité (s'assurer que les règles et procédures sont respectées) ? (une seule réponse)

- Oui, c'est une partie importante de son travail
- Oui, occasionnellement
- Non, ce n'est pas dans ses attributions
- Je ne sais pas

Q10 — Selon vous, le contrôleur de gestion est-il en mesure d'exercer un regard objectif et indépendant sur les données qu'il produit lui-même ? (une seule réponse)

- Oui, il dispose de suffisamment de recul et d'indépendance
- Partiellement, mais il peut avoir des biais liés à son rôle
- Non, il ne peut pas être à la fois producteur et vérificateur des données
- Je ne sais pas

Q11 — À votre avis, quelles missions le contrôleur de gestion assume-t-il RÉELLEMENT au sein de MSC Algérie ? (plusieurs réponses possibles)

- Élaboration et suivi des budgets
- Analyse des écarts (réalisé vs budget)
- Vérification de la fiabilité des données comptables
- Contrôle de la conformité aux procédures
- Préparation des audits du Groupe
- Détection d'anomalies ou d'irrégularités
- Reporting à la direction / au siège
- Autre : _____

Q12 — Les outils du contrôle de gestion (tableaux de bord, TCR, analyse des écarts) permettent-ils de détecter efficacement les dépenses anormales ou injustifiées ? (une seule réponse)

- Oui, ils sont suffisants pour détecter la quasi-totalité des anomalies

- Partiellement, ils signalent des alertes mais ne permettent pas toujours d'en identifier la cause
- Non, ils sont limités et ne couvrent pas tous les risques
- Je ne sais pas

Q13 — Pensez-vous qu'il existe des zones de risque (opérationnel, financier ou de conformité) non couvertes par le contrôle de gestion actuel ? (une seule réponse)

- Non, le dispositif actuel couvre l'ensemble des risques identifiés
- Oui, quelques zones restent peu surveillées
- Oui, des zones importantes restent non couvertes
- Je ne sais pas

Q14 — [QUESTION CROISÉE H1×H2] Si vous avez répondu qu'il existe des zones non couvertes (Q13), à quoi l'attribuez-vous principalement ? (une seule réponse)

- L'absence d'un service d'audit interne indépendant
- Le manque de ressources humaines dans le contrôle de gestion
- Des outils de gestion insuffisants ou mal adaptés
- Un manque de soutien de la direction
- Sans objet (je n'ai pas identifié de zones non couvertes)

SECTION 4 — Maîtrise des coûts et efficacité du pilotage budgétaire (Test H2)
Cette section évalue l'efficacité du contrôle de gestion dans la maîtrise des coûts opérationnels de MSC Algérie.

Q15 — Comment évaluez-vous la maîtrise des coûts au sein de MSC Algérie sur les deux dernières années ? (une seule réponse)

Echelle linéaire de 1 à 7

Q16 — MSC Algérie a besoin d’un service d’audit interne local• Oui, chaque paiement est validé par plusieurs niveaux d'approbation et vérifié par rapport aux contrats

Echelle linéaire de 1 à 7

Q17 — Le contrôle de gestion contribue efficacement à la réduction des coûts inutiles.

Echelle linéaire de 1 à 7

Q18 — L'absence d'un audit interne peut entraîner des dépenses inutiles ou non détectées.

Echelle linéaire de 1 à 7

Q19 — Selon vous, l'existence d'un service d'audit interne associé à un contrôle de gestion récemment adopté permettrait-elle de renforcer davantage la minimisation des coûts au sein de MSC Algérie ?

Echelle linéaire de 1 à 7

Q20 — [QUESTION OUVERTE — synthèse] Si vous deviez identifier la principale amélioration à apporter au dispositif de contrôle de MSC Algérie, laquelle serait-elle ?
Votre réponse libre : _____