



***GUIDE MÉTIER DE CONTRÔLE
DE LA QUALITÉ DE LA GESTION***

SOMMAIRE

| | |
|---|----|
| INTRODUCTION | 4 |
| PARTIE I : DÉFINITIONS ET ENJEUX DU CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION ..6 | |
| <i>BASE JURIDIQUE NATIONALE</i> | 6 |
| <i>LIENS AVEC D'AUTRES FORMES D'AUDIT ET AVEC L'ÉVALUATION DES POLITIQUES PUBLIQUES</i> | 6 |
| <i>OBJECTIFS DU CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION</i> | 7 |
| <i>PRINCIPES DE LA QUALITÉ DE LA GESTION ET EXEMPLES CONCRETS</i> | 8 |
| <i>LES DIFFÉRENTES APPROCHES D'AUDIT</i> | 10 |
| PARTIE II : CADRAGE, AXES ET MODULES DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION | 12 |
| <i>PRÉSENTATION SUCCINCTE DES DIFFÉRENTS AXES ET MODULES</i> | 12 |
| AXE 1 : LE PILOTAGE | 12 |
| <i>Module 1 : La stratégie</i> | 12 |
| <i>Module 2 : Le contrôle interne et l'audit interne</i> | 13 |
| AXE 2 : LES FONCTIONS DE SOUTIEN | 13 |
| <i>Module 3 : Les finances</i> | 13 |
| <i>Module 4 : Les ressources humaines</i> | 14 |
| <i>Module 5 : Les systèmes d'information</i> | 14 |
| AXE 3 : LES FONCTIONS MÉTIERS | 15 |
| <i>Module 6 : La fonction commerciale</i> | 15 |
| <i>Module 7 : La production</i> | 15 |
| <i>Module 8 : Les investissements</i> | 15 |
| <i>Module 9 : La fonction approvisionnement</i> | 16 |
| MÉTHODOLOGIE DU GUIDE MÉTIER DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION | 16 |
| DIRECTIVES POUR L'APPRÉCIATION DE L'ÉCONOMIE, DE L'EFFICIENCE ET DE L'EFFICACITÉ | 18 |
| AXE I : LE PILOTAGE | 18 |
| <i>Module 1 : Stratégies et gouvernance</i> | 18 |
| <i>Fiche n°1 : Relations avec la tutelle</i> | 19 |
| <i>Fiche n°2 : Organisation et outils de gouvernance interne</i> | 21 |
| <i>Module 2 : Le contrôle interne et l'audit interne</i> | 23 |
| AXE II : LES FONCTIONS SOUTIEN | 27 |
| <i>Module 3 : La fonction finances</i> | 27 |

| | |
|---|------------|
| <i>Fiche n°1 : Analyse du résultat et de la capacité d'autofinancement.....</i> | <i>30</i> |
| <i>Fiche n°2 : Analyse du tableau de financement et fonds de roulement.....</i> | <i>38</i> |
| <i>Fiche n°3 : Analyse de la trésorerie et du recours à l'emprunt.....</i> | <i>41</i> |
| <i>Fiche n°4 : Analyse des prévisions et réalisations budgétaires.....</i> | <i>45</i> |
| <i>Fiche n°5 : Contrôle interne comptable et financier.....</i> | <i>47</i> |
| <i>Fiche n°6 : Comptabilité analytique.....</i> | <i>49</i> |
| Module 4 : La gestion des ressources humaines..... | 51 |
| <i>Fiche n°1 : Pilotage des ressources humaines.....</i> | <i>52</i> |
| <i>Fiche n°2 : Gestion administrative.....</i> | <i>57</i> |
| <i>Fiche n°3 : Gestion des carrières et des relations sociales.....</i> | <i>59</i> |
| Module 5 : Les systèmes d'information..... | 61 |
| AXE III : FONCTIONS MÉTIERS..... | 68 |
| Module 6 : La fonction commerciale..... | 68 |
| Module 7 : La fonction production..... | 77 |
| Module 8 : Les investissements..... | 82 |
| <i>Fiche n°1 : Gestion et exploitation des investissements existants.....</i> | <i>84</i> |
| <i>Fiche n°2 : Gestion des projets d'investissement.....</i> | <i>87</i> |
| Module 9 : La fonction approvisionnement..... | 88 |
| <i>Fiche n°1 : Pilotage et contrôle interne de la fonction approvisionnement.....</i> | <i>91</i> |
| <i>Fiche n°2 : Les achats.....</i> | <i>94</i> |
| <i>Fiche n°3 : Les stocks.....</i> | <i>99</i> |
| PARTIE III : QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION..... | 101 |
| STRATÉGIES ET GOUVERNANCE..... | 101 |
| LA FONCTION FINANCES..... | 105 |
| GESTION DES RESSOURCES HUMAINES..... | 109 |
| LES SYSTÈMES D'INFORMATION..... | 110 |
| LA FONCTION COMMERCIALE..... | 113 |
| LA FONCTION PRODUCTION..... | 116 |
| LA FONCTION APPROVISIONNEMENT..... | 117 |

INTRODUCTION

*Le guide métier de contrôle de la qualité de la gestion a pour but principal de donner aux membres de la chambre (magistrats et vérificateurs) un **outil** leur permettant d'appréhender rapidement les principales approches et techniques de conduite des contrôles de la qualité de la gestion des organismes publics. À cet effet :*

- *Il définit le contrôle de la qualité de la gestion et ses objectifs et donne des précisions sur la signification des concepts d'économie, d'efficacité et d'efficience qui constituent son socle ;*
- *Il oriente l'auditeur, à travers des directives, sur les sources d'information, le questionnaire, les critères et les méthodes à utiliser pour apprécier ces 3 concepts appliqués à des domaines d'activités précis des organismes publics (les métiers et leurs fonctions de soutien).*

*Ce guide métier complète le guide pratique de la qualité de gestion qui décrit les procédures de contrôle, les normes et les principes (textes régissant la Cour, code déontologique et manuel des normes) à respecter et à appliquer à toutes les phases d'une mission de contrôle (préparation de la mission, exécution de la mission, rédaction du rapport, procédure contradictoire, délibération et suites à donner) **mais les deux guides sont indissociables pour réaliser un contrôle de haute qualité**. Les magistrats et les vérificateurs doivent, par conséquent, veiller au respect simultané des deux guides dans la planification et la réalisation du contrôle.*

En tant que cadre de référence, il devrait contribuer à harmoniser les procédures de contrôle et à assurer la cohérence des différentes interventions de la Cour.

*Les normes ISSAI définissent généralement le contrôle de la performance (équivalent au contrôle de la qualité de la gestion exercé par la Cour des comptes algérienne) comme une mission consistant à examiner de façon objective, si l'organisation, l'activité, le fonctionnement et la réalisation des programmes d'équipement des entités et organisations sont gérés conformément aux principes d'**économie**, d'**efficience** et d'**efficacité** (règles de bonne gestion financière) auxquels s'ajoute la régularité.*

*La politique de contrôle adoptée par la Cour des comptes en matière de contrôle de la qualité de la gestion, fondée sur ses attributions légales et son plan stratégique, favorise un **contrôle intégré** combinant l'examen de la régularité des opérations et actes de gestion (y compris l'audit financier) et l'audit de la performance. Il peut être aussi étendu aux aspects liés à l'environnement dans le cadre du développement durable.*

Le présent Guide métier est structuré en trois parties :

1^{re} partie : Définitions et enjeux du contrôle de la qualité de la gestion

À destination des rapporteurs.

2^e partie : Présentation des éléments de cadrage et des axes et modules de contrôle de la qualité de la gestion

à savoir :

Axe 1 : Pilotage (modules 1 et 2 : stratégie-gouvernance ; contrôle interne et audit interne),

Axe 2 : Fonctions soutien (modules 3, 4 et 5 : finances, GRH, SI),

Axe 3 : Fonctions métiers (modules 6, 7, 8 et 9 : ventes, production, investissement, achat).

À destination des rapporteurs.

3^e partie : Questionnaire-type reprenant les neuf modules.

À destination des organismes contrôlés.

PARTIE I : DÉFINITIONS ET ENJEUX DU CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION

BASE JURIDIQUE NATIONALE

L'ordonnance n°95-20 du 17 juillet 1995 modifiée et complétée par l'ordonnance n°10-02 du 26 août 2010 relative à la Cour des comptes a réservé son chapitre 2 au contrôle de la qualité de la gestion. Ce type de contrôle attribué à la Cour en vertu de l'article 6 de l'ordonnance est défini dans son article 69 qui stipule que :

*- « La Cour des comptes contrôle la **qualité de la gestion** des organismes et services publics et apprécie à ce titre, les conditions d'utilisation et de gestion des ressources, moyens matériels et fonds publics par ces organismes et services, au **plan de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie**, par référence aux **missions**, aux **objectifs** et aux **moyens** mis en œuvre.*

*Elle s'assure, à l'occasion de ses investigations, de l'existence, de la pertinence, de l'efficacité et de l'effectivité des mécanismes et procédures de **contrôle et d'audit internes**.*

*Dans ce cadre, elle s'assure, notamment, de la mise en place, dans les administrations et organismes soumis à son contrôle, de **systèmes et procédures** garantissant la **régularité** de la gestion de leurs ressources et emplois, la protection de leur patrimoine et de leurs intérêts ainsi qu'un enregistrement et une traçabilité rigoureuse et fiable de l'ensemble des opérations financières, comptables et patrimoniales réalisées. À ce titre, elle formule toutes les recommandations qu'elle juge appropriées pour le renforcement des mécanismes de prévention, de protection et de gestion optimale des deniers et du patrimoine public. »*

LIENS AVEC D'AUTRES FORMES D'AUDIT ET AVEC L'ÉVALUATION DES POLITIQUES PUBLIQUES

L'Audit de performance ou le contrôle de la qualité de la gestion objet du guide métier de la Cour est l'une des trois catégories principales d'audit définies internationalement avec l'audit de conformité et l'audit financier (normes de l'INTOSAI notamment ISSAI 100, 200, 300, 3000, 3100, 3200 et 5700).

***1- L'Audit financier (certification des comptes)** : pratiqué dans le secteur privé par les commissaires aux comptes, et dans le secteur public par des organismes d'audit (pays anglo-saxons) et par quelques Cours des comptes (France, Brésil) détermine si les états financiers donnent une **image fidèle** (rendant compte de la réalité), **régulière et sincère** (application de bonne foi des règles) de la situation financière. Les réformes en cours des finances publiques algériennes prévoient l'introduction de l'audit financier des institutions et organismes publics assujettis actuellement à la comptabilité publique.*

En ce qui concerne le secteur public marchand assujetti à la comptabilité commerciale, il est pratiqué depuis 1992 par les commissaires aux comptes agréés.

2- L'audit de conformité ou de régularité : consiste pour les auditeurs à déterminer si les activités sont conduites dans le respect des règles applicables. Le contrôle juridictionnel exercé par les Cours des comptes se rattache à cette catégorie ainsi que les remarques sur la régularité faites dans des rapports.

3- L'audit de performance (contrôle de la qualité de la gestion) : conduit par les Institutions Supérieures de Contrôle (ISC) est « un examen indépendant, objectif et fiable cherchant à déterminer « si les engagements, les systèmes, les opérations, les programmes, les activités ou les organisations publiques sont opérés en conformité avec les principes d'économie, d'efficacité, d'efficacités et des améliorations sont possibles ».

4- L'évaluation des politiques publiques

OBJECTIFS DU CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION

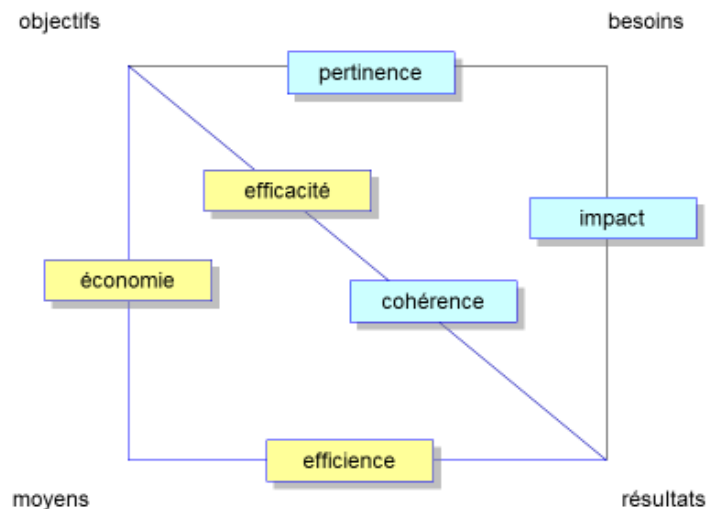
Le contrôle de la qualité de la gestion a pour objectifs (Cf. articles 2, 6 et 69 à 73 de l'ordonnance n°95-20 modifiée et complétée) de :

- Favoriser l'utilisation régulière, économique et efficiente des ressources, moyens matériels et fonds publics,
- Promouvoir l'obligation de rendre compte en aidant les responsables de la gouvernance et de la supervision à améliorer la performance,
- Promouvoir la transparence dans la gestion des finances publiques,
- Contribuer au renforcement de la prévention et de la lutte contre les diverses formes de fraudes, abus, dérives et de pratiques illégales ou illicites constituant des manquements à l'éthique et au devoir de probité ou portant atteinte au patrimoine et aux deniers publics,
- Contribuer au renforcement des mécanismes et procédures de contrôle et d'audit internes des organismes contrôlés,
- Identifier les domaines dans lesquels le rendement est faible et aider ainsi l'entité contrôlée ou, de façon plus générale, l'administration à améliorer l'économie, l'efficacité et/ou l'efficacités,
- Identifier des exemples de « bonnes pratiques » et porter ceux-ci à l'attention de l'administration et/ou des entités contrôlées,
- Rationaliser l'utilisation des moyens financiers et matériels, garantir l'efficacités de la dépense publique et protéger les fonds publics contre le gaspillage et la mauvaise gestion,
- Renforcer la discipline budgétaire dans la gestion des ressources publiques (fonds, moyens et actifs).

PRINCIPES DE LA QUALITÉ DE LA GESTION ET EXEMPLES CONCRETS

Dans le cadre du contrôle de la qualité de la gestion, la Cour des comptes doit se référer à la Régularité (audit financier et de conformité) et aux principes de la performance : Économie, Efficience et Efficacité « 3 E » (audit de performance).

Les principes de la performance cherchent à mesurer le rapport entre différents concepts.



1- L'économie

L'économie consiste à **réduire le coût des ressources** nécessaires. Les moyens mis en œuvre doivent être rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix. La **question clé** pour l'auditeur est : « Les ressources utilisées sont-elles disponibles en temps voulu, de quantité et de qualité appropriées, et au meilleur prix ? ».

Exemples de thèmes de contrôle : l'organisation, l'allocation des ressources entre services, la répartition des tâches entre les personnels/services (doublons, sous-emploi), la gestion de l'immobilier (location/propriété, entretien, ratios d'occupation, valorisation), les procédures de passation des marchés, des contrats de fourniture de biens, travaux et services. Les marchés publics peuvent être examinés sous l'angle de l'économie et sous l'angle de la régularité également.

Risques à surveiller :

Gaspillage : Ressources non nécessaires à l'obtention des intrants, ou utilisées de manière inappropriée ; ressources utilisées, mais à un coût excessif ; ressources de qualité supérieure à ce qui est nécessaire (dépenses somptuaires ou de prestige).

Non mise en concurrence : les commandes passées de gré à gré ou sans transparence suffisante, le recours abusif ou non justifié aux avenants relatifs aux travaux complémentaires, l'octroi de commandes de prestations courantes sur la base de la meilleure offre (technique et financière), l'absence de procédures appropriées d'analyse et de sélection des offres, (comparaison avec des transactions similaires) peuvent entraîner des surcoûts.

2- L'efficience

L'efficience consiste à **obtenir le maximum à partir des ressources disponibles**. C'est le rapport entre les moyens mis en œuvre (financiers, humains, techniques, réglementaires) et les réalisations sur le plan de la quantité, de la qualité et du respect des échéances. Les **questions clés** pour l'auditeur sont les suivantes : « Obtenons-nous les réalisations maximales – en termes de quantité et de qualité – à partir de nos intrants ? » ou « Les mêmes réalisations auraient-elles pu être atteintes avec moins d'intrants ? ».

Exemples de thèmes de contrôle : investissements routiers : coûts de l'investissement requis pour obtenir 100 km de route, en tenant compte de la qualité des matériaux ; **productivité du personnel** (nombre de dossiers traités par jour et par personne).

Risques à surveiller :

Pertes sur moyens utilisés : l'utilisation des moyens ne permet pas d'atteindre les résultats escomptés. Mise en œuvre trop lente, cadence de réalisation faible, délais non respectés.

À noter : L'efficience est un concept **relatif**. Un processus, un instrument ou un programme est plus ou moins efficace par rapport à un autre. Cela signifie que pour un audit sur l'efficience, une certaine forme de comparaison est nécessaire. Par exemple, on peut comparer : des activités similaires dans des entités comparables, un processus (dans une entité) avec le même processus à un instant temporel différent, un processus avant et après l'adaptation de la politique ou procédure, l'efficience d'une organisation avec celle d'organisations reconnues efficaces, des ratios avec les ratios référence au niveau local, régional et national. Les audits orientés sur l'efficience peuvent aussi examiner les **processus** conduisant des intrants aux réalisations pour découvrir les défauts dans les processus ou dans leur mise en œuvre.

3- L'Efficacité

L'efficacité concerne la réalisation des objectifs fixés et l'obtention des résultats escomptés. La **question clé** pour l'auditeur est double : 1) « dans quelle mesure les objectifs sont-ils atteints ? » ; 2) « cela peut-il être attribué aux réalisations de la politique menée ? ». Les objectifs doivent avoir été quantifiés.

Exemples de thèmes de contrôle : accès à l'eau potable. Objectif communal : augmenter l'accessibilité à l'eau potable à 100 %. Résultat : un taux de 90 % de la population a accès à l'eau potable.

Risques à surveiller :

Mauvaise conception du programme : évaluation insuffisante des besoins, objectifs peu clairs, peu réalistes, indicateurs non pertinents. Mise en œuvre déficiente : gestionnaires n'accordant pas la priorité à la réalisation des objectifs, personnel non qualifié.

À noter : L'examen de l'effectivité (la réalité) des résultats est nécessaire et conduit à vérifier les points suivants : degré de **réalisation physique** ; taux d'exécution financière ; respect des délais et du chronogramme ; qualité du suivi et de la gestion des imprévus ; recherche des éléments de surcoûts éventuels et leurs causes ; application des clauses : signature de la convention, déblocage des fonds, conditions suspensives ...)

À noter : Dans la définition des trois E, la **qualité** est un facteur important. Si les coûts des produits ou services baissent alors qu'en même temps, leur qualité diminue, on peut se demander si l'économie, l'efficacité et l'efficacités sont atteintes. Il est donc important d'évaluer si et comment la qualité est affectée lors de la recherche de l'économie, de l'efficacité et/ou de l'efficacités. Parfois, les critères de qualité sont clairement définis pour des produits ou des services spécifiques et peuvent être utilisés. Un autre moyen pour apprécier la qualité des produits ou services est la mesure de la satisfaction des clients. (ISSAI 3000)

LES DIFFÉRENTES APPROCHES D'AUDIT

L'auditeur doit choisir une approche basée sur les résultats, sur les problèmes ou sur les systèmes, ou sur une combinaison de ceux-ci. (ISSAI 3000/40)

Contrôle de la performance réalisée (résultats) : Cette approche vise à examiner si les activités et les programmes ont été correctement mis en œuvre et si les objectifs fixés ont été atteints. L'accent sera mis sur les exigences, les intentions, les objectifs et les attentes des pouvoirs publics.

Approche orientée sur les problèmes : l'auditeur examine et analyse les causes de problèmes particuliers ou d'écart par rapport aux critères d'audit (pourquoi y-a-t-il un écart entre l'objectif recherché et le résultat obtenu ?) ; existe-t-il des lacunes dans le dispositif qui conduisent à ce que les objectifs ne soient pas atteints?

Approche orientée des systèmes de gestion (notamment pour les grandes entités) : l'auditeur examine le fonctionnement correct des systèmes de gestion en vérifiant notamment si l'entité a mis en place des systèmes d'information de gestion et de suivi permettant de produire en temps utile les informations pertinentes sur la mobilisation et l'emploi des fonds, les activités et programmes, les réalisations afin de les comparer avec les objectifs fixés aux moyens d'indicateurs de performances et que ces systèmes fonctionnent correctement. (Exemples : systèmes de gestion financière, systèmes d'évaluation, systèmes de contrôle ou systèmes de TIC).

À noter : Ces approches ne sont pas exclusives ; elles gagnent souvent à être combinées en fonction de la situation de l'organisme, selon des modalités définies au programme de vérification.

L'objectif est un résultat à atteindre exprimé en termes contrôlables et mesurables. Il correspond aux **réalisations attendues**, aux **résultats attendus** et aux **effets escomptés** que l'intervention publique doit atteindre.

La réalisation est ce qui est financé et accompli (ou concrétisé) avec les moyens affectés à l'intervention publique (décrit ce qui est produit par l'action ou la nature des actions et tâches conduites) et qui permet d'atteindre le résultat (produit, projet concrétisé, dispositif finalisé). Elle se traduit en **indicateurs quantitatifs**. (ex : nombre de km construits, nombre de forage, nombre de classes construites, de salles de soins ...).

Le résultat est l'avantage (ou inconvénient) que les destinataires directs obtiennent dès la fin de l'intervention publique. Il décrit les effets directs positifs ou négatifs, escompté ou non et facilement observables chez les bénéficiaires de l'action. Les résultats sont la mesure des effets directs du programme au regard des objectifs opérationnels fixés.

Les effets englobent **les résultats et les impacts** : Effets à moyen et long terme, positifs ou négatifs, primaires et secondaires, prévus ou non, induits par une intervention publique, directement ou non, intentionnellement ou non. Les **effets directs** et immédiats ou à court terme, qui affectent les bénéficiaires directs, sont des **résultats**.

Les effets retardés ou se produisant à moyen ou long terme, souvent ressentis par des personnes autres que les bénéficiaires directs, sont des **impacts socio-économiques**.

À noter : l'audit de performance n'apprécie pas l'impact des interventions publiques, il se limite à l'appréciation du degré d'atteinte des objectifs (les réalisations et résultats), à la différence de l'évaluation des politiques publiques. (cf. schéma page 9)
[Lien](#)

Exemple d'un programme de construction de routes :

Les Ressources sont les budgets alloués, les moyens juridiques et administratifs utilisés pour l'expropriation des propriétaires fonciers, la mobilisation des entreprises de travaux.

Les Réalisations sont le nombre de km de voies nouvelles, les carrefours agrandis, les revêtements routiers améliorés, etc.

Les Résultats sont la réduction du temps de trajet pour les véhicules entre deux villes données, désenclavement de certaines localités, l'accroissement de la sécurité pour ces véhicules, etc.

PARTIE II : CADRAGE, AXES ET MODULES DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION

Le contrôle de la qualité de la gestion n'est pas homogène. Les critères et les outils à utiliser pour apprécier les trois principes de bonne gestion (économie, efficacité et efficacie) sont variables et dépendent de la nature du domaine d'activité examinée, de l'organisme public et des moyens mis en œuvre. Le présent guide métier propose des fiches illustrant les analyses et les critères détaillés en harmonie avec les autres procédures de la Cour (code déontologique, manuel des normes et guide pratique) pour apprécier les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacie au niveau de chacun des neuf modules retenus. Les modules traités par le guide métier correspondent aux fonctions de gouvernance, de soutiens et /ou d'activités de base (métiers) qui sont généralement prescrits dans les ordonnances de désignation de rapporteurs comme axes et objectifs de contrôle dans des missions thématiques ou organiques de contrôle de la qualité de la gestion.

PRÉSENTATION SUCCINCTE DES DIFFÉRENTS AXES ET MODULES

AXE 1 : LE PILOTAGE

Le pilotage de l'entité est le premier axe à évaluer. Cette évaluation est faite en premier lieu en phase de planification et est complétée ou revue lors de la réalisation de la mission ; elle touche à deux modules essentiels qui sont déterminants pour que l'organisme atteigne ses objectifs ou réalise ses missions avec économie, efficacité et efficacie et dont l'évaluation permet au rapporteur d'établir l'étendue du programme de vérification à exécuter (cf. guide pratique). Ces deux (2) modules sont :

- *La stratégie mise en place par l'organisme public,*
- *Le contrôle et l'audit interne.*

Module 1 : La stratégie

La stratégie est conçue comme l'ensemble des décisions et des actions cohérentes relatives aux choix des moyens et comme l'articulation des ressources en vue de la réalisation des missions ou de l'atteinte des objectifs de l'organisme.

Ce module vise :

- *à analyser la pertinence de la stratégie vis-à-vis de la politique publique à laquelle elle contribue,*
- *apprécier la formulation des objectifs stratégiques (définition des indicateurs et quantification et/ou mesure), le planning de leur réalisation et la définition des moyens à mettre en œuvre,*
- *à apprécier la qualité des relations entre la tutelle et l'organisme, en étudiant les éventuels outils de contractualisation et les marges de manœuvre accordées aux dirigeants de l'organisme pour réaliser les objectifs,*

- à étudier la pertinence et la qualité des outils et structures de gouvernance interne de la performance,
- à apprécier le rôle du siège et à analyser les relations entre celui-ci et les différentes sous entités de l'opérateur (lorsque celui-ci ne consiste pas en une structure unique sur un seul site géographique).

Les directives relatives à ce module seront présentées en deux (2) fiches :

- Fiche n°1 : la relation avec la tutelle
- Fiche n°2 : l'organisation et les outils de gouvernance interne

Module 2 : Le contrôle interne et l'audit interne

L'évaluation du contrôle interne (ou système de maîtrise des risques) vise à s'assurer que l'organisation et les procédures mis en place permettent :

- 1- d'exécuter les missions en conformité avec la réglementation, avec éthique,
- 2- de produire des informations probantes,
- 3- de réaliser les objectifs avec économie, efficacité et efficacie,
- 4- d'assurer une protection suffisante du patrimoine de l'organisme contre les pertes, les dégradations, le gaspillage et les détournements.

L'évaluation de l'audit interne vise à vérifier si une structure d'audit interne indépendante des services opérationnels et rattachée à la direction est en place et assure que le contrôle interne fonctionne bien. L'audit interne remplit sa mission en réalisant une évaluation systématique et méthodique du niveau de maîtrise des risques, de l'effectivité des procédures et systèmes en regard des quatre objectifs mentionnés ci-dessus, et ce en vue d'améliorer le management.

AXE 2 : LES FONCTIONS DE SOUTIEN

Les fonctions de soutien sont constituées des finances, des ressources humaines et du système d'information. Ces fonctions existent dans tous les organismes quelle que soit leur nature juridique. Leur rôle est de gérer les ressources et moyens mis à la disposition des fonctions métiers.

Module 3 : Les finances

L'objectif du module finances est d'apprécier la gestion et la situation financière de l'opérateur sur trois à cinq ans (à adapter en fonction de la durée du contrat d'objectifs) en menant une analyse financière rétrospective.

L'analyse du financement des équipements et de l'exploitation ou du fonctionnement d'un organisme permet d'apprécier les différentes sources de financement et leur utilisation avec efficacité

Ces analyses seront complétées par l'examen des modalités du contrôle interne et des éventuels outils de comptabilité analytique.

Les informations recueillies dans ce module présentent un intérêt en elles-mêmes, puisqu'elles renseignent sur la santé financière de l'opérateur, sur sa capacité à la préserver, et sur ses perspectives à moyen terme. Elles sont également importantes pour les autres modules, auxquelles elles permettront de fournir des éléments d'appréciation du contexte financier et de la soutenabilité budgétaire.

Le module a pour objectif également d'apprécier la capacité de l'organisme à agir sur le niveau de ses recettes hors subventions, par exemple en menant une politique active de diversification de ses ressources.

Module 4 : Les ressources humaines

Les ressources humaines présentent un double intérêt pour le contrôle de la qualité de la gestion de tout organisme, quelle que soit sa nature juridique :

- *le niveau de qualification et de compétence du personnel détermine en grande partie la maîtrise de la gouvernance et la réalisation des objectifs (principe d'efficacité),*
- *les frais de personnel forment en général la part la plus importante du budget de fonctionnement et/ou du coût d'exploitation, par conséquent, la productivité de la main-d'œuvre et la politique salariale doivent être cohérents (principe d'efficacité).*

Il est nécessaire par conséquent de faire une analyse du fonctionnement de l'opérateur dans son volet RH :

- *Tout d'abord en établissant le profil de l'opérateur à partir des données directement liées aux effectifs, et à leur traduction financière,*
- *Dans un second temps, en appréciant la qualité de la gestion des ressources humaines (à travers notamment l'absentéisme, le taux de rotation, le climat social, les modalités de motivation et de fidélisation des personnels),*
- *Dans un dernier temps, en resituant la gestion de l'opérateur au regard des enjeux liés à la productivité, au rendement et au coût de la main d'œuvre.*

Module 5 : Les systèmes d'information

Le système d'information occupe de plus en plus une place importante dans la stratégie de tout organisme quel que soit sa nature juridique. Il constitue un élément déterminant du contrôle interne et un enjeu important en termes d'efficacité et d'efficacité (amélioration du délai, de la qualité et du coût de la production et de la distribution de l'information et du service public et privé aux citoyens, aux usagers et aux clients). Le module vise donc à évaluer la gouvernance du système d'information et à analyser sa performance opérationnelle dans l'exploitation et la gestion du système et de ses actifs immobiliers.

AXE 3 : LES FONCTIONS MÉTIERS

Les fonctions métiers sont les fonctions qui réalisent l'objet social ou les missions de base de l'organisme. Elles varient selon la nature juridique et l'activité de l'organisme. Le présent guide a retenu 4 modules qui sont les approvisionnements, le commercial, les investissements et la production.

Module 6 : La fonction commerciale

Le module fonction commerciale vise à apprécier et évaluer :

- *les politiques et objectifs stratégiques relatifs au développement de l'organisme,*
- *la capacité de l'organisme à maîtriser son marché d'intervention et à accroître ses revenus ou son chiffre d'affaires, à satisfaire la demande des usagers et/ou des clients et à les fidéliser,*
- *les moyens utilisés pour réaliser les objectifs en lien avec les réalisations.*

Module 7 : La production

Le module production vise à apprécier la capacité de l'organisme à :

- *établir et à réaliser ses programmes de production en fonction des besoins des usagers et clients au plan quantitatif et qualitatif (principe d'efficacité),*
- *maîtriser les flux de matière et de produit conformément aux normes et standards de rendement et de production (principes d'efficience et d'efficacité),*
- *maîtriser ses coûts de production unitaires (principe d'efficience).*

Module 8 : Les investissements

Les investissements constituent généralement un élément important du patrimoine de l'organisme. Ils revêtent plusieurs formes : investissements incorporels (logiciels informatiques), corporels et financiers.

Le module ne traite que des investissements corporels et vise à apprécier la capacité de l'organisme à :

- *sauvegarder et à exploiter rationnellement ses investissements, (principe d'économie),*
- *programmer et à réaliser ses projets d'investissements (principe d'efficience et d'efficacité).*

Le module est présenté en deux fiches :

- *Fiche n°1 : La gestion et l'exploitation des investissements existants,*
- *Fiche n°2 : La gestion des projets d'investissements.*

Module 9 : La fonction approvisionnement

Ce module vise à apprécier la capacité de l'organisme à :

- organiser et à piloter sa politique d'achats, comme composante de l'optimisation des dépenses de fonctionnement et d'exploitation,
- établir et à réaliser son programme d'achat au plan quantitatif, qualitatif et du délai,
- maîtriser les coûts d'achat et les flux d'achat de façon rationnelle (stock minimal de sécurité, délai d'approvisionnement optimal, élimination des ruptures de stocks).

Le module est présenté en 3 fiches :

- Fiche n°1 : Pilotage et contrôle interne de la fonction approvisionnement.
- Fiche n°2 : Les achats.
- Fiche n°3 : Les stocks.

MÉTHODOLOGIE DU GUIDE MÉTIER DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION

La méthodologie du guide, tout en rappelant les objectifs de chaque module, repose sur trois éléments qui sont :

- 1- les directives à appliquer pour répondre à toutes les questions que doit se poser tout auditeur en vue d'apprécier les trois principes de la bonne gestion, l'évaluation du contrôle interne et l'audit interne à chaque module ou à chaque fiche du module. Ces directives décrivent les analyses, les rapprochements et les critères spécifiques à chaque module à utiliser par le rapporteur. Ces directives ne sont pas exhaustives mais elles constituent un cadre de référence et peuvent être complétées par le rapporteur en fonction des spécificités et de la disponibilité de l'information économique et financière.

À noter : les directives du guide relatives aux analyses et critères pour l'appréciation des principes de bonne gestion s'appliquent à tous les organismes quelle qu'en soit la nature juridique et l'activité tout en tenant compte du référentiel juridique à l'exception des modules finances, production et vente qui sont destinés beaucoup plus aux organismes assujettis à la comptabilité commerciale. Le rapporteur doit adapter les analyses proposées à l'organisme objet du contrôle.

- 2- Les sources documentaires à utiliser pour collecter les informations économiques et financières à utiliser pour les besoins d'appréciation et pour les besoins de constitution du dossier général de contrôle et /ou le dossier de preuve. Les sources documentaires sont constituées de trois types :

- ✓ *Les documents transmis dans le cadre de la reddition des comptes dans les délais requis légalement par les ordonnateurs et les comptables publics des organismes soumis à la comptabilité publique ainsi que des documents transmis par les organismes soumis à la comptabilité commerciale sur demande de la Cour. Ces documents sont disponibles au greffe de la chambre et versés dans le dossier général de l'organisme. Ils ne doivent pas être demandés lors du contrôle sauf en cas d'actualisation des données. Par ailleurs, il est recommandé d'avoir ces documents sous format numérique.*
- ✓ *Les documents et pièces à contrôler sur place lors de la réalisation du contrôle. Ces documents peuvent selon les constatations du rapporteur servir pour la constitution du dossier de preuve et sont listés dans le présent guide au niveau de chaque module.*
- ✓ *Les documents à demander dans le cadre de la notification du contrôle accompagnés d'un questionnaire spécifique à chaque module en vue de compléter les documents disponibles au niveau du greffe de la chambre. Ces documents peuvent être mis à la disposition du rapporteur sur place ou transmis avant l'entame du contrôle. Ces documents sont listés avec le questionnaire spécifique à chaque module.*

*Par ailleurs, les sources documentaires doivent être complétées par un référentiel juridique et économique (loi, décret de création, statuts, code de commerce, code des douanes, code des impôts...) spécifique à chaque organisme et autres informations propres à son secteur d'activité relatives aux normes financières et économiques, aux normes de qualité, de sécurité et d'environnement que le rapporteur doit collecter lors de la phase de prise de connaissance de l'entité contrôlée. (Cf. **guide pratique de la qualité de la gestion**)*

Un questionnaire de contrôle à adresser aux responsables de l'organisme pour collecter les documents et les réponses nécessaires à certaines questions visant à obtenir l'avis du gestionnaire à certaines préoccupations du magistrat rapporteur. Un questionnaire type est élaboré pour chaque module. Le questionnaire peut être accompagné de tableaux à renseigner par l'organisme et complété par des entretiens sur place. Ces questionnaires ont pour but d'accomplir la mission d'audit avec efficacité et efficience dans la mesure où ils permettent de collecter des données déjà produites par l'organisme.

DIRECTIVES POUR L'APPRÉCIATION DE L'ÉCONOMIE, DE L'EFFICIENCE ET DE L'EFFICACITÉ

AXE 1 : LE PILOTAGE

Module 1 : Stratégies et gouvernance

Dans ce module, par souci de simplification, l'autorité de surveillance des entités est appelée « tutelle » même si à proprement parler, seuls les EPA sont concernés par une tutelle administrative, les autres établissements étant régulés par leur assemblée générale.

Contexte général

La réalisation de certaines politiques publiques est confiée, en tout ou partie, aux structures déconcentrées et aux établissements publics dont la marge de manœuvre reste très limitée en matière de fixation des objectifs et de modalités d'action dès lors qu'ils bénéficient notamment de concours publics. Le rôle prépondérant du gouvernement dans la détermination et la conduite des politiques publiques donne à l'administration centrale de tutelle un rôle important dans la stratégie à adopter. Les « acteurs » locaux dotés de structures et d'outils de gouvernance, plus ou moins importants, sont chargés de la mise en œuvre effective de ces politiques publiques. Leur organisation interne présente donc un enjeu significatif dans l'efficacité des actions entreprises par les différentes structures.

Objectifs du module

Ce module vise à :

- *Analyser la qualité des relations entre la tutelle et l'opérateur, en étudiant les éventuels outils de contractualisation.*
- *Évaluer la capacité d'auto contrôle de l'opérateur tant dans sa gouvernance que du fait du contrôle interne.*
- *Vérifier que l'ensemble des outils et structures de gouvernance fonctionnent de la manière la plus efficace.*

Liste des fiches techniques du module

- *Fiche n° 1 : Relations avec la tutelle*
- *Fiche n°2 : Organisation et outils de gouvernance interne*

Fiche n°1 : Relations avec la tutelle

1- Objectifs de la fiche

Il s'agit d'évaluer l'intensité et la qualité des relations entre l'opérateur et ses administrations de tutelle.

L'évaluation doit permettre d'apprécier :

- les marges de manœuvre laissées à l'opérateur dans la mise en œuvre de la stratégie et du système de gouvernance et dans quelle mesure les tutelles accompagnent l'opérateur dans la mise en œuvre de sa stratégie,*
- les objectifs et les incitations encadrant l'action des dirigeants, à travers l'analyse de leurs lettres de mission et de la politique de rémunération du management (notamment son insertion dans une démarche de performance et de rémunération au mérite).*

2- Documents à examiner sur place ou lors de la phase de prise de connaissance de l'organisme

- Les instruments de pilotage : contrat de performance, cahier des charges, la ou les lettres d'objectifs des dirigeants (président et/ou directeur général).*
- Les courriers entre les tutelles et l'opérateur relatifs à la rémunération des dirigeants et notamment ceux fixant la part variable annuelle de la rémunération.*
- Les statuts et textes régissant l'organisme.*

3- Directives d'appréciation

L'intensité des relations de l'organisme avec sa tutelle et les marges de manœuvre accordées sont appréciées par l'opérateur à travers :

- les pouvoirs accordés par la tutelle et par l'assemblée générale au premier responsable de l'organisme en matière de programmation, choix des investissements et de politique publique et de choix stratégique ainsi que les pouvoirs qui relèvent exclusivement de la tutelle et de l'assemblée générale sont définis sans ambiguïté et ne peuvent créer par conséquent des conflits ou divergences entre les deux parties,*
- les conditions et les procédures à travers lesquelles il rend compte de sa gestion à la tutelle et/ou à l'assemblée générale (les informations économiques, sociales et financières à communiquer, les supports et moyens à utiliser, les délais....) pour apprécier le niveau du contrôle exercé et sur quel dimension stratégique ce contrôle se concentre : dimension financière (financement et rentabilité), dimension économique et sociale (réalisation des objectifs de politique publique : emploi, croissance, amélioration qualité et quantité de services publics...),*

- *les conditions de prise en charge par la tutelle et l'assemblée générale des sollicitations et propositions du dirigeant principal quant aux moyens juridiques et /ou aux politiques publiques pour améliorer le service public et la rentabilité et le développement de l'organisme (amendement des textes, demande d'expertise ou de diagnostic, création d'entité rattachée, partenariat),*
- *les conditions de fixation des objectifs entre les deux parties (comité mixte, diagnostic technique, économique et financier de base de l'organisme, les objectifs sectoriels ou stratégiques, étude de marché ou sectoriel par un cabinet spécialisé...), la nature et la quantification des objectifs, le planning de réalisation, les conditions de rémunération et de destitution du responsable, les modalités de suivi des réalisations et de révisions des objectifs, le support matérialisant les objectifs : contrat de performance dûment signé par les deux parties ou lettre de mission,*
- *les conditions de mise en œuvre du contrat de performance et /ou de la lettre de mission à travers l'appréciation des conditions d'élaboration du plan stratégique de développement pluriannuel de l'organisme, sa cohérence avec le contrat de performance en matière d'objectif et de planning, les modalités de son financement du plan de développement et sa déclinaison à l'intérieur de l'organisme entre les collaborateurs du responsable principal et les structures centrales et locales ou régionales.*

À noter : *le rapporteur, outre l'appréciation du caractère réaliste du contrat de performance, de la lettre de mission et du plan de développement, doit évaluer en toute objectivité les réalisations physiques et financières du contrat de performance et du plan de développement en tenant compte du contexte économique et social et de l'environnement selon les directives contenu dans les différents modules traités par le présent guide et le guide pratique de contrôle de la qualité de la gestion.*

Fiche n°2 : Organisation et outils de gouvernance interne

1- Objectifs de la fiche

La fiche vise à :

- *apprécier le schéma d'organisation de l'organisme et son fonctionnement,*
- *vérifier si l'organisation mise en place est adaptée et incite à l'optimisation des moyens et à l'amélioration de la qualité du service et l'atteinte des objectifs stratégiques.*

2- Documentation à examiner sur place ou lors de la phase de prise de connaissance de l'organisme

- *L'organigramme approuvé par les organes habilités ou la tutelle.*
- *Le manuel des procédures internes de travail.*
- *Le PV de conseils d'administration et de l'assemblée générale, du comité ou conseil de direction et le cas échéant, d'autres structures de gouvernance interne (conseils d'orientation, conseils scientifiques, commissions des marchés, commissions paritaires...) et ce en fonction de leur importance.*
- *Les rapports d'audit internes et externes (tutelle) et les rapports du commissaire aux comptes,*
- *Les diagnostics de cabinet spécialisé sur l'organisation de l'entité.*

3- Directives d'appréciation

Il s'agit dans cette fiche d'évaluer l'organisation générale de l'organisme, l'organisation des fonctions de soutien et des fonctions métier de l'organisme étant appréciées dans les autres modules y afférents. À cet effet, le rapporteur s'assure que :

- *l'organigramme général adopté est cohérent avec les missions assignées à l'organisme ou à son objet social et facilite la réalisation des objectifs stratégiques, qu'il n'est pas complexe pour être couteux (efficace) et extrêmement simple pour compromettre la réalisation des objectifs (efficient). **Dans ce cadre, le rapporteur doit faire une comparaison avec l'organigramme d'un organisme de même taille (chiffre d'affaire, budget, production, etc.), agissant dans le même domaine et ayant opté pour la même organisation (par fonction ou par métier) à l'échelle nationale ou internationale.***
- *l'organisme a formalisé des procédures internes définissant le rôle et les missions des structures de l'organigramme, les modalités de coordination entre elles, les supports d'informations, la charte des fonctions et des responsabilités. Dans ce cadre, le rapporteur doit faire, en ce qui concerne les organismes soumis à la comptabilité commerciale, une comparaison des procédures mises en place avec les référentiels ISO et, en ce qui concerne les organismes soumis à la comptabilité publique, la comparaison avec un organisme public de même type (exemple université, hôpital, centre de formation) et sa cohérence avec les textes.*

- *les organes et les structures prévus dans l'organigramme ont été mis en place ; dans le cas contraire, demander explication au responsable et évaluer l'incidence sur la non atteinte des objectifs et la réalisation des missions et de l'objet social.*
- *les principaux outils de pilotage et de gouvernance ont été mis en place (plan de développement pluriannuel, plan d'action et budget, contrôle de gestion, tableaux de bord, comité de direction, cartographie des risques de gestion et audit interne) et permettent de s'assurer d'une mise en œuvre efficace et efficiente de l'organisation, de prise de décision au moment opportun et de révision éventuelle de l'organisation en fonction des faiblesses constatées.*
- *le niveau d'informatisation de l'organisme et l'amélioration de la qualité et du délai de la production et de diffusion de l'information économique et financière et son impact dans la réalisation avec efficacité et efficience des objectifs stratégiques. (Cf. **module système d'information**)*

À noter : *en matière d'appréciation de l'organisation le rapporteur doit analyser son évolution durant la période N-3 à N et recueillir les justifications de cette évolution auprès des responsables (diagnostic, étude, recommandations de l'audit interne et externe, recommandations du commissaire aux comptes...)*

Module 2 : Le contrôle interne et l'audit interne

A- Le contrôle interne

Le contrôle interne est constitué de l'ensemble des systèmes mis en place par l'organisme dans le but de réaliser, avec une assurance raisonnable, les objectifs stratégiques avec économie, efficacité et efficacité, avec éthique et en conformité aux lois et réglementations et de sauvegarder son patrimoine. Le mot « contrôle interne » est trompeur puisqu'il ne s'agit pas à proprement parler d'un contrôle (il s'agit d'une mauvaise traduction, néanmoins devenue usuelle, de l'anglais « Internal control » qui devrait se traduire proprement par « maîtrise interne »).

1- Objectifs du module

Le module vise à apprécier les mécanismes mis en place par l'organisme permettant un contrôle interne de ses opérations à travers sa capacité à maîtriser les flux financiers et de biens et services en interne et avec l'extérieur ainsi que leur utilisation rationnelle et à détecter toute incohérence, fuite ou gaspillage.

Les directives pour l'évaluation du contrôle interne spécifiques à chaque module du présent guide métier sont données au niveau de chaque fiche correspondante. Il s'agit ici de vérifier que la place accordée par les dirigeants au contrôle interne est à la hauteur de ce qui est attendu de ce pilier du pilotage et de la gouvernance.

Par ailleurs, l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne doit se faire en phase de planification de la mission (Cf. guide pratique de la qualité de la gestion) car c'est en fonction de la détection des points forts et des points faibles du contrôle interne que l'auditeur arrête son programme de vérification.

2- Documents à examiner

Les documents à examiner sont ceux repris dans le module stratégie et organisation, le système d'information ainsi que tout le reste des modules auxquels il faut rajouter :

- La cartographie des risques et le plan d'actions mis en place par l'organisme pour maîtriser ses risques,*
- Les rapports d'audits internes et externes (en particulier le rapport du commissaire aux comptes),*
- Les diagnostics internes et externes de l'organisation,*
- Le programme de prise en charge des recommandations de l'audit interne et du commissaire aux comptes.*

3- Directives d'appréciation

Le rapporteur, pour apprécier le contrôle interne, doit recenser tous les points faibles relevés en comparaison avec un référentiel - ISO, IPSAS, IFRS, réglementation ou normes sectorielles, normes de l'Institut international des auditeurs internes (IIA) - dans l'appréciation principalement des modules suivants :

- Stratégie et gouvernance : non définition de manière claire des objectifs stratégiques et des modalités de suivi de leur réalisation ; relation tutelle et assemblée générale avec les organes de gestion et d'administration non clairement définie ; absence d'outils de gouvernance (tableau de bord, plan et budget, contrôle de gestion, etc.) ...
- L'organisation : absence de formalisation des procédures internes de travail, la non-séparation des tâches incompatibles ; absence de fiches de poste définissant les responsabilités ; absence de comité de direction ; absence de charte d'éthique ou de code déontologique...
- Finances : absence de latitude financière, de charte de pouvoir (seuil en matière d'engagement, d'ordonnancement et de paiement) ; réserves suspensives ou importantes du commissaire aux comptes sur les états financiers ; absence de fichier investissement et stocks...
- Fonction approvisionnement : absence de contrôle des marchés de l'organisme (commissions) ; programme d'approvisionnement non défini en fonction des besoins des structures ; absence de banque de données sur le marché...
- Système d'information : niveau d'informatisation et d'utilisation des TIC insuffisant ; absence de fiabilité et de rapidité de la production et de la communication de l'information notamment à l'endroit des organes de décision...

Le rapporteur évalue l'impact de ces points faibles sur la capacité de l'organisme à maîtriser les flux financiers et les flux de biens et services ; il doit proposer des recommandations pour y remédier.

Il s'agit de s'assurer que l'organisme a mis en place :

- *des normes ou standards de qualité, de rendement (des matières et du personnel) et de consommation lui permettant de surveiller la consommation et la production de bien et service ;*
- *un système de management de la qualité faisant participer l'ensemble de son personnel à sa gestion ; des audits de la qualité (contrôle qualité) ;*
- *une auto-évaluation des mécanismes de son contrôle interne (diagnostic en interne, par le service d'audit interne en particulier, ou en recourant à des cabinets externes) en recensant les risques, en les analysant et en mettant en place une cartographie des risques et un plan de maîtrise, qui apporte les aménagements et amendements nécessaires à son organisation et ses objectifs stratégiques et à son système d'information ou à son environnement.*

Dans ce cadre, le rapporteur peut recourir à certains indicateurs qui illustrent le niveau de contrôle interne : écarts sur investissements et sur stocks injustifiés, écarts entre la comptabilité et les résultats de l'inventaire physique, suspens d'états de rapprochements bancaires non régularisés, niveau des créances déclarées irrécouvrables, retour des produits par les clients pour non-conformité, importance du contentieux avec les fournisseurs, etc.

B- L'audit interne

Dans les organismes de taille importante dont les risques de non maîtrise du processus sont relativement élevés, la mise en place d'un organe d'audit interne est nécessaire voire même vitale. Les EPE algériennes ont l'obligation de mettre en place une structure d'audit interne rattachée directement à la direction générale afin d'être indépendante des autres directions.

1- Objectifs de l'audit interne

La fiche audit interne vise à apprécier :

- les attributions et le niveau d'indépendance de l'organe d'audit interne,*
- le niveau de qualification professionnelle de l'auditeur,*
- les conditions d'élaboration et de réalisation du programme annuel d'audit interne,*
- les conditions de prise en charge et de suivi des recommandations de l'audit interne.*

2- Documents à examiner

- La charte d'audit,*
- Les programmes d'audit des exercices N-3 à N,*
- Les critères et conditions de recrutements des auditeurs,*
- Les rapports d'audit,*
- Le dispositif de suivi des recommandations de l'audit interne.*

3- Appréciation de l'audit interne

L'appréciation de la qualité de l'audit interne et de sa valeur ajoutée en matière d'amélioration des conditions d'atteinte des objectifs de l'organisme avec efficacité et efficience s'effectue à travers :

- l'analyse de l'étendue des attributions accordées à l'organe d'audit, les modalités de leur exercice (facilité d'accès à l'information, aux locaux et possibilité d'interroger tout employé quel que soit son rang hiérarchique...) et les modalités pour rendre compte des audits effectués. Dans ce cadre, le rapporteur peut comparer les attributions de l'organe aux normes ISSAI ;*

- la vérification de l'existence d'une charte d'audit qui reprend au moins les normes d'éthique et d'audit interne généralement admises ou les ISSAI ;
- Les conditions requises de formations, de diplômes et expériences pour postuler au poste d'audit et les conditions de rémunération ;
- Les conditions d'élaboration des programmes d'audit et de leur approbation au plus haut niveau ;
- Le suivi formalisé de la mise en œuvre des recommandations émises par l'audit interne (tableau de suivi, point annuel devant le conseil d'administration ou le comité d'audit interne).

Dans ce cadre, le rapporteur, pour apprécier le niveau des attributions et d'indépendance de l'audit, doit comparer les résultats de ses analyses aux normes ISSAI (pour les organismes assujettis à la comptabilité publique) et aux normes ISA (pour les organismes assujettis à la comptabilité commerciale). Il doit s'appuyer en particulier sur la norme ISA 610 qui précise sous quelles conditions le contrôleur peut s'appuyer, pour ses propres travaux, sur les travaux de l'audit interne.

Par ailleurs, pour apprécier l'efficacité et l'efficience de l'organe d'audit, le rapporteur doit examiner :

- les conditions de réalisation du programme d'audit dument approuvé par les organes d'audit en déterminant le taux de réalisation (total des opérations finalisées/total des opérations d'audit) ;
- les résultats de l'audit et les réponses des structures et/ou responsables et évaluer dans quelles conditions les structures remettent en cause de façon motivée ou prennent notent des observations de l'organe d'audit ainsi que l'avis de la direction générale ou des autres organes sur les résultats (conseil d'administration ; assemblée générale ou tutelle) ;
- les recommandations de l'organe d'audit et les modalités de leur mise en œuvre par les structures concernées (sur avis de la direction : priorité en fonction de l'importance sur le contrôle interne ou en fonction des moyens financiers ...) ;
- le coût ou budget de l'organe d'audit et son évolution durant la période N-3 à N et son évolution en lien avec les réalisations du programme de vérification.

AXE II : LES FONCTIONS SOUTIEN

Module 3 : La fonction finances

La fonction finances constitue l'une des principales sources d'information pour l'appréciation de la qualité de la gestion de tout organisme quel que soit son statut juridique (EPA, EPIC, EPE, EPST...). En effet, les informations produites par la fonction finances telles que les états financiers (comptabilité générale), les comptes administratifs et de gestion (comptabilité publique), les prévisions et réalisations budgétaires (budget et contrôle de gestion) et les coûts de revient (comptabilité analytique) constituent des données valorisées indispensables à l'appréciation des résultats de l'activité et des programmes de tout organisme au plan de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience.

Le magistrat rapporteur, pour réaliser un contrôle de performance de haute qualité, doit accorder une importance particulière au module finances dans son programme de vérification et dans son questionnaire.

1. Objectif général du module finances

L'objectif du module finances est de juger de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience de l'action et du programme d'une entité en faisant une analyse rétrospective sur une période d'au moins trois ans de ses résultats et de ses coûts. Pour réaliser cette analyse dynamique, le magistrat rapporteur doit notamment centrer ses analyses sur :

- *le compte de résultat, qui donne une vision sur les performances de l'organisme et sa capacité à financer sa croissance par les ressources générées par son activité (autofinancement),*
- *les modalités de financement de ses immobilisations et le niveau du fonds de roulement,*
- *les modalités de financement de son cycle d'exploitation à travers l'analyse de la trésorerie et des politiques de crédits clients et du recours aux crédits fournisseurs et à l'emprunt,*
- *les réalisations budgétaires de l'organisme à travers le rapprochement des objectifs aux résultats et leur incidence sur la performance financière (résultat comptable).*

Cependant, les analyses, ci-dessus, doivent être complétées par :

- *l'évaluation du contrôle interne spécifique à la fonction financière pour s'assurer qu'elle maîtrise les flux physiques et financiers,*
- *la vérification de l'existence au sein de l'entité contrôlée d'un système de détermination des coûts de revient de ses produits et services.*

Le présent guide métier de contrôle de la qualité de la gestion se propose de présenter conformément aux centres d'intérêt du magistrat rapporteur ci-dessus cités les fiches guides qu'il doit utiliser dans le module finances en les classant en deux catégories comme suit :

✓ *Analyse budgétaire et financière rétrospective*

- *Fiche n°1 : Analyse du résultat et de la capacité d'autofinancement ;*
- *Fiche n°2 : Analyse du tableau de financement et du fonds de roulement ;*
- *Fiche n°3 : Analyse de la trésorerie et du recours à l'emprunt ;*
- *Fiche n°4 : Analyse des réalisations budgétaires.*

✓ *Contrôle interne et comptabilité analytique*

- *Fiche n°5 : Le contrôle interne ;*
- *Fiche n°6 : La comptabilité analytique.*

2. Contexte général et limite des fiches guides

Les fiches guides reprennent l'essentiel des diligences de contrôle que le magistrat rapporteur doit mener. Elles constituent uniquement un cadre général qui doit être adapté à l'entité concernée en tenant compte :

- *de son statut juridique (EPA, EPIC, EPE, GIC, EPST, ...) qui définit ses missions, son organisation et son fonctionnement et ses ressources financières ...*
- *de la nature de son activité : activité marchande ou non marchande, commerciale ou également industrielle, établissement bancaire, financier et assureur, importatrice, exportatrice, missions de sujétions publiques, etc.*
- *du secteur duquel elle relève : concurrentiel ou réservé (l'entité dispose d'un quasi-monopole), réglementation spécifique au secteur en normes industrielles et environnementales...*

Selon les caractéristiques de l'entité, l'analyse financière ne revêtira pas nécessairement la même forme et ne permettra pas d'aboutir aux mêmes conclusions. L'analyse financière diffère selon qu'il s'agit d'un EPA soumis à la comptabilité publique et à une rigueur budgétaire dont les ressources financières se limitent aux dotations budgétaires et aux subventions ou d'un EPE soumis à une comptabilité commerciale et éventuellement à un contrat de performance.

Les appréciations ou les conclusions du magistrat rapporteur doivent tenir compte du secteur d'activité de l'entité et de la nature de son activité : à titre d'exemple, l'appréciation de la rentabilité économique et financière diffère selon que l'entité est soumise à une rude concurrence ou dispose d'un quasi-monopole. La trame des analyses proposée dans les fiches guides est, par conséquent, à adapter à chaque entité.

3. Les sources documentaires de base

Les sources documentaires se rapportent aux principales sources financières, comptables et budgétaires (états financiers et notes explicatives, le budget, les comptes de gestion et administratifs). Le rapporteur doit les compléter en tenant compte des possibilités d'information produites par le système d'information de l'entité concernée sur son activité.

4. Les précisions méthodologiques

Les analyses financières que le magistrat rapporteur retiendra doivent être en cohérence avec les axes et les objectifs de contrôle fixés dans l'ordonnance du président de chambre et avec le programme de vérification approuvé par ce dernier.

La mission de contrôle peut porter uniquement sur un segment d'activité de l'entité à contrôler (à titre d'exemple les approvisionnements ou le programme d'équipement) ou sur une de ses filiales ; là également, il faut adapter les analyses au périmètre de contrôle fixé en excluant par exemple les opérations inter filiale du groupe.

Il est important pour le magistrat rapporteur de rapprocher les analyses financières des résultats budgétaires, des programmes et des objectifs quantitatifs de l'entité contrôlée pour aboutir à des appréciations réalistes notamment en période d'inflation.

Par ailleurs, le magistrat rapporteur doit prêter attention :

- aux restructurations importantes de l'entité contrôlée (transfert de personnel, fusion, absorption d'une autre activité, séparation d'une activité...) rendant les comparaisons d'un exercice à un autre et l'appréciation de l'évolution difficiles,*
- aux changements d'une année sur l'autre des méthodes comptables d'estimation et d'évaluation des actifs et passifs et des charges et produits.*

Fiche n°1 : Analyse du résultat et de la capacité d'autofinancement

Le compte de résultat retrace, durant l'exercice financier, l'activité de l'entité et renseigne sur sa performance et sa rentabilité. Il constitue un document à produire obligatoirement par les entités soumises à la comptabilité commerciale (EPE et EPIC et autres entités non soumises à la comptabilité publique). Il récapitule les charges et les produits de l'exercice permettant de déterminer les principaux agrégats de gestion : marge brute, valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation, résultat net.

Les entités soumises à la comptabilité publique ne produisent pas de comptes de résultat mais un résultat des opérations budgétaires et les comptes administratifs et de gestion. L'analyse de la performance de ces entités sera menée sur la base des résultats des opérations budgétaires rapprochés du compte administratif et de gestion.

1. Objectifs de la fiche

La fiche n°1 vise à analyser le résultat de l'utilisation des ressources et moyens mis à la disposition de l'entité contrôlée, dans le cadre de son cycle d'exploitation.

Elle doit permettre d'analyser :

- la fiabilité des hypothèses retenues par l'entité contrôlée pour fonder l'autorisation budgétaire votée par les organes habilités ainsi que son mode de pilotage (cette question intéresse aussi bien les entités soumises à la comptabilité publiques que celles soumises à la comptabilité commerciale) ;*
- l'évolution des agrégats de dépenses et de recettes sur une période allant de 3 à 5 ans au regard de l'exploitation courante de l'entité et au regard des programmes quantitatifs (fonctionnement et équipement) et d'objectifs stratégiques ayant été à la base de l'autorisation budgétaire (cette question intéresse aussi bien les entités soumises à la comptabilité publique que celles soumises à la comptabilité commerciale) ;*
- les agrégats intermédiaires de résultat (valeur ajoutée, excédent brut d'exploitation, résultat opérationnel, résultat financier...) et de les rapporter aux ressources utilisées par l'entité pour les atteindre (ressources humaines, financières et matérielles) pour apprécier l'efficacité et l'efficience des opérations d'exploitation de l'entité (approvisionnement, production et commercialisation des produits et services) (cette question intéresse principalement les EPE et les EPIC) ;*
- la capacité de l'entité à financer les perspectives de sa croissance par ses propres ressources financières générées par son activité (cette question intéresse principalement les EPE et les EPIC).*

2. Évaluation

2.1. Entités soumises à la comptabilité publique

✓ Évolution des dépenses

Présenter dans un tableau et analyser l'évolution des dépenses durant une période antérieure d'au moins 3 ans et l'exercice en cours des 3 enveloppes de dépenses et de leur décomposition par nature : personnel, moyens des services et interventions publiques.

Le magistrat s'intéressera à :

- *vérifier que la structure des dépenses (répartition par catégorie) est restée homogène durant la période (d'une année sur l'autre et d'un agrégat à l'autre). Une modification importante de la structure doit être justifiée (départ important de personnel, rattachement d'activité, restructuration de l'entité...). Le magistrat doit tenir compte de ces éléments de contexte en matière de comparaison ;*
- *analyser l'évolution des dépenses durant la période et s'intéresser à celles qui ont connu un accroissement ou une baisse significative et demander aux responsables de justifier cette évolution ;*
- *rapprocher les dépenses aux programmes et objectifs quantitatifs de chaque année et comparer les taux de réalisation physique avec les taux de réalisation financière (taux de consommation des crédits) pour apprécier l'atteinte des objectifs et évaluer l'efficacité et l'efficience de la gestion de l'entité. Les réalisations physiques des programmes sont obtenues à partir du rapport d'activité de l'entité ou des rapports partiels d'activité de ses services de soutien (à titre d'exemple service moyens généraux : programme physique d'achat des moyens ; service du personnel : le plan annuel de gestion des ressources humaines, les interventions : programme des actions et cahier des charges conditionnant le bénéfice de l'intervention). Les réalisations physiques des objectifs sont obtenues à partir des rapports d'activité de l'entité ou de ses services opérationnels (exemple : objectifs quantitatifs du programme de mise à niveau d'une agence chargée de la PME ; objectifs des interventions chirurgicales pour un hôpital, etc.) ;*
- *rapprocher les dépenses des prévisions budgétaires en vue de qualifier la capacité de programmation budgétaire des opérations pluriannuelles et annuelles de l'opérateur et, le cas échéant, les raisons des difficultés rencontrées dans la mise en place d'une programmation budgétaire (évaluation initiale et les réévaluations opérées à l'origine des modifications : demande de rattachement de transfert ou de virement).*

Par ailleurs, le magistrat rapporteur doit s'assurer que :

- *l'entité a mis en place des standards pour certains types de consommations ou de dépenses (exemple : fournitures de bureaux, carburants, téléphones, les réceptions, les dépenses d'entretiens...) lui permettant de maîtriser et de contrôler en interne les dépenses ;*
- *l'entité a mis en place un système d'évaluation du rendement de son personnel pour l'attribution de la partie variable de la rémunération ;*
- *tous les achats de biens et de services effectués auprès des tiers ont fait l'objet d'engagements et de mandatements compte tenu que le compte administratif et le compte de gestion ne donnent pour le compte administratif que les engagements comptables et les mandatements et pour le compte de gestion que les décaissements. Certaines entités pour détourner la contrainte des crédits limitatifs s'endettent durant l'exercice auprès des tiers (engagement avec les tiers non soumis au contrôleur financier), ce qui peut fausser les analyses de dépenses ;*
- *les niveaux de stocks du magasin des fournitures sont raisonnables (couverture par exemple des besoins d'un trimestre) et que les moyens acquis (matériels et équipements de bureaux et informatiques, matériel de transports etc...) sont utilisés ;*
- *les montants des dépenses de l'entité comptabilisés par l'ordonnateur sont confirmés par le comptable public et que les rapports d'activités, adressés à la tutelle, sont cohérents avec le compte administratif.*

Les analyses des catégories de dépenses effectuées et leur rapprochement avec les taux de réalisation physiques des programmes et des objectifs permettront au magistrat rapporteur d'argumenter, d'étayer et d'apprécier l'utilisation efficace et efficiente des ressources mises à la disposition de l'entité contrôlée, de détecter les faiblesses et les incohérences et de faire des recommandations pour améliorer la gestion.

✓ Évolution des agrégats de recettes

Présenter dans un tableau et analyser l'évolution des rubriques de recettes durant une période antérieure d'au moins 3 ans et l'exercice en cours.

Le magistrat devra s'assurer que :

- *la structure des recettes (répartition par catégorie) est restée homogène durant la période (d'une année sur l'autre et d'un agrégat à l'autre). Une modification importante de la structure implique une modification de la politique de financement de l'activité de l'entité. Recours à titre d'exemple de plus en plus important aux ressources propres sur injonction de la tutelle (vente de service et de produit par l'entité, location de moyens, etc.), recours aux redevances au détriment des subventions ou révision des missions et des objectifs de l'entité impliquant une révision des subventions... ;*

- *les responsables de l'entité sont en mesure de justifier l'évolution des recettes durant la période notamment lorsqu'elles ont connu un accroissement ou une baisse significative ;*
- *les recettes sont en phase avec des prévisions budgétaires et déterminer le taux de réalisations pour déterminer si les prévisions de recettes sont réalistes et sont justifiés par les besoins de financement des programmes quantitatifs des services de soutien et des objectifs quantifiés des services opérationnels ;*
- *la fiscalité affectée (taxes ou redevances) n'est pas exagérée et correspond au besoin de financement des dépenses de fonctionnement et d'équipement de l'entité et que l'assiette et la liquidation sont maîtrisées par l'entité dans le cas où elle en est chargée ;*
- *les services fournis aux tiers ont été facturés et que les diligences de recouvrements ont été accomplies ;*
- *les appels de fonds entrant dans le cadre des subventions sont dûment justifiés par des bilans de réalisation de la convention et/ou du cahier des charges de base de la période (trimestre) antérieure ;*
- *l'entité tient compte dans ses prévisions budgétaires du solde budgétaire de l'exercice écoulé.*

Les analyses des catégories de recettes et leur rapprochement avec les taux de réalisation des prévisions budgétaires permettront au magistrat rapporteur :

- *d'argumenter, d'étayer et d'apprécier le bien-fondé des prévisions budgétaires et l'utilisation efficace et efficiente des ressources mis à la disposition de l'entité contrôlée,*
- *de détecter les faiblesses et les incohérences,*
- *de faire des recommandations pour améliorer la gestion.*

L'analyse de l'évolution des dépenses est indissociable de l'analyse de l'évolution des recettes pour apprécier la qualité de la gestion, bien au contraire, elles se complètent et permettent au magistrat rapporteur d'identifier les causes ayant été à l'origine de la non atteinte des objectifs de l'entité telles que :

- *Causes interne à l'entité : maîtrise insuffisante des prévisions, surcoût ; non-respect de la réglementation ; politique salariale non attrayante ; recouvrement insuffisant...*
- *Causes externe : inflation, difficulté d'approvisionnement sur le marché local, absence de main d'œuvre qualifiée sur le marché...*

2.2. Entités soumises à la comptabilité commerciale (EPE, EPIC et autres)

✓ Composition et évolution du résultat

Présenter dans un tableau et analyser l'évolution des agrégats de résultat par nature durant une période antérieure d'au moins 3 ans et l'exercice en cours.

Le magistrat rapporteur au regard de la nature de l'activité de l'entité devra :

- Analyser l'évolution dynamique des agrégats composant le résultat net de chaque exercice, leur décomposition et la tendance qui se dégage (amélioration ou au contraire dégradation des résultats) et identifier les facteurs explicatifs des variations (variation du chiffre d'affaires, variation de la masse salariale, accroissement des frais financier...);
- Analyser les perspectives de croissance de l'entreprise à partir de l'analyse dynamique des agrégats de résultat en tenant compte des objectifs stratégiques en matière de rentabilité et du contexte économique et financier du secteur;
- Analyser les dispositions prises par les dirigeants au plan stratégique en cas de pertes cumulées inquiétantes remettant en cause la pérennité de l'entreprise (recapitalisation de l'entreprise, réduction des coûts, dynamisation du marketing, mise en place d'un plan de redressement...). Dans ce cadre, le magistrat rapporteur doit questionner les dirigeants de l'entreprise sur les éventuels plans de redressement appliqués auparavant et les concours de l'État (effacement de la dette Trésor, prise en charges des intérêts, rééchelonnement de la dette...);
- Déterminer le degré de dépendance de l'EPIC par rapport à la subvention pour charges de service public notifiée et versée par l'État (subvention versée en compensation de charges clairement identifiées ou subvention d'équilibre ?) en calculant le taux de la subvention par rapport au chiffre d'affaire. Une forte dépendance de la subvention implique des difficultés de l'EPIC à générer par son activité des recettes propres et que sa rentabilité est générée par la subvention.

Le magistrat rapporteur doit dans ce cadre s'assurer :

- que l'EPIC a mis en place une stratégie en vue de réduire sa dépendance des contributions de l'État;
 - que l'estimation de la subvention est dument fondée et justifiée et qu'elle a été utilisée aux fins pour lesquelles elle a été accordée.
- Déterminer l'évolution de la rentabilité de l'entreprise en rapprochant les agrégats de résultat avec les moyens utilisés (matériels, humains et fonds) par l'entreprise pour évaluer l'efficience au plan financier de l'exploitation des moyens en choisissant les ratios les plus significatifs tels que :
 - $\text{Résultat net/chiffre d'affaires HT} = (\text{taux de marge})$: qui renseigne sur la capacité de l'entreprise à générer par son activité des marges bénéficiaires;

- *Résultats nets/capitaux propres = (rentabilité financière) : qui indique le niveau de rémunération des capitaux investis par l'État dans le secteur marchand (apports de l'État pour les EPIC) et la capacité de l'entreprise à maintenir son potentiel technique et économique et à assurer sa croissance indépendamment de l'intervention de l'État. Ce ratio est un indicateur important pour les investisseurs nationaux et étranger en cas de décision de l'État d'ouvrir le capital de l'entreprise au privé (partenariat ou augmentation du capital) ;*
- *Excédent brut d'exploitation (EBE)/ressources stables = (rentabilité économique) : ratio qui mesure la capacité de l'entreprise à rentabiliser les fonds investis par l'État et les fonds prêtés (Trésor public et banques).*

Ces ratios n'ont de sens que s'ils sont analysés dans le temps (analyse dynamique) en déterminant leur variation d'une année à une autre et d'un ratio à un autre. De plus, l'analyse doit tenir compte de la nature de l'activité de l'entreprise, de son secteur d'activité et de son contexte économique ; à titre d'exemple : une entreprise disposant d'un quasi-monopole dans son secteur d'activité (ce qui est le cas pour plusieurs EPE algériennes) dispose d'une flexibilité de son prix de vente. Pour couvrir ses coûts de revient, elle augmente son prix de vente et maintient sa rentabilité à niveau appréciable même si elle n'a pas utilisé ses moyens avec efficacité et efficience (sous-utilisation des capacités de production, faible productivité de la main-d'œuvre, faible rendement des matières...). Dans certains cas, l'entreprise ne répercute pas la baisse des prix des matières premières cotées en bourse entrant dans la fabrication de ses produits sur leur prix de vente en raison d'une position de dominance.

Le magistrat rapporteur doit tenir compte de ces contextes en corrigeant l'efficience au plan financier et aboutir à des appréciations réalistes de la qualité de la gestion de l'entité contrôlée.

- *Analyser la croissance de l'activité de l'entreprise en déterminant les taux de variation de la production de l'exercice et de la valeur ajoutée d'une année à l'autre ;*
- *Rapprocher les agrégats de résultat des données physiques de l'activité de l'entreprise ou des coûts de revient en utilisant les ratios les plus significatifs de l'activité ou ceux retenus dans la stratégie de l'entreprise et éventuellement le contrat de performance ; à titre d'exemple :*
 - *Production de l'exercice/effectifs pour apprécier la productivité ;*
 - *Valeur ajoutée /effectifs pour mesurer la création de la richesse et sa répartition ;*
 - *Masse salariale/production de l'exercice pour apprécier la cohérence de la politique salariale avec la croissance de l'activité de l'entreprise,*

Le magistrat peut analyser l'évolution sur au moins trois exercices de plusieurs ratios prédéfinis en tenant compte de l'activité et des objectifs de contrôle assignés à la mission en vue d'apprécier l'efficacité et l'efficience de l'action de l'entreprise.

Certains de ces ratios seront revus au niveau du module ressources humaines et module achat.

- *Rapprocher les agrégats de résultat de l'entreprise de ceux du secteur ou d'une entreprise de même taille ayant déjà fait l'objet d'un contrôle de la Cour ;*
- *Rapprocher les agrégats de résultat des comptes de résultat prévisionnel inclus dans les budgets relatifs à la période de contrôle inscrits comme objectifs stratégiques (appréciation de l'efficacité), déterminer la variation des écarts les plus significatifs d'une année à l'autre et demander aux gestionnaires de les justifier ;*

Les analyses des agrégats intermédiaires de résultat et leur rapprochement avec les prévisions budgétaires, les objectifs stratégiques et les performances du secteur d'activité de l'entreprise contrôlée permettront au magistrat rapporteur d'identifier les facteurs qui ont contribué à la croissance et à la rentabilité de l'entreprise ou à ses difficultés et de faire des recommandations appropriées.

✓ Déterminant et évolution de la capacité d'autofinancement

Les analyses sur l'efficience au plan financier de l'entreprise doivent être complétées par l'analyse de la capacité à financer son développement par elle-même en mobilisant les ressources dégagées par son activité. Dans ce cadre, le magistrat rapporteur doit s'intéresser à l'évolution de la capacité d'autofinancement (CAF) de l'entreprise.

- *Analyser à travers un tableau l'évolution de la capacité d'autofinancement par rapport au résultat de l'opérateur. Expliquer les écarts lorsque résultat et CAF évoluent de manière discordante.*

Sources : N-3 à N-1 à partir des états financiers, N à partir des prévisions budgétaires de clôture (compte de résultats prévisionnels de clôture de l'exercice N) ;

- *Déterminer le poids des produits et charges calculés dans la capacité d'autofinancement de l'opérateur (notamment pour ce qui concerne les dotations aux amortissements et aux provisions) et justifier de l'existence d'une capacité effective pour le financement des investissements de l'entité contrôlée ;*
- *Analyser la politique de répartition du résultat net par l'assemblée générale de l'entité sur proposition de son conseil d'administration et s'assurer qu'elle est cohérente avec la stratégie de l'entreprise. En effet, en plus des réserves obligatoires (légales) que l'entreprise doit prélever sur son résultat net, l'entreprise peut décider de consacrer des réserves facultatives qui renforceront son autofinancement et son fonds de roulement en adéquation avec les objectifs stratégiques de développement ;*

- *Vérifier que les dividendes décidés par l'assemblée générale ont été reversés au Trésor public conformément à la réglementation.*

Cette analyse doit être complétée par le calcul de certains ratios et l'analyse à l'aide d'un tableau de leur évolution et leur variation durant la période de contrôle tels que :

- *Le ratio : dettes financières/CAF qui mesure la capacité de remboursement de l'entité et dont la règle générale est que les dettes financières doivent être inférieures à 4 fois la CAF ;*
- *Le ratio : CAF/chiffre d'affaires qui mesure la capacité d'autofinancement dégagée par le chiffre d'affaires ;*
- *Le ratio : autofinancement/valeur ajoutée qui mesure la part de la valeur ajoutée consacrée à l'autofinancement.*

Fiche n°2 : Analyse du tableau de financement et fonds de roulement

1. Objectifs de la fiche

Cette fiche vise à analyser la structure de financement et la soutenabilité des opérations d'investissement des opérateurs. Dans un second temps, elle concerne la détermination de la variation annuelle du fonds de roulement à l'issue de la prise en compte du résultat de l'activité et du financement des dépenses d'investissement.

Elle doit permettre d'apprécier :

- l'adéquation des sources de financement avec les besoins de financement des opérations d'investissement ;*
- les écarts entre les prévisions de ressources du tableau de financement et leur réalisation, ainsi que l'impact de ces écarts sur la décision d'investissement ;*
- la composition, la pertinence et l'évolution du fonds de roulement en tant que ressource du financement de l'activité ou des investissements de l'opérateur.*

2. Appréciations

✓ Appréciation du programme d'investissement des EPE, EPIC et autres entités

Les opérations d'investissement sont programmées et présentées sous un angle pluriannuel au conseil d'administration. Cette présentation doit comprendre en principe :

- le coût global et le coût par opération du programme d'investissement ;*
- les impacts du programme sur l'activité, la rentabilité et l'équilibre financier de l'entité ;*
- le plan de financement du programme d'investissement : autofinancement, accroissement des fonds propres et emprunts. Lorsque l'entité est considérée par l'État comme stratégique pour l'économie nationale ou lorsque le programme d'investissement a été mis en place sur injonction de l'État à un EPIC pour raison de service public, l'entité peut bénéficier de concours directs de l'État sous forme de subvention d'équipement, d'apport en capital et de prêt du Trésor à des conditions avantageuses.*

Le magistrat rapporteur, en matière d'appréciation du programme d'investissement, doit :

- analyser la maturation du programme d'investissement, les modalités d'estimation de son coût, la cohérence du programme avec la stratégie de développement de l'entreprise, et les tranches annuelles de réalisation. Cette analyse lui permet d'évaluer la fiabilité du programme ;*

- *analyser les impacts prévisionnels sur l'activité, la rentabilité et l'équilibre financier de l'entité budgétisés par l'entreprise. Cette analyse lui permet de s'assurer du bienfondé des comptes prévisionnels de résultat et des bilans prévisionnels à travers les budgets et que l'entreprise a veillé à maintenir son équilibre financier à un niveau satisfaisant ;*
- *pour les subventions accordées par l'État le magistrat rapporteur doit s'assurer qu'elles ont été destinées aux investissements pour lesquels elles ont été accordées en rapprochant la convention cadre et le cahier des charges avec les réalisations physiques et financières.*

✓ *Appréciation du programme des entités soumises à la comptabilité publique*

La même démarche appliquée pour les EPE et EPIC est retenue pour les entités soumises à la comptabilité publique en ce qui concerne :

- *La maturation du programme, l'estimation de son coût et les délais de réalisation ;*
- *Les impacts du programme d'investissement sur l'activité de l'entité (amélioration du service public et atteinte des objectifs stratégiques) et sur son budget de fonctionnement avec accroissement de certains coûts et diminution d'autres (suppression ou création d'emplois, locaux et autres moyens, frais d'entretien...).*

✓ *Appréciation de l'évolution du tableau de financement*

- *Déterminer la structure et l'évolution du financement des opérations d'investissement inscrites au tableau de financement de l'exercice sur les trois derniers exercices et l'exercice en cours. Distinguer les sources de financement entre l'autofinancement, l'augmentation de capital ou apport de l'État, les subventions, les emprunts au Trésor et les emprunts bancaires. (Cas des EPE, EPIC et autres entités utilisant la comptabilité commerciale) ;*
- *Déterminer l'évolution des AP et des CP et analyser les variations des montants en identifiant les justificatifs (réévaluation du coût du programme, révision du contenu du programme...) (cet aspect intéresse les EPA) ;*
- *Rapprocher l'utilisation des ressources de financement avec les réalisations du programme et les prévisions budgétaires et déterminer si :*
 - *le programme tend à se réaliser sinon identifier les causes ;*
 - *les réalisations financières sont cohérentes avec les réalisations physiques. Dans le cas de l'existence d'un écart significatif (notamment l'insuffisance de l'enveloppe financière), questionner les responsables sur les mesures de redressement à prendre (réévaluation du programme d'investissement, renégociation de l'emprunt, de la subvention complémentaire...). Cet aspect intéresse toutes les entités quelle que soit leur nature juridique.*

✓ *Évolution du fonds de roulement (FDR) et de la variation du fonds de roulement*

Le fonds de roulement est un indicateur important pour apprécier l'équilibre financier car il renseigne sur le niveau de couverture des immobilisations de l'entreprise par ses ressources de financement stables (fonds propres, autofinancement et emprunt à long terme). Un FDR négatif peut, dans certains cas (selon la nature de l'activité de l'entreprise, exemple : entreprise de travaux ou industrielle), conduire à des surcoûts financiers importants (intérêt des crédits à court terme pour supplier au déséquilibre) voir même la cessation de paiement. Le magistrat rapporteur pour analyser l'efficience au plan financier de l'activité de l'entreprise doit :

- *Présenter dans un tableau de l'évolution de la variation du fonds de roulement (flux annuels) et du fonds de roulement (stock) des trois exercices précédents et de l'exercice en cours.*

Sources : Les évolutions sont calculées du CF de l'année au CF de l'année antérieure, à l'exception de l'année N dont l'évolution est calculée du CF de l'année N-1 au BP N ;

- *Analyser sur toute la période de contrôle l'évolution de la variation du fonds de roulement et de son incidence sur le stock de fonds de roulement et identifier les causes (inadaptation du plan de financement aux immobilisations, décalage entre la réception des ressources de financement et les réalisations d'investissements, réévaluation des montants initiaux du programme d'investissent...) dans le cas où les variations ont sensiblement affecté le stock du FDR nécessaire à l'équilibre financier, examiner les solutions prises par les responsables et le coût financier induit ;*
- *Analyser les écarts entre la prévision et la réalisation de la variation du fonds de roulement. Dans le cas où les écarts sont significatifs (négatifs ou positifs), le magistrat rapporteur doit identifier les justificatifs (issus de l'activité ou de la sincérité de la programmation des opérations d'investissement, d'un défaut de ressources inscrit au tableau de financement, augmentation des emplois du tableau de financement...*

Fiche n°3 : Analyse de la trésorerie et du recours à l'emprunt

1. Objectif de la fiche

Cette fiche vise à :

✓ *Analyser la soutenabilité de la trésorerie et l'éventuel recours à l'emprunt par l'entité à travers l'examen de la politique de financement du cycle d'exploitation de l'entreprise (approvisionnement – production -commercialisation) et ses impacts sur les besoins en fonds de roulement (entités soumises à la comptabilité commerciale) notamment :*

- *La politique de crédits-clients et son impact sur les besoins de financement de l'entreprise ;*
- *Le niveau des valeurs d'exploitations et son impact sur les besoins de financement ;*
- *Les crédits fournisseurs obtenus et leur impact sur les ressources de financement du cycle d'exploitation ;*
- *Le niveau de maîtrise du budget de trésorerie ;*
- *La capacité de l'entité à recourir à l'endettement et sa solvabilité (encadrements de la capacité de recourir à l'emprunt qui s'imposent à l'opérateur) ;*
- *La procédure d'appel de fonds des EPA et autres entités soumises à la comptabilité publique pour la libération des tranches de la subvention et l'alimentation des comptes de trésorerie.*

2. Appréciation de la gestion de trésorerie

✓ *Cohérence et fiabilité des situations de trésorerie*

- *Vérifier que le lien entre la trésorerie et le fonds de roulement présenté ci-dessous peut être constaté pour l'opérateur :*

Trésorerie = fonds de roulement – besoin en fonds de roulement. Si cette relation ne peut être constatée, justifier (cette question intéresse les entités soumises à la comptabilité patrimoniale) ;

- *Vérifier que les états de rapprochement bancaires sont régulièrement établis et que les soldes bancaires sont confirmés par les banques et que des réclamations auprès des banques sont immédiatement menées pour régulariser tout écart ou suspens (cette question intéresse toutes les entités quelle que soit la nature juridique) ;*
- *Vérifier que les PV de caisse régie sont régulièrement établis.*

✓ *Analyse de la trésorerie de l'opérateur*

- *Analyser le budget de trésorerie de chaque exercice de la période de contrôle et les mesures prévues en cas d'excédent important ou de déficit de trésorerie prévisionnel par l'entité contrôlée ;*
- *Analyser l'évolution de la trésorerie durant tout au long de l'exercice (exemple d'un mois à l'autre) en vérifiant l'adaptation des échéanciers de recettes de l'année aux échéanciers de dépenses et déterminer tout écart ayant conduit à une indisponibilité de la trésorerie et une incapacité à faire face aux besoins de dépense d'achat et de paiement de salaires éventuels ou tout autre engagement de l'entreprise (cette question est à examiner pour toute entité quelle que soit sa nature) ; déterminer les mesures prises pour combler l'indisponibilité de trésorerie en cours d'exercice ;*
- *Vérifier que les délais des crédits accordés aux clients sont cohérents avec le niveau du besoin en fonds de roulement (BFR), ne remettent pas en cause l'équilibre de la trésorerie et que la procédure de recouvrement des créances est efficace ;*
- *Vérifier que les chèques reçus sont remis immédiatement à l'encaissement bancaire et que les agios bancaires imputés par la banque sont contrôlés avant leur admission et enregistrement.*

En ce qui concerne les entités soumises à la comptabilité publique, en plus des contrôles de cohérence et de fiabilité de la trésorerie ci-dessus indiqués, le magistrat rapporteur doit s'assurer que :

- *les appels de fonds pour les tranches de la subvention sont planifiés en fonction des besoins de dépenses de l'entité ;*
- *les comptes CCP et Trésor de l'établissement sont alimentés régulièrement et qu'aucune indisponibilité de trésorerie enregistrée durant l'exercice n'a causé un dysfonctionnement de l'établissement ;*
- *les excédents de trésorerie de fin d'exercice au 1/12^e du budget de fonctionnement de l'établissement sont reversés au budget de l'État.*

✓ *Analyse de la soutenabilité du recours au crédit bancaire*

- *Analyser l'évolution de la trésorerie d'une année à l'autre et déterminer quel a été le niveau moyen de la trésorerie. Vérifier les options prises par les responsables en cas d'excédent chronique de trésorerie ou de déficit chronique de trésorerie ;*
- *Vérifier que les excédents importants de trésorerie sont placés sous forme de dépôts à terme rémunérés négociés avec la banque avec une formule adaptée aux besoins de l'entité ;*

- *Vérifier les options prises par l'entité contrôlée dans le cas d'un déficit de trésorerie : recours au crédit à court terme (ligne de découvert bancaire) ou recours au crédit à moyen et long terme (emprunt) ; déterminer les causes du déséquilibre de la trésorerie en distinguant les conséquences d'une structure financière fragile en termes de besoins de financement de moyen/long terme ou de marge d'amélioration de la prévision budgétaire (surévaluation des recettes ou sous-évaluation des dépenses par rapport à l'exécution) ;*
- *Identifier les risques financiers liés à la dette (taux, durée, clauses spécifiques) et déterminer les charges financières des crédits bancaires et leur poids dans la détermination du résultat net de l'exercice ;*
- *Préciser dans quelle mesure l'opérateur exploite les possibilités de refinancement et de remboursement anticipé offertes par les banques et les conditions obtenues lors de la négociation des caractéristiques de l'emprunt (notamment taux, durée, etc.). Effectuer, le cas échéant, une comparaison avec les taux de marché au moment où l'opérateur a contracté le prêt.*

L'appréciation de la gestion de la trésorerie doit être étayée par la détermination de certains ratios pertinents et l'analyse de leur évolution durant la période de contrôle retenue tels que :

- *Les ratios de liquidité à savoir :*
 - *Ratio de liquidité immédiate = disponibilités/passif à moins d'un an qui mesure la capacité de l'entité à faire face immédiatement par ses disponibilités à ses dettes à courts terme ;*
 - *Ratio de liquidité restreinte = (créances à court terme) + (disponibilités)/(dettes à court terme) ;*
 - *Ratio de liquidité générale = actifs réels à moins d'un an/passif réel à moins d'un an qui mesure la capacité de l'entité de faire face à ses dettes à court terme par ses créances à court terme et ses disponibilités ;*
 - *Ratio d'endettement à terme.*
- *Ratio de soutenabilité de l'endettement de l'entité contrôlée à savoir :*
 - *Ratio d'autonomie financière = fonds propres [ou de façon plus restrictive, capitaux propres]/Endettement total ;*
 - *Ratio d'endettement = total des dettes financières/total des produits ;*
 - *Capacité de remboursement = dettes financières/CAF.*

NB. : *Le contrôle de la qualité de la gestion de la trésorerie dépend en ce qui concerne l'entreprise :*

- *De la nature de son activité : une entreprise dont le processus industriel est fortement intégré nécessite des besoins de financement importants de son cycle d'exploitation contrairement à une entreprise commerciale qui pourrait bénéficier de ressources de financement de son cycle d'exploitation ;*
- *Du secteur d'activité : les banques, les établissements financiers et les assurances sont soumises en matière de gestion financière à des règles prudentielles rigoureuses imposées par la Banque d'Algérie dont le magistrat rapporteur doit tenir compte pour apprécier la qualité de la gestion.*

Fiche n° 4 : Analyse des prévisions et réalisations budgétaires

1. Objectif de la fiche

Cette fiche s'applique à toute entité quelle que soit sa nature juridique et a pour objet :

- D'apprécier la capacité de maîtrise des prévisions budgétaires par l'entité contrôlée.
- D'analyser les conséquences des modifications et des reports de crédits.

2. Appréciations

✓ Maîtrise des opérations budgétaires ayant un impact sur le résultat comptable

- Analyser l'organisation de la mise à disposition et de la capacité effective d'engagement des crédits budgétaires au sein de l'entité contrôlée (processus d'engagement, d'ordonnancement et de paiement des dépenses de fonctionnement et d'équipement (établissement soumis à la comptabilité publique) et des dépenses d'exploitation et d'investissement pour les entités soumises à la comptabilité patrimoniale et la gestion par la dépense) ;
- Vérifier, au cours des trois exercices précédents et de l'exercice en cours, si l'entité contrôlée a dû faire face à des situations de saturation des enveloppes de dépenses budgétaires votées par le conseil d'administration (c'est-à-dire approche du plafond d'autorisation de crédits alors que d'autres engagements ont été souhaités ou demandés par les services gestionnaires). Justifier les raisons de non anticipation de l'insuffisance des crédits budgétaires disponibles et déterminer les impacts de cette situation sur les natures d'opérations budgétaires (charges courantes ou répétitives, charges calculées, opérations exceptionnelles). Déterminer à quelle phase ces situations ont été identifiées : à la phase d'engagement ou lors de la réception des factures ;
- Vérifier les mesures prises par la direction face à cette situation :
 - Saisine du conseil d'administration en vue du vote d'une décision modificative (entités soumises à comptabilité commerciale) ou demande avec exposé des motifs à la tutelle ou au ministère des Finances d'une rallonge de la subvention ou d'un rattachement de crédit.
 - Suspension temporaire ou annulation des opérations d'engagement de dépense.
 - Redéploiement de crédits budgétaires.

✓ Conséquences budgétaires et comptables des décisions modificatives et des reports de crédits

- Indiquer si le recours à une décision modificative est systématique. Présenter les raisons qui ont conduit la direction à solliciter une décision modificative auprès du conseil d'administration sur les trois derniers exercices écoulés et sur l'exercice en cours et vérifier si ces sollicitations sont en lien avec des opérations maîtrisables ;

- *Les décisions modificatives portent-elles systématiquement sur le volet dépense ? Existe-t-il un ajustement systématique du volet recette ou en fonction de l'exécution constatée à la date de la présentation de la décision ? (Cette question concerne les entités soumises à la comptabilité patrimoniale) ;*
 - *Indiquer si l'opérateur a systématiquement recours au mécanisme de report de crédits budgétaires. Indiquer le montant global des reports rapporté au budget prévisionnel de l'année précédente et de l'année en cours, et déterminer quelles enveloppes de dépenses sont concernées par ces reports ;*
 - *La présentation des reports répond-t-elle systématiquement à la double condition de crédits disponibles non consommés et de perception de recettes effectives tombées au fonds de roulement ? Pour les reports d'investissement, est-elle bien toujours établie en lien avec la programmation pluriannuelle actualisée ?*
- ✓ ***Prévention des risques budgétaires des opérations d'inventaire***
- *Déterminer les conséquences tirées du rapport de certification des comptes par le commissaire aux comptes en matière de rapprochement des résultats budgétaires avec le résultat comptable (en matière d'autorisation budgétaire préalable, d'autorisation définitive et de correction du résultat comptable, de la capacité d'autofinancement et de la variation du fonds de roulement) ;*
 - *Déterminer les conséquences tirées du rapport de certification des comptes par le commissaire aux comptes sur l'utilisation conforme à la convention et au cahier des charges de la subvention versée par l'État et sur la redéfinition des enveloppes budgétaires pour l'exercice en cours et postérieur.*

Fiche n° 5 : Contrôle interne comptable et financier

1. Objectif de la fiche

Cette fiche doit permettre à l'opérateur de faire un point sommaire sur son niveau de maturité en matière de contrôle interne comptable et financier.

Elle doit permettre de savoir si :

- Le contrôle interne est une notion partagée entre l'ordonnateur et le comptable ;*
- Le fonctionnement courant de l'organisme intègre des mesures de contrôle interne ;*
- Les principaux modules pointés par la Cour des comptes en matière de qualité comptable progressent (recensement des immobilisations et des stocks, rapprochement des créances et dettes réciproques entre l'organisme et l'État, respect des échéances des opérations de clôture, respect des normes comptables) ;*
- Les organes de gouvernance sont impliqués dans le contrôle interne.*

2. Sources documentaires

- Documents que l'organisme a établis sur le sujet :*
 - Cartographie des risques.*
 - Organigramme fonctionnel.*
 - Référentiel de contrôle interne comptable et financier.*
 - Manuel de procédures comptables ; financières et budgétaires.*
 - Programme d'audit interne et rapports d'audits internes.*
 - Système de management qualité.*

3. Évaluation du contrôle interne

Le magistrat rapporteur pour apprécier le contrôle interne doit :

- Examiner l'organisation de la fonction audit (comité ou structure), son rattachement hiérarchique et ses prérogatives en matière d'élaboration du programme d'audit interne ;*
- Examiner les rapports d'audit internes et les suites données par les organes dirigeants aux problèmes soulevés ;*
- Examiner la cartographie des principaux risques établie par l'entité et les conditions d'évaluation des risques en fonction de leurs impacts et de leurs probabilités d'occurrence ;*
- Examiner l'opinion du commissaire aux comptes sur le contrôle interne de la fonction finances et les conditions de prise en charge de ses recommandations par cette dernière ;*

- *Apprécier les procédures comptables et les procédures financières de l'entité au plan :*
 - *De leur approbation par les organes habilités en conformité aux statuts de l'entité ;*
 - *De la maîtrise des flux financiers et physiques par la comptabilité générale ;*
 - *De l'exhaustivité des écritures comptables ;*
 - *De la séparation des tâches d'enregistrement comptable de la gestion de trésorerie et de la gestion budgétaire ;*
 - *Des rapprochements de cohérences ;*
 - *Des latitudes financières ;*
 - *Du classement et de la sauvegarde des pièces justificatives originales de base ;*
 - *Du respect rigoureux dans la pratique du manuel des procédures comptables et financières et que tout manquement est rapidement détecté et sanctionné.*
- *Apprécier les logiciels appliqués en comptabilité en matière de conformité aux normes comptables et financières au plan de la saisie de l'information comptable et financière, des traitements comptables et des éditions des états financiers et de la sécurisation des accès aux responsables habilités ;*
- *Vérifier que les logiciels ont été soumis à l'approbation des organes de gouvernances et des commissaires aux comptes avant leur mise en service et s'assurer de l'existence sur support écrits des systèmes d'exploitation des logiciels comptables conformément aux exigences du système financier et comptables ;*
- *Vérifier si l'entité a recouru à un audit externe, déterminer son objet (assainissement comptable, évaluation des procédures internes, expertise d'un domaine comptable précis, détermination de la valeur économique de l'entreprise...) et apprécier les résultats de l'audit.*

Fiche n° 6 : Comptabilité analytique

La comptabilité analytique n'est pas obligatoire pour les opérateurs soumis à la comptabilité patrimoniale selon le système financier et comptable algérien. Néanmoins, elle constitue un outil important de gestion qui complète l'information comptable pour la prise de décision par les organes de gouvernance. Elle constitue également une source d'information qui intéresse le magistrat rapporteur pour l'appréciation de l'efficacité des programmes d'achat, de ventes et de production et des prestations de service.

1. Objectif de la fiche

Cette fiche vise à :

- Établir si l'opérateur s'est doté d'une comptabilité analytique ;*
- Analyser la pertinence et les limites du modèle retenu en examinant ses principes de construction et en tenant compte de son coût ;*
- S'assurer que l'entité établit le coût complet des prestations et des produits, en particulier ceux qui ont une nature commerciale pour vérifier notamment que les tarifs et coûts sont cohérents.*

2. Sources documentaires

- Balance de la comptabilité générale des charges et des produits.*
- Balance des comptes de coût de la comptabilité analytique.*
- Compte de résultat analytique.*
- Ou tableau de répartition des charges entre les centres de frais et les fiches de coûts de produit ou de service dans le cas où il n'existe pas d'écritures comptables analytiques.*

3. Appréciations

Le magistrat rapporteur doit :

- Examiner les types de coûts calculés par l'entité : coûts par fonction (d'achat, de production, de distribution...) et par produits et services ;*
- Vérifier que les politiques de prix se basent sur les coûts déterminés par la comptabilité analytique ;*
- Vérifier que le système de coût est utilisé dans les prévisions budgétaires et le contrôle de gestion ;*
- Vérifier que les subventions d'équilibre accordées par l'État (soutien des prix à la consommation) sont déterminées par un système de coût fiable et dûment justifié.*

- *Vérifier que le service universel est déterminé par un système de coût fiable et dument justifié ;*
- *Examiner l'évolution des coûts sur la période de contrôle, analyser les variations et les justifier (causes internes : baisse des rendements et de la productivité, baisse de l'activité... ou causes externes : inflation...) et déterminer les actions prises par les organes dirigeants pour remédier à la situation ;*
- *Vérifier si l'entité, dans le cadre de l'élaboration de son budget, utilise des coûts préétablis ou standards et rapprocher les coûts réels de fin d'année avec les coûts préétablis ou standards. Les écarts significatifs doivent être justifiés (coûts préétablis non réalistes, mauvaise négociation des prix à l'achat, baisse des rendements et de la productivité...).*

Module 4 : La gestion des ressources humaines

Contexte général

La fonction de ressources humaines couvre des domaines multiples et variés. Il convient de distinguer ce qui relève d'une obligation des administrations publiques, c'est-à-dire ce que la réglementation des administrations impose de manière expresse, de ce qui relève de la recherche d'une efficacité de la gestion publique, impliquant l'utilisation de techniques modernes de gestion des ressources humaines non imposées par la loi ou la réglementation nationale.

La problématique de la gestion des ressources humaines est, ainsi, très variable en fonction des opérateurs et de leur forme juridique en particulier, puisque la majorité d'entre eux - et notamment les établissements publics administratifs (EPA) - relèvent d'une gestion publique des ressources humaines d'où la difficulté de leur imposer des modes de gestion que la loi n'a pas prévus. D'autres (EPIC, GIP, associations...) peuvent avoir une gestion « privée » des RH avec des contrats de droit privé, des conventions collectives, etc.

Dans ce contexte, l'évaluation des questions de gestion des ressources humaines ne revêtira pas nécessairement la même forme pour tous les opérateurs. Ce module, dont l'objectif est décrit infra et dont les modalités précises sont présentées dans les fiches annexées, devra s'adapter à la volumétrie, au degré d'autonomie et à la forme juridique de l'opérateur.

Néanmoins, il convient de préciser qu'il ne serait pas question d'un contrôle de conformité, dont la finalité est la recherche des irrégularités des actes de gestion, mais les investigations viseront à vérifier si l'organisation contrôlée inscrit, dans ses objectifs, l'optimisation de la gestion, c'est-à-dire l'efficacité soit la meilleure qualité de service au moindre coût.

Liste des fiches techniques du module

Fiche n°1 : Pilotage des ressources humaines

Fiche n°2 : Gestion administrative

Fiche n°3 : Gestion des carrières et des relations sociales

Objectifs de ce module

Au-delà de la régularité des actes de gestion, l'objectif de l'ensemble du module est d'apprécier les enjeux en matière des ressources humaines, la qualité de leur gestion et vérifier si l'organisation contrôlée inscrit dans ses objectifs l'optimisation de la gestion des ressources humaines (coûts de personnel, de formation et d'amélioration des performances).

Fiche n°1 : Pilotage des ressources humaines

Les caractères complexes, puisque touchant le facteur humain et concernant l'ensemble des acteurs et structures de l'entité, d'une part et stratégique en tant que levier de compétitivité, d'autre part, rendent la qualité de gestion des ressources humaines essentielle pour la performance de l'entité.

Comme tout manager, le responsable de la fonction « ressources humaines » doit veiller à la qualité de ses processus et piloter la performance de ses activités.

Il s'agit d'évaluer ou de porter une appréciation sur les conditions de prise en charge de la fonction personnel en matière de planification et de direction des activités et de mise en œuvre des outils de base de leur pilotage.

1- Objectifs de la fiche

À travers l'évaluation de l'organisation structurelle et des outils mis en œuvre (système d'information, référentiel des emplois et des compétences, la gestion prévisionnelle des emplois, tableau des effectifs, pyramides des âges, tableaux de bord...), il est question de vérifier que cette organisation inscrit dans son action le souci d'accroître la qualité de gestion des ressources humaines, d'optimiser les coûts de personnel et d'améliorer la performance de l'entité.

2- Documents à examiner sur place

- Plan de gestion annuelle ou pluriannuelle.*
- Tableau des effectifs par catégories socio-professionnelles.*
- État du personnel contractuel et vacataire (% par rapport à l'ensemble des effectifs).*
- Directives, instructions, règlements internes relatifs à la gestion du personnel.*
- Rapports périodiques (mensuel, annuel, Turn-over/taux d'absentéisme, prévision de départ en retraite, prévision de recrutement).*
- Plan de promotion (tableau d'avancement, examen professionnel).*
- Pyramides des âges.*

3- Appréciations

Il est question de s'assurer que la structure chargée de la gestion des ressources humaines a adopté une démarche stratégique de planification des RH à travers l'identification des outils de pilotage nécessaires afin de garantir une meilleure efficacité de la fonction « gestion des ressources humaines » et d'apporter une connaissance suffisante sur le rôle de cette fonction.

Dans ce cadre, le rapporteur axe ses vérifications sur les analyses et critères suivant :

- S'assurer que la définition des effectifs prévisionnels par catégories socio-professionnelles nécessaires à l'accomplissement des missions de l'organisme et/ou de son objet social, est déterminée en fonction de son plan de charges et/ou du volume du service public sur la base d'une étude préalable des besoins en ressources humaines et de l'organisation projetée. Cette analyse permet de vérifier que l'organisme contrôlé a bien déterminé ses besoins quantitatif et qualitatif de ses ressources humaines (**principe d'économie**) ;
- S'assurer que l'organigramme de l'entité est accompagné d'un répertoire des postes de travail et d'une fiche pour chaque poste de travail qui décrit en détail les tâches et missions du poste, sa hiérarchie, ses collaborateurs, les états et situations qu'il doit produire ou viser régulièrement et à transmettre ou recevoir. La fiche doit également indiquer la classification socio-professionnelle, les conditions d'accès (diplôme et formation, expérience) et les conditions de rémunération. Le magistrat rapporteur doit vérifier dans ce cadre le principe de séparation de tâches, la non redondance des missions d'un poste à un autre pour éviter que le même travail ou production d'information soit effectué dans un autre poste de travail relevant d'une autre structure et apprécier l'utilité de création du poste en lien avec les missions décrites dans la fiche de poste. L'ensemble des fiches de poste doivent justifier normalement les effectifs prévisionnels. (**Évaluation du contrôle interne et principe d'économie**) ;

À noter : pour cette question, les organismes soumis à la comptabilité publique, en ce qui concerne les postes de travail, ils sont généralement déterminés par voie d'arrêté interministériel (ministre de tutelle et ministre des Finances) dans le cadre du décret portant organisation et fonctionnement et/ou de création de l'organisme contrôlé.

- S'assurer que le logiciel appliqué pour la gestion des ressources humaine est cohérent avec les procédures internes et les besoins d'information (**Cf. module système d'information**), que les registres légaux du personnel sont tenus et que les supports d'information (carte professionnelle, carte de pointage, autorisation d'absence, bon d'entrée et de sortie, certificat de travail, certificat de maladie, titre de congé, décision de nomination ou d'affectation, de recrutement, de fin de fonction) sont définis et permettent à l'organisme de maîtriser les mouvements et les temps réels de travail du personnels nécessaires au calcul de la paie et des charges y afférentes (**régularité et évaluation du contrôle interne**) ;

- *S'assurer que l'organisme établit régulièrement (au moins trimestriellement) un bilan social des ressources humaines qui indique toutes les statistiques relatives à la gestion du personnel et leur évolution durant au moins 2 ans (l'effectifs et sa répartition, recrutement, départ (Turn-over), congé annuel, maladie, absences irrégulières, absences autorisées, détachement, temps de travail, salaires, charges sociales et fiscales, etc.). L'analyse du bilan social permet au rapporteur de tirer certains ratios indicatifs et d'apprécier leur évolution notamment :*
 - *Le taux d'encadrement de l'organisme : nombre de cadres/effectif total. Analyser son évolution durant la période N-3 à N et le rapprocher avec les taux du secteur d'activité ou d'un organisme similaire.*
 - *Le taux du personnel direct : effectifs des structures métiers de base/effectif total qui indique la répartition de l'effectif entre le soutien et le corps de métier de l'organisme. Analyser son évolution durant la période N-3 à N et le rapprocher avec les taux du secteur d'activité ou d'un organisme similaire.*
 - *Le taux d'absentéisme : total nombre d'heures d'absences/total des heures prévisionnel de travail.*
 - *Le coût moyen d'un employé : charges du personnel/effectif.*
 - *L'importance de la formation : frais de formation/effectif et/ou charges de personnel et frais de formation/budget de fonctionnement ou d'exploitation de l'organisme pour apprécier le coût de la formation par employé et l'importance de la formation dans la stratégie de l'organisme.*

Ces ratios n'ont d'intérêt que s'ils sont analysés dans le temps (N-3 à N) et comparé à ceux d'une entité de même nature ou du secteur (principe d'efficience).

- *S'assurer que les objectifs de recrutement et de formation du personnel sont définis, planifiés et adoptés par les organes dirigeants et/ou de tutelle et tiennent compte des besoins en quantité (effectifs) et en qualité (catégorie socio-professionnelle) en ressources humaines des structures utilisatrices (**principe d'efficacité**) ;*
- *S'assurer que la politique de recrutement est clairement définie en fixant les conditions (âge, formations et diplômes, expérience requise...) et critères (sélection sur titre, concours, entretien...) pour chaque poste et/ou catégorie socio-professionnelle et par type de recrutement (CDD, CDI, emploi journalier...) en conformité à la réglementation et à la stratégie adoptée par la tutelle et/ou l'organe dirigeant ainsi que les besoins exprimés par les structures utilisatrices de la ressource (**régularité et principe d'économie**) ;*

- Analyser dans un tableau l'évolution des effectifs réels durant la période N-3 à N par catégories socio-professionnelles et justifier en cas de tendance significative la baisse ou la croissance des effectifs et faire le lien avec la tendance du niveau d'activité de l'organisme pour la même période. Une baisse d'activité ou stagnation avec un accroissement des effectifs doit être analysé et justifié (**principe d'efficience**) ;
- Rapprocher dans un tableau les effectifs prévisionnels de l'organigramme avec les effectifs réels de l'organisme par catégorie socio-professionnelle et analyser la variation des écarts durant la période N-3 à N. Demander justification pour tout écart en plus (pléthore de personnel) ou en moins (postes d'emploi vacants) au responsables (effectif prévisionnel irréaliste, développement et croissance du plan de charge de l'organisme, nouvelles missions, etc.) et les actions à entreprendre ou entreprises pour remédier à la situation (**principe d'efficacité**). ;
- Vérifier que l'organisme a mis en place un système d'évaluation du rendement individuel et collectif de son personnel en définissant les critères quantitatifs (taux de réalisation du plan de charge) et qualitatifs et son barème de notation. S'assurer que ce barème est cohérent avec les missions ou l'objet social de l'organisme, qu'il est objectif et porté à la connaissance de tout le personnel, qu'il est appliqué avec vigueur et impartialité et qu'il est respecté dans l'octroi des primes de rendement collectives et individuelles et dans l'avancement du personnel et qu'il est en conformité avec la réglementation (statuts publics) et avec la convention collectives (EPE-EPIC) (**principe d'efficience et régularité**) ;
- Vérifier les niveaux d'atteinte durant la période N-3 à N des objectifs assignés par les dirigeants à la fonction ressources humaines dans la convention de cadres dirigeants ou dans le budget et/ou le plan de développement à travers son tableau de bord des indicateurs de performance et/ou ses rapports d'activité approuvés par la direction. La vérification doit se faire en lien avec le budget attribué aux ressources humaines. Le rapporteur doit apprécier l'impact des écarts significatifs sur l'efficacité de la fonction ressources humaines et la gestion d'ensemble de l'organisme (**principe d'efficacité**) ;
- Calculer certains ratios et analyser leur variation durant la période N-3 à N à titre d'exemple :
 - Charges de personnel/valeur ajoutée (mesure la part de la richesse créée qui sert à rémunérer le personnel).
 - Charges de personnels/chiffres d'affaires (mesure la cohérence de la politique salariale avec la croissance de l'activité de l'organisme).
 - Chiffre d'affaires/effectifs (mesure l'apport de chaque employé dans la réalisation du CA).

- *Production physique/effectif (mesure la productivité du facteur humain).*
- *Budget des ressources humaines/effectif (mesure du coût de la gestion d'un employé par an).*

*Ces ratios n'ont d'intérêt que s'ils sont analysés dans le temps (N-3 à N) et comparé à ceux d'une entité de même nature ou du secteur (**principe d'efficience**).*

Fiche n°2 : Gestion administrative

1- Objectifs de la fiche

La gestion administrative est composée de trois pratiques clés qui sont : la gestion du dossier administratif, la gestion des temps de travail et la paie.

Les vérifications visent à s'assurer de la bonne qualité de gestion administrative des ressources humaines.

2- Documents à examiner sur place

- Dossiers des personnels (contenant toutes les pièces relatives à la carrière des personnels : contrat de travail, décisions...)*
- Convention collectives ou statut.*
- Journaux de paie et toutes les pièces justificatives y afférentes.*
- Liste nominative du personnel.*

3- Directives d'appréciation

Pour apprécier la gestion administrative des ressources humaines le rapporteur axera ses vérifications sur un échantillon qu'il estime représentatif, eu égard à son programme de vérification, de l'ensemble des catégories socio-professionnelles. Il s'assurera à cet effet que :

- Les dossiers administratifs contiennent toutes les pièces officielles et documents justificatifs de la situation personnelle et professionnelle de chaque agent (actes d'état-civil, formations et diplômes, contrat de travail, décision d'avancement, décision disciplinaire, décision d'affectation...). Les dossiers sont classés sous format papier et numérique dans l'usage et l'accessibilité ne sont autorisés que pour les agents et responsables habilités dument désignés ;*
- Les congés sont déterminés, planifiés et accordés en fonction de l'intérêt de service et de l'activité de l'organisme et en conformité à la réglementation et/ou aux conventions collectives ;*
- La procédure de suivi de la présence, du temps de travail et des rendements par poste de travail, par personnel a défini :
 - Les modalités de contrôle et de recensement de la présence et de calcul du temps de travail effectif du personnel (système de pointage).*
 - Les modalités de coordinations de la fonction ressources humaines avec l'ensemble des structures utilisatrices du personnel en matière de présence, d'absence et de rendement du personnel ainsi que la responsabilité de chacune des parties.*
 - Les supports d'information permettant la constatation et la comptabilisation des temps effectifs de travail et les responsables habilités à les viser.**

- *Le règlement intérieur est rigoureusement appliqué en matière de contrôle des heures de présence et de travail (exemple : sanction disciplinaire pour les absences injustifiées et/ou non autorisé) ;*
- *L'organisme a fixé des indicateurs pour des temps de travail qui permettent de ne pas compromettre le service public et/ou la production de biens et services ;*
- *L'organisme a mis en place une procédure de collecte des éléments variables et fixes de calcul de la paie additivement ou faisant partie de la procédure de suivi de la présence et du temps effectif de travail ;*

Le rapporteur doit accorder une importance particulière à cet aspect dans le cas où le calcul de la paie est centralisé pour un organisme ayant un démembrement (unités, antennes, directions régionales, succursales...)

- *La grille des salaires appliquée ainsi que les indemnités et primes sont conformes à la réglementation ou à la convention collective et sont appliquées conformément au statut de chaque employé ;*
- *Le calcul de la paie et/ou des rappels est effectué par un agent ou un service autre que celui chargé de la collecte des données variables et fixes, en conformité à la réglementation ou à la convention collective, et approuvé contradictoirement par le responsable des ressources humaines et le responsable financier (ordonnateur et comptable public pour les organismes assujettis à la comptabilité publique (OACP)) ;*
- *L'application informatique de paie est cohérente avec les procédures de l'organisme et a été approuvée par le commissaire aux comptes avant son utilisation et qu'elle s'intègre dans le système d'information ;*
- *Les charges sociales, fiscales sont calculées, déclarées et versées aux administrations concernés dans les délais requis ;*

Toutes ces directives se rapportent au contrôle de régularité et au contrôle interne.

À noter : *le rapporteur doit avant de choisir un échantillon et faire ses vérifications d'abord recenser les pénalités éventuelles des administrations fiscales et sociales et les sanctions de l'inspection de travail infligées à l'organisme, les rejets des journaux de paie par le comptable, les réclamations écrites du personnel de toute nature qui constituent des indicateurs pour l'auditeur sur la fiabilité et l'efficacité de la gestion administrative. Il doit également faire attention aux réserves et /ou recommandations du commissaire aux comptes ayant trait à ces aspects.*

Par ailleurs, pour ce qui est des cadres dirigeants, le rapporteur peut contrôler les éléments variables pour l'ensemble des concernés compte tenus qu'ils ne sont pas nombreux et qu'ils sont soumis à une procédure et réglementation particulière.

Fiche n°3 : Gestion des carrières et des relations sociales

1- Objectifs de la fiche

Cette fiche vise à évaluer la capacité de l'organisme à mettre en place des plans de développement des ressources humaines adaptés à ses besoins en matière de recrutement et de formation ainsi que l'appréciation de son niveau de maîtrise du climat social.

2- Documents à examiner sur place

- Bilan social.*
- Tableaux de bords.*
- Objectifs stratégiques des ressources humaines.*
- Plan de gestion des ressources humaines.*

3- Directives d'appréciation

Le vérificateur, dans ce cadre, s'assure que :

- Les plans de développement et de gestion des ressources humaines de l'organisme approuvés par la tutelle (la fonction publique) et/ou l'organe de gestion et se fixent comme objectifs l'amélioration du niveau de qualification et de compétence notamment de ses métiers de base et sont bâtis sur la base d'un diagnostic détaillé de la situation du personnel par catégorie socio-professionnelle et des besoins de personnel en formation, qualification et expérience définis en tenant compte des perspectives et de la stratégie de développement, de croissance et d'intégration de nouvelles missions ou objet social ;*
- Les objectifs, les indicateurs de performance ainsi que les modalités de mesure du plan de développement sont clairement définis et quantifiés ;*
- L'organisme a mis en place un plan de recrutement et un plan de formation externe et interne adéquats en associant pour leur élaboration les structures utilisatrices pour la réalisation avec efficacité et efficience des objectifs du plan de développement. Ces plans sont approuvés par la tutelle ou les organes de gestion ;*
- L'organisme a mis en place un programme d'amélioration de l'environnement de travail par l'amélioration des conditions d'hygiène et de sécurité en conformité à la réglementation en vigueur, le respect des normes environnementales et la réglementation en matière de médecine de travail notamment dans le milieu industriel en vue de réduire les congés de maladie, les accidents de travail, les maladies professionnelles et d'augmenter par conséquent la productivité des ressources humaines ;*

- *L'organisme a mis en place une politique de dialogue social avec le partenaire social visant à anticiper et à régler tout conflit social. À cet effet, il use d'une politique de communication à l'égard du personnel et en particulier du partenaire social dans le but de gagner leur adhésion au plan de développement des ressources humaines.*

Le rapporteur doit vérifier l'efficacité de la réalisation du plan de développement des ressources humaine en rapprochant à l'aide d'un tableau les objectifs de recrutement, de formation, d'amélioration de l'environnement de travail et de dialogue social avec les réalisations durant la période N-3 à N en lien avec l'évolution durant la même période de certains indicateurs économiques tels que le chiffre d'affaires, la production de l'exercice, la valeur ajoutée et la masse salariale.

Cette analyse peut être complétée par l'analyse de l'évolution de certains ratios tels que :

- *Ratio des absences pour maladie : total absence pour maladie/total prévisionnel des heures de travail.*
- *Ratio des accidents de travail : total absence pour accident de travail/total prévisionnel des heures de travail.*
- *Ratio des conflits de travail : total heures d'arrêt de travail/total prévisionnel des heures de travail.*
- *Le nombre de contentieux social.*

Ces ratios n'ont d'intérêt que s'ils sont analysés dans le temps (N-3 à N) et comparé à ceux d'une entité de même nature ou du secteur (principe d'efficience).

Module 5 : Les systèmes d'information

Le système d'information constitue un ensemble organisé de ressources (équipements, logiciels, personnels et procédures) permettant de collecter, de regrouper, de traiter, de classer et de diffuser une donnée ou une information sur un environnement déterminé.

Il occupe désormais, grâce à la révolution numérique qu'a connu le monde (apport de nouvelles technologies en informatique et en télécommunication), une place prépondérante dans la stratégie de l'État et de ses opérateurs. Les services rendus aux usagers et citoyens par les organismes publics et aux clients par les entreprises se font de plus en plus sous format numérique. Le système d'information constitue donc non seulement un pilier fondamental du contrôle interne de tout organisme quel que soit sa nature juridique mais également un enjeu important en termes d'efficacité et d'efficience (amélioration du délai, de la qualité et du coût de la production et de la distribution de l'information et du service public et privé aux citoyens, aux usagers et aux clients).

1. Objectifs du module

Le module vise à apprécier :

- *La gouvernance du système d'information.*
- *Le contrôle interne du système d'information de l'organisme.*
- *Le dispositif de sécurité mis en place au sein des fonctions informatiques.*
- *Le dispositif mis en place pour assurer la continuité de l'exploitation de l'organisme et du service public.*
- *La gestion des projets informatiques et leurs impacts sur l'amélioration de la performance de l'organisme.*

2. Le contexte général

L'appréciation du système d'information d'un organisme repose sur l'importance des investissements nécessaires à sa mise en œuvre par l'organisme, des marges de manœuvre dont dispose ce dernier pour les réaliser et du niveau de développement global du pays en matière de technologie de l'information (disponibilité des infrastructures et de réseaux suffisants et couvrant les zones d'implantation de l'organisme).

3. Documents à utiliser

- *Schéma directeur des systèmes d'information de l'opérateur.*
- *Cartographie des systèmes d'information de l'opérateur.*
- *Plan de développement et budget de la fonction informatique.*
- *Dossiers de maturation des projets informatiques.*
- *État descriptif des logiciels appliqués par l'organisme.*
- *Cartographie des risques informatiques, plan de sécurité informatique.*

4. Évaluation

4.1. En matière de gouvernance du SI

Le magistrat rapporteur doit apprécier :

- *L'organisation de la fonction informatique en s'assurant que :*
 - *Les rôles et responsabilités du personnel informatique sont clairement définis ;*
 - *Les principes de séparation des tâches entre les études et la production informatique, entre le personnel d'exploitation et développeurs, sont respectés ;*
 - *La direction informatique est associée aux réunions de la direction générale notamment lorsqu'elle est concernée ;*
 - *Le poste de sécurité informatique est confié à un responsable indépendant de la fonction informatique ;*
 - *Le personnel de la fonction informatique est stable.*
- *Le dispositif de gouvernance de la fonction informatique en s'assurant que :*
 - *Les projets informatiques sont en cohérence avec la stratégie de l'organisme ;*
 - *Les organes dirigeants sont impliqués dans le suivi de la gouvernance de la fonction informatique (réception de rapports d'activité ou de comptes rendus réguliers de la fonction informatique dont la forme a été préalablement établie permettant d'évaluer le niveau de satisfaction des utilisateurs, l'absence de dérapage financier et l'apport de valeur).*
- *La fonction informatique, notamment des organismes importants dont le niveau d'informatisation est élevé, est soumise à un contrat de performance définissant les objectifs (financiers et techniques) qui lui sont assignés, les indicateurs de performance permettant d'apprécier leur atteinte (exemple : niveau de disponibilité des serveurs, niveau de satisfaction des usagers...) ;*
- *Le schéma informatique est formalisé par la fonction informatique, approuvé par les organes dirigeants de l'organisme et est inscrit dans le budget ;*
- *Les conditions du recours à la sous-traitance informatique en s'assurant que :*
 - *La sous-traitance s'est effectuée sur la base de l'étude du risque d'externalisation et de la capacité de l'organisme à évaluer les solutions proposées par les sous-traitants et que les compétences clés ont été conservées (développement et sécurité informatique) ;*

- *Le recours à la sous-traitance a mis en jeu la concurrence (conformité au code des marchés publics et aux procédures internes de passation et de contrôle des marchés) et que des contrats définissant clairement les obligations des prestataires et des engagements en matière de qualité de service ont été établis avec les sous-traitants ;*
- *Le suivi des prestations informatiques et la supervision de la qualité requise des services informatiques sont effectués par des responsables bien identifiés ;*
- *L'organisme a intégré une clause contractuelle obligeant le sous-traitant à transférer la compétence au personnel informatique interne ;*
- *L'organisme est propriétaire des codes sources des applications développées par les prestataires et qu'en cas d'insatisfaction au plan qualitatif, il peut facilement changer de sous-traitant.*
- *L'efficacité du contrôle interne des données en s'assurant que la fonction informatique a :*
 - *établi une cartographie des risques du système d'information de l'organisme sur la base d'une connaissance des risques et de la définition d'un plan palliatif à ces risques et un planning pour le réaliser ;*
 - *formalisé une cartographie des applications, des interfaces et des contrôles en définissant les documents descriptifs des applications et des modèles de données ;*
 - *mis en place un système de supervision des interfaces permettant de bien contrôler l'échange de données entre les utilisateurs des applications informatiques au plan de l'exhaustivité, de l'intégrité et de l'exactitude ;*
 - *mis en place une procédure interne pour l'assistance, la coordination et la supervision du flux de données des autres services de l'organisme utilisateurs des applications et des interfaces ;*
 - *effectué régulièrement des inventaires physiques de son parc informatique et que les écarts éventuels dégagés sont expliqués et régularisés.*

4.2. En matière de sécurité et de continuité d'exploitation du système d'information

Le magistrat rapporteur doit apprécier :

- ***Les conditions de protection physique des matériels informatiques permettant la sauvegarde du matériel et la protection des données en s'assurant que :***
 - *Le matériel informatique est entreposé dans un local répondant aux exigences et aux normes d'exploitation : climatisation assurant les températures exigées, protection des câblages, installations d'onduleurs et d'un dispositif anti-incendie, entretien préventif du système de câblage...*

- *En cas d'hébergement externe du matériel, le contrat de prestation doit contenir les clauses obligeant le prestataire à satisfaire aux normes ci-dessus de protection physique du matériel notamment dans le cas où le prestataire n'est pas certifié ;*
- *L'accès au local abritant le matériel informatique est strictement réglementé par la mise en place d'une procédure définissant le processus d'attribution et de revue régulière des badges d'accès au personnel concerné.*
- ***Les conditions de sécurisation des données du système d'information en s'assurant que l'organisme a :***
 - *formalisé une politique de sécurisation de son système d'information, approuvée par les organes dirigeants de l'organisme, communiquée à l'ensemble de son personnel (lors du recrutement et régulièrement à la fin de chaque exercice et/ou lors de sa révision). L'organisme doit également inscrire l'obligation du respect par les employés de sa politique de sécurisation dans son règlement intérieur et faire des campagnes de sensibilisation à sa politique ;*
 - *formalisé une charte informatique qu'il communique à l'ensemble des utilisateurs du système d'information et qu'il fait signer à agent lors de son recrutement ;*
 - *réglementé l'accès aux applications, en vue d'assurer la traçabilité des opérations réalisées dans l'outil informatique, à travers un identifiant unique et un mot de passe et l'accès aux outils informatiques via des profils utilisateurs pour éviter des accès inappropriés correspondant aux besoins du service utilisateur ;*
 - *mis en place une procédure réglementant la création, modification et désactivation de comptes utilisateurs (demande de création, approbation de la hiérarchie, conditions de modification...) ;*
 - *procédé régulièrement à la revue des licences utilisateurs et à désactiver les licences non utilisées en vue de faire des économies (éviter de payer des licences non utilisées) et à la revue des comptes utilisateurs pour éviter le compte actif malgré le départ de l'employé et ce surtout dans le cas où il y a absence de procédure de création, modification et désactivation ;*
 - *attribué les accès administrateurs uniquement aux personnes appropriées de la fonction informatique et que ces accès font l'objet de revues régulières.*
- ***Les conditions de prise en charge des recommandations de l'audit interne et externe en matière de sécurisation du système d'information en s'assurant que :***
 - *l'organisme a mis en place des plans d'action pour appliquer les recommandations de l'audit.*

- ***Les conditions du respect par l'organisme de la conformité aux exigences légales et réglementaires en s'assurant que l'organisme a :***
 - *une procédure de veille, d'identification des normes et de leur application dans les domaines de la protection des données, le respect de la propriété intellectuelle et la conservation des données.*
- ***Les conditions de mise en place d'un dispositif de continuité de l'activité de l'organisme en cas de sinistre ayant affecté le système d'information en s'assurant que l'organisme a :***
 - *mis en place une procédure formalisée de sauvegarde et de supervision de la sauvegarde des données (définition du processus de sauvegarde, des supports de sauvegarde, du rôle et de la responsabilité du personnel de sauvegarde, des outils de supervision de la sauvegarde, l'archivage et la durée de conservation en tenant compte des préconisations réglementaires (exemple : données comptables au moins 10 ans) ;*
 - *mis en place une procédure de sécurisation de l'accès aux sauvegardes identique à celle décrite ci-dessus appliquée au système d'information ;*
 - *mis en place un plan de reprise informatique permettant de basculer automatiquement du système d'information en cas de sinistre ou de panne vers le système de reprise en vue d'assurer la continuité du service public ou privé. Exemple : la Cour des comptes a recommandé à l'EPIC Algérie Poste de mettre en place dans un autre lieu situé dans une zone de faible risque sismique un système informatique des CCP parallèle à celui existant à Alger abritant 16 millions de comptes particuliers afin de lui permettre de basculer rapidement en cas d'incendie ou de sinistre et de continuer l'activité.*

4.3. En matière de gestion des projets informatiques

Le magistrat rapporteur doit apprécier :

- ***La procédure de gestion des projets de l'organisme en s'assurant que les étapes du projet sont bien définies et maîtrisées à travers :***
 - *Une identification des besoins, des études de maturation et des études technico-économiques ;*
 - *L'élaboration d'un cahier des charges définissant les spécifications fonctionnelles générales et techniques ;*
 - *L'appel à la concurrence et le choix de la meilleure offre qualité/prix des fournisseurs en respect du code des marchés publics pour les OACP et des procédures internes pour les organismes assujettis à la comptabilité commerciale (OACC) ;*

- *La définition des conditions de suivi et de pilotage de la réalisation du projet (de la mise en œuvre du contrat jusqu'à la réception provisoire et définitive du projet) en fixant les acteurs impliqués, les livrables et les dispositifs de suivi ainsi que les conditions d'implication des services utilisateurs de l'organisme dans la réalisation du projet.*
- ***Les conditions de réalisation des projets informatiques déjà réceptionnés au cours de la période de contrôle à travers :***
 - *Une comparaison des données de la réalisation physique et financière (délais, quantités et prix...) avec les données prévisionnelles du budget ou les montants contractuels, tout écart doit être dûment expliqués et justifiés par les organes dirigeants et les chefs de projet ;*
 - *Une évaluation du niveau de satisfaction des utilisateurs des livrables du projet (questionnaire, sondage, recensement des pannes, des réclamations...).*

4.4. En matière de performance de la fonction informatique

Le rapporteur doit apprécier l'efficacité de la fonction informatique à travers :

- *L'analyse des objectifs fixés à la fonction informatique (suivi du parc, mise à jour des applications, projet...) ainsi que les indicateurs fixés pour la mesure des objectifs ;*
- *La détermination du poids du budget informatique dans le budget global de l'organisme et son évolution au cours de la période de contrôle et d'en déterminer les variations et comparer ces variations avec le niveau d'accroissement de l'informatisation des services de l'organisme. Toute incohérence doit être justifiée ;*
- *La ventilation du budget informatique en projet, achat fournitures informatiques, maintenance et sous-traitance, l'analyse de leur évolution au cours de la période de contrôle en la comparant avec le programme physique d'informatisation des services de l'organisme ;*
- *La comparaison des dépenses informatiques réelles avec les prévisions budgétaires en déterminant les écarts et leur justification (dérapage financier ou mauvaise définition du budget) ;*
- *La détermination de l'efficacité et de l'efficience du système d'information en analysant : les économies réalisées grâce au système en matière d'emploi (au plan global de l'organisme et au plan des services particuliers recourant au système) et son impact sur le rendement et la productivité (de tous les facteurs de production), en analysant les ratios de rendement et de productivité dans le temps, les économies en matière de consommation de papeterie, des économies en matière de locaux et d'espace, en matière de délais de traitement, de production et de communication des quantités d'information à l'intérieur et avec l'extérieur de l'organisme, la qualité du service public et privé fourni au citoyen, usager et client et l'évolution des statistiques dans ce domaine ;*

- *L'analyse des coûts de la sous-traitance informatique et leur évolution par rapport aux prestations fournies par les sous-traitants au plan quantitatif et qualitatif ainsi que le poids de la sous-traitance dans le total des dépenses informatiques.*

AXE III : FONCTIONS MÉTIERS

Module 6 : La fonction commerciale

La fonction commerciale constitue dans les entreprises commerciales la locomotive de toutes les autres activités. C'est en fonction de sa capacité à vendre que l'entreprise commerciale définit son budget général (production, approvisionnement, investissement, trésorerie...). Pour assurer sa pérennité elle doit veiller principalement à accroître ses parts de marché et à optimiser sa marge commerciale. Pour cela, l'entreprise doit maîtriser son marché par la veille commerciale, l'implantation d'un réseau commercial adapté, la mise en place d'une politique commerciale attractive et sûre (politique de prix, de crédit et de publicité) et d'une organisation commerciale cohérente qui assure un contrôle interne efficace et une satisfaction optimale de la clientèle en vue de sa fidélisation.

Pour les organismes assujettis à la comptabilité publique (OACP) dont la raison d'être n'est pas à but lucratif, la fonction commerciale se limite en général et dans certains cas des services publics payants à la facturation du service public et au recouvrement des créances sur les usagers ainsi qu'à assurer la qualité du service public et la satisfaction des usagers et/ou citoyens.

1- Objectifs du contrôle de la fonction commerciale

L'objectif du contrôle de la qualité de la gestion de la fonction commerciale d'une entreprise commerciale est d'apprécier ses résultats par comparaison aux objectifs fixés par la direction et au regard des moyens utilisés (efficacité de la fonction) et d'apprécier les coûts de son exploitation en lien avec l'accroissement du chiffre d'affaires, de la rentabilité commerciale et de la rentabilité financière (efficacité de la fonction commerciale). En ce qui concerne les OACP, l'appréciation de l'efficacité et de l'efficacité du service public payant ou sans contrepartie s'effectuera à travers la comparaison du niveau de couverture des besoins en service public par comparaison aux moyens mis à la disposition de l'organisme et de l'évolution du coût de son fonctionnement en lien avec l'accroissement de la qualité et du nombre des usagers du service public.

Pour atteindre l'objectif de l'appréciation de la performance de la fonction commerciale, le rapporteur axera ses contrôles sur l'évaluation :

- Des conditions de définition des programmes quantitatifs annuels et/ou pluriannuels de ventes de biens ou de services ainsi que des budgets y afférents (publicité, distribution, fonctionnement et investissement) ;*
- Des objectifs fixés à la fonction commerciale tels que : la part de marché, le taux de couverture régionale, le chiffre d'affaires, le coût de distribution, la fidélisation des clients, la marge commerciale, le niveau des créances, le taux de rotation des stocks de produits finis ;*
- Des indicateurs de mesure de performance retenus par l'organisme ;*
- Des conditions de réalisation du programme commercial prévisionnel ;*

- *De l'organisation et du contrôle interne de la fonction commerciale et leur impact sur l'optimisation de la satisfaction de la clientèle et la protection des intérêts de l'organisme ;*
- *De la politique commerciale de l'organisme (politique de crédit client, politique des prix, publicité, réseau de distribution...) en lien avec les résultats commerciaux obtenus, chiffre d'affaires, taux de marge, ratio des créances, ratio de rotation des produits finis et par comparaison avec les objectifs commerciaux.*

2- Contexte général

L'organisation et la politique commerciale sont étroitement liées à la nature de l'activité de l'organisme. Un organisme qui vend sur stocks (produits stockables de large consommation) n'adopte pas la même politique et la même organisation qu'un organisme qui vend sur commande (construction d'équipement, entreprise de travaux...). Il est également de même pour les entreprises de services notamment le transport, les banques et les assurances. Les outils à utiliser par le rapporteur, pour l'appréciation de la performance de l'entreprise et les sources d'information à utiliser diffèrent, par conséquent, selon la nature de l'activité de l'entreprise même si les principes généraux restent les mêmes.

Le rapporteur doit donc choisir les outils d'appréciation de la performance en tenant compte de la nature de l'activité de l'entreprise commerciale. À titre d'exemple, le nombre des clients d'une entreprise de travaux sont peu nombreux, la vente du produit se fait exclusivement par contrat qui peut chevaucher sur plusieurs exercices et qui n'est obtenu par l'entreprise généralement que grâce à la conquête des appels d'offre restreints ou ouverts ou des consultations. Le chiffre d'affaires d'une banque est essentiellement constitué des commissions sur la gestion des dépôts des clients et des intérêts sur emprunts accordés et son nombre de clients est important.

L'activité des organismes assujettis à la comptabilité publique relative à la satisfaction des besoins en services publics des usagers et des citoyens est spécifique à chaque domaine public dans lequel l'organisme exerce : santé publique (hôpitaux), enseignement supérieur (universités), environnement, sécurité, éducation ; le rapporteur doit également définir les outils et les critères lui permettant d'apprécier les performances de l'organisme en tenant compte des missions et des objectifs fixés à l'organisme.

La présente fiche guide des ventes est destinée au rapporteur chargé d'apprécier la qualité de la gestion d'une entreprise quelle que soit la nature de son activité. Toutefois, certains points et directives de la fiche peuvent s'appliquer même aux OACP telles que la définition des programmes prévisionnels des services publics, la facturation, le recouvrement de créances compte tenu que les OACP peuvent facturer des prestations de services publics.

3- Les documents de base

En plus des documents de base cités nécessaires à l'appréciation de la qualité de la gestion, le magistrat rapporteur examinera les documents des exercices N à N-3 relatifs à la période de contrôle ci-dessous spécifiques au module ventes :

- 1. Le site web de l'organisme.*
- 2. Le budget des ventes.*
- 3. L'état de ventilation du chiffre d'affaires par produit ou service et par région ou succursale.*
- 4. Le rapport d'activité de la fonction commerciale et/ou le rapport de gestion.*
- 5. Le contrat de travail du responsable de la fonction commerciale (pour éventuellement déterminer les objectifs qui lui sont assignés).*
- 6. L'organigramme de la fonction commerciale.*
- 7. L'état des participations de l'organisme aux appels d'offre et aux consultations.*
- 8. L'état des agents distributeurs agréés par l'entreprise et du réseau propre de distribution de l'entreprise.*
- 9. Les situations annuelles des conventions commerciales, des contrats, des commandes clients.*
- 10. Le fichier client et/ou le grand livre auxiliaires clients.*
- 11. Les états d'inventaires des stocks de produits finis.*
- 12. L'état des créances par âge et l'état des provisions de dépréciations de créances.*
- 13. La procédure de facturation et de crédit client et de définition des prix.*

Ces documents spécifiques à l'activité commerciale d'une entreprise commerciale quel que soit la nature de son activité peuvent être complétés par les informations sur le marché du secteur d'activité de l'organisme et ses perspectives de développement tels que les revues commerciales, les cotations boursières, l'internet...

4- Appréciation de la qualité de la gestion de la fonction commerciale

La fiche, ci-dessous, des directives à appliquer par le rapporteur pour l'appréciation de la qualité de la gestion commerciale tient compte de toutes les natures d'activité de l'entreprise commerciale. Les directives à choisir par le rapporteur dépendent par conséquent de la nature de l'activité de l'entreprise.

a) Directives d'appréciation communes à tous les organismes quelle que soit la nature juridique de l'organisme

Le rapporteur vérifie que :

- ✓ Le programme prévisionnel de vente a été fixé en tenant compte :*

- *De l'étude de marché et/ou des besoins des usagers.*
- *De la collecte des commandes des clients et de sa ventilation par région, par réseau de distribution et par produit et/ou service.*
- *De la capacité de l'organisme à satisfaire ses clients et/ou les usagers.*
- *Des objectifs stratégiques arrêtés pour la fonction commerciale tels que la part de marché, la marge commerciale, le coût de distribution, le coût de la publicité...*
- *Des indicateurs de gestion et de leurs critères de mesure.*
- ✓ *Le budget de la fonction commerciale est défini en fonction du programme prévisionnel des ventes, des tarifs des produits et des services, des coûts de la publicité préétablis et des coûts d'exploitation de la fonction commerciale et éventuellement des coûts d'investissement.*
- ✓ *L'organisation de la fonction commerciale :*
 - *Est adaptée à l'objet social ou aux missions de l'organisme contrôlé.*
 - *Repose sur une séparation des tâches entre la gestion de la clientèle et/ou des usagers, la facturation, le recouvrement des créances et la gestion du magasin permettant un contrôle interne efficace, la satisfaction et la fidélisation de la clientèle et la réalisation des objectifs commerciaux avec efficacité et efficience.*
 - *Emploie un personnel commercial de formation technico-commerciale capable de promouvoir les produits et services de l'organisme auprès de la clientèle et de satisfaire les besoins en qualité des clients et de faire le lien entre les clients et les services techniques et de production de l'organisme.*
 - *Emploie un système d'information reposant sur des applications adaptées (facturation, fichier clients, fichiers magasin) permettant de traiter et de produire l'information commerciale en fonction des besoins stratégiques en matière d'information commerciale, exemple : chiffre d'affaires par client, par produit, par région, par agent agréé, par unité commerciale, par projet, par chantier etc... Le système d'information commerciale est intégré efficacement au réseau de l'entité (finances, comptabilité, production et technique, gestion budgétaire, etc.)*
 - *Emploie un système de codification des clients et des produits unifiés à toutes les fonctions (finances, commerciales, techniques...) qui permet une meilleure cohérence et un contrôle interne efficace (facturation, livraison, stocks de produits finis, créances par clients).*
 - *Recourt à l'utilisation des TIC en matière de communication avec la clientèle, utilisation d'un site web adapté aux besoins d'information de la clientèle et de recueil des commandes de celles-ci.*

- ✓ *Le budget de la publicité et de la promotion des ventes est défini en fonction des objectifs à atteindre en matière de chiffre d'affaires par produit et/ou service, par région ou par segment, etc.*
- ✓ *La politique de crédit aux clients est adaptée aux capacités financières de l'entreprise et est défini en fonction du risque client (solvabilité) et des suretés accordées (patrimoine ou capital social du client) et des cautions bancaires (traites avalisées, cautions bancaires, etc.)*
- ✓ *La politique des prix appliquée basée sur une méthode de calcul des coûts appropriée à l'activité de l'entreprise (méthode des coûts complets, méthode du coût variable et du seuil de rentabilité, méthodes des coûts direct...).*

b) Directives spécifiques aux entreprises de vente sur stocks de produit en matière de réalisation du programme des ventes

Pour apprécier l'efficacité et l'efficience de l'activité commerciale d'une entreprise activant dans le domaine de la vente sur stocks, le rapporteur doit procéder à :

- ✓ *Rapprocher les données de la fonction commerciale avec celles de la comptabilité et des finances et analyser les observations de l'audit interne et du commissaire aux comptes sur la fonction commerciale (évaluation de la fiabilité des chiffres commerciaux).*
- ✓ *L'analyse de la variation du chiffre d'affaires sur la période N-3 à N (analyse globale, par région, par produit et/ou service et par catégorie de clients...).*
- ✓ *Rapprocher les variations du chiffre d'affaires globales avec les variations de la marge commerciale et dans le cas où le système d'information le permet, rapprocher les variations du chiffre d'affaires par produit, région, unité commerciale, etc. aux marges commerciales correspondantes.*
- ✓ *Rapprocher le chiffre d'affaires aux quantités de biens et de services vendus dans les mêmes conditions.*
- ✓ *Ces 3 analyses permettront d'apprécier la tendance des performances commerciales de l'entreprise et déterminer ses fondements : évolution des quantités, des prix et de la marge commerciale et de leurs liens de causalité et d'effets.*
- ✓ *Rapprocher les réalisations physiques et financières des ventes avec les prévisions budgétaires et les objectifs fixés à la fonction commerciale. Déterminer les écarts et leur variation durant la période N-3 à N et les analyser par produits, par région et par agent agréé et/ou par client (efficacité du programme des ventes). Expliquer les écarts positifs et négatifs par : la compétitivité des produits, le niveau de satisfaction des clients, insuffisance des prévisions, inefficacité du dispositif de collecte des commandes de livraison et de facturation, etc. .*

- ✓ *Rapprocher la variation du coût de distribution (charges de la fonction commerciale) durant la période N-3 à N avec la variation du chiffre d'affaires et de la marge commerciale et déterminer les écarts de variations (évaluation de l'efficacité). Ce rapprochement est préférable de le faire également par produit, par région, par segment.... Un accroissement des ratios coût de distribution/chiffre d'affaires et coût de distribution/marge commerciale implique que la fonction commerciale n'a pas été efficace.*
- ✓ *Rapprocher la réalisation du programme de publicité avec les objectifs fixés et les résultats escomptés en termes d'accroissement du chiffre d'affaires, de placement des produits sur le marché, de couverture des régions, de nouvelle clientèle, de part de marché... (efficacité de la publicité).*
- ✓ *Rapprocher la variation des frais de publicités durant la période N-3 à N avec celle du chiffre d'affaires et la marge commerciale relatif au produit visé par la publicité (évaluation de l'efficacité).*
- ✓ *Déterminer le montant du chiffre d'affaires réalisé sur la base de relations commerciales contractualisées en vue de fidéliser les clients.*
- ✓ *Déterminer le montant du chiffre d'affaires réalisé avec les institutions et administrations publiques et dans quelles conditions grâce à la marge de préférence publique ou de gré à gré.*
- ✓ *Déterminer le montant des créances sur clients et analyser sa structure par âge et par clients ainsi que son évolution durant la période N-3 à N, calculer le ratio créances clients en HT/chiffre d'affaires X 360 j et le comparer avec la politique de crédit client adoptée par l'organisme et en déterminer l'écart.*
- ✓ *Rapprocher le montant des provisions pour dépréciation des créances sur client constituées pour constater le risque de non recouvrement des créances avec le montant global des créances et analyser sa variation durant les exercices N-3 à N et en déterminer les écarts. Expliquer éventuellement la tendance croissante des variations : mise en œuvre de la procédure de recouvrement inadaptée ou inefficace, politique de crédit non fondée sur la solvabilité des clients et/ou sur des sûretés (traites avalisées, cautions bancaires, analyse des risques) et/ou faible coordination des services financiers avec les services commerciaux.*
- ✓ *Déterminer le montant des factures à établir, l'analyser et le comparer au chiffre d'affaires en lien avec la procédure de facturation.*
- ✓ *Déterminer l'évolution du nombre de clients de l'organisme en distinguant les institutions et administrations publiques par région, par produit et par segment d'activité et le comparer aux objectifs fixés.*

- ✓ Déterminer 10 à 20 clients les plus importants de l'organisme, calculer le chiffre d'affaires réalisé avec eux et le rapprocher avec le montant total du chiffre d'affaires de l'organisme en lien avec la politique des prix et de crédit et analyser ses variations durant la période N-3 à N en vue de déterminer la fidélité des gros clients de l'organisme par une contractualisation commerciale adéquate et attractive.
- ✓ Déterminer la part du chiffre d'affaires réalisé sur la base de contrats commerciaux.
- ✓ Déterminer et analyser le montant et la nature des litiges commerciaux avec les clients et le montant des provisions pour pertes constatées : déterminer les principales causes des litiges : non-respect des engagements contractuels (délais, qualité des produits, insuffisance des quantités produites...), dissolution de la société cliente...

c) Directives spécifiques aux entreprises de travaux

- ✓ Analyser le système de détermination des devis et sa cohérence avec l'activité de l'entreprise.
- ✓ Analyser le système d'estimation des coûts : par chantier, par contrat... et les modalités de coordination entre la fonction commerciale et la fonction technique en matière de suivi de la facturation.
- ✓ Rapprocher le nombre de participations de l'entreprise aux appels à la concurrence avec le nombre de contrats de travaux décrochés dans ce cadre et analyser le niveau de compétitivité de l'entreprise.
- ✓ Rapprocher le nombre de consultations de l'entreprise avec le nombre de contrats décrochés.
- ✓ Rapprocher le montant des contrats décrochés et son étalement sur le nombre d'exercices couverts et en déterminer le plan de charges pour la période N-3 à N.
- ✓ Rapprocher le montant des contrats conclus avec les institutions et administrations publiques avec le montant du plan de charges.
- ✓ Analyser les conditions d'obtention des contrats conclus avec les administrations et institutions publiques : de gré à gré, grâce à la marge de préférence publique prévue par le code des marchés publics et autres.
- ✓ Déterminer et analyser les contrats résiliés.
- ✓ Rapprocher le chiffre d'affaires par exercice avec le montant des contrats décrochés.
- ✓ Analyser le suivi des avances contractuelles obtenues en lien avec la facturation.

- ✓ Analyser le suivi des cautions bancaires accordées pour restitution d'avances ou pour garantie de bonne exécution et l'obtention des mains levées ainsi que les commissions bancaires y afférentes et leur évolution durant la période N-3 à N.
- ✓ Déterminer le montant des pénalités éventuelles infligées à l'entreprise pour dépassement des délais ou pour mauvaise qualité.
- ✓ Déterminer le montant des cautions bancaires mis en jeu par le client et en déterminer les causes : non-respect des engagements contractuels.
- ✓ Comparer le montant des factures à établir avec le chiffre d'affaires et analyser son évolution durant la période N-3 à N.
- ✓ Apprécier les performances de l'entreprise au plan de l'efficacité en comparant ses réalisations physiques et financières avec les objectifs de son programme prévisionnel (plan de charges) globalement et par contrat décroché et au plan de l'efficience en comparant les coûts réels avec les coûts de revient prévisionnels en lien avec la marge commerciale.
- ✓ Analyser le montant des créances sur clients et le montant des provisions pour dépréciation des créances et leur variation durant la période N-3 à N pour apprécier l'effort de suivi et de recouvrement des créances.

d) Directives spécifiques aux banques

- ✓ Analyser la variation du nombre de comptes bancaires ouverts auprès de la banque durant la période N-3 à N globalement et par catégorie de déposant (entreprises, institutions, particulier...) en lien avec la variation des montants des dépôts.
- ✓ Analyser la variation du nombre de comptes bancaires clôturés durant la période N-3 à N globalement et par catégorie de déposant.
- ✓ Analyser la variation des commissions bancaires et du résultat de l'exercice en lien avec celles des dépôts et du nombre de clients.
- ✓ Analyser le programme publicitaire en lien avec l'évolution du chiffre d'affaires des produits visés dans les mêmes conditions que celles des entreprises de ventes sur stocks au plan de l'efficacité et de l'efficience du programme publicitaire.
- ✓ Analyser la variation des prêts accordés aux clients par type de clients (entreprises privées, entreprises publiques, institutions et administrations publiques, particulier...) et par type de prêts (découvert, crédits de consommation, crédits d'investissement...) en lien avec les capacités réelles de la banque (respect des règles prudentielles de la Banque d'Algérie) et en lien avec la variation des intérêts facturés et avec le chiffre d'affaires et le résultat net de l'exercice.

- ✓ *Déterminer le montant et les conditions des financements des projets des administrations et des institutions publiques et le rapprocher avec le montant total des financements.*
- ✓ *Analyser le portefeuille des hypothèques et des gages détenus par la banque en lien avec le montant des prêts accordés.*
- ✓ *Analyser la variation du montant des créances sur clients en lien avec le montant des provisions pour dépréciation des créances, le montant pour perte et le montant des hypothèques et gages mis en jeux.*

Module 7 : La fonction production

Les directives du module production traite principalement de l'activité de production de biens et services des organismes publics ayant des missions commerciales et industrielles et/ou de travaux et à un degré moindre certains activités de services telles que la poste et les télécommunications, les transports...

L'activité de production constitue le champ d'application privilégié des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience pour lesquels les données économiques et financières réelles ou prévisionnelles sont généralement disponibles et les critères d'appréciation et de mesure de performance les plus pertinents sont faciles à définir et à chiffrer.

1- Objectifs du module

Le contrôle de la qualité de la gestion de l'activité de production vise à s'assurer que :

- ✓ L'organisme maîtrise le cycle de production au plan du contrôle interne :*
 - Les flux d'entrée de matières et fournitures dans le cycle (inputs) et de sortie de produits finis du cycle (outputs) sont identifiés, quantifiés, valorisés et transcrits dans des supports définis aussi bien par les services de production que par les services comptables.*
 - Les standards de consommation de matières et fournitures pour chaque type de produits sont définis afin d'obtenir des produits ou services de qualité, de détecter des gaspillages et/ou des surconsommations, d'éliminer ou minimiser les déchets et rebuts... (principe d'économie).*
 - Les moyens de mesure et de quantification de la production sont disponibles et certifiés : balances et/ou pont bascule, compteurs...*
 - Les moyens de contrôle de la qualité (équipements et/ou laboratoires) sont disponibles et/ou recours à un organisme de qualité externe.*
 - Le cycle de production (flotte, équipements et installations, ateliers...) est organisé de façon optimale : absence de goulot d'étranglement, dimensionnement approprié des équipements, stocks intermédiaires nuls, etc.*
- ✓ L'organisme a fixé des objectifs de production en termes de quantité, de coût et de qualité. Ces objectifs sont éclatés par produit, par équipement, par responsable et par opérateur éventuellement en tenant compte des capacités installées et/ou disponibles, des standards de consommations et de productions (principe d'efficacité).*
- ✓ L'organisme planifie la production en tenant compte du programme des ventes et des bons de commande des clients et de l'utilisation optimale des installations et équipements en vue d'éviter de constituer des stocks invendables, de réduire les coûts, de satisfaire la clientèle dans les délais... (principe d'efficience).*

- ✓ *L'organisme a mis en place un plan de sécurité et d'environnement et un plan ORSEC en cas de catastrophe approuvé par les administrations publiques compétentes notamment pour les organismes classés (principe de régularité).*

2- Les documents à exploiter sur place

Les documents et pièces à exploiter sur place par le rapporteur pour les besoins d'appréciation de la qualité de la gestion se rapportent principalement aux documents et pièces suivantes :

- *Les rapports de production (journaliers et/ou mensuels) par unité et/ou consolidé.*
- *Les situations périodiques sur les déchets et rebuts s'ils ne sont pas portés sur les rapports de production.*
- *Les états de consommation de matières premières et fourniture.*
- *Les états de stocks de produits semi-finis des magasins intermédiaires.*
- *Les états de rendement par machine, installation, par opérateur, par équipe d'opérateurs, par atelier et/ou par chantier.*
- *Les états d'inventaires physiques de fin d'année de produits semi-finis et des encours.*
- *Les situations d'arrêts de la production pour maintenance ou arrêts programmés.*
- *Les ordres internes de réparation des installations et équipements.*
- *Les comptes ou tableau de coûts de productions de la comptabilité analytique dans le cas où elle est tenue.*
- *La balance générale des comptes de produits finis, semi-finis, d'encours et de déchets.*
- *Certificats de contrôle de la métrologie légale des instruments de mesure et de pesée utilisés par l'organisme.*
- *Les rapports de contrôle de qualité du laboratoire interne ou externe.*

3- Directives d'appréciation

Pour apprécier la qualité de gestion de la fonction et des programmes de production et mesurer les niveaux d'économie, d'efficacité et d'efficience atteint par l'organisme, le rapporteur axera ses investigations sur les critères et méthodes suivantes :

- *Vérifier que l'organisme a mis en place les procédures internes de gestion de la fonction production définissant les responsabilités des intervenants dans le cycle de production, les supports utilisés dans le suivi des flux d'entrée de matières, de production et de sortie de produits finis, les modalités de coordination avec la structure approvisionnement en amont et la structure commerciale en aval, les standards de qualité en conformité avec les réglementations nationales ou les normes généralement admises, les modalités de mesure et/ou de pesée de la production. Cette vérification doit être complétée par le rapprochement des données de la fonction production avec celles de la fonction approvisionnement, de la fonction commerciale et celles des finances (**évaluation du contrôle interne du cycle production**).*
- *Vérifier les résultats des audits éventuels de l'environnement, de la sécurité et/ou de la qualité effectués en interne ou par les administrations compétentes et s'assurer que les recommandations ont été prises en charge par les responsables (**évaluation du contrôle interne**).*
- *Vérifier que l'organisme se conforme à la réglementation en matière d'environnement (rejets liquides, solides et/ou fluides, stockage et manipulation de matières et produits dangereux), en matière de sécurité industrielle (notamment pour les activités classées à haut risque par la réglementation) et d'hygiène de travail et en matière de métrologie légale (**contrôle de régularité**).*
- *Vérifier que le programme de production est défini en tenant compte de la commande de la clientèle collectée par la fonction commerciale pour éviter de produire des biens invendables et faire des gains sur les frais de stockage et les besoins de financement du cycle d'exploitation (**principe d'économie**).*
- *Vérifier que les quantités d'inputs notamment des principales composantes des produits ont été utilisées rationnellement en conformité aux standards préalablement fixés pour éviter les gaspillages et obtenir des rendements maximums des matières premières. Cette vérification doit être complétée par la vérification des taux de déchets réels par rapport au standard de l'organisme et le rapprochement des rendements de matières premières et les taux de déchets avec ceux du secteur, des entreprises produisant les mêmes biens à l'échelle nationale ou à l'étranger. Tout écart important doit être justifié par les dirigeants de l'organisme (causes internes : mauvaise qualité des matières achetées, faible maîtrise technique du processus..., causes externe : utilisation par la concurrence de nouvelles technologie et/ou de matière de substitution...) (**principe d'économie, d'efficience**).*

- *Rapprocher les réalisations physiques et financières avec les prévisions budgétaires (objectifs) et en calculer les variations durant la période N-3 à N. Analyser les écarts et les faire éclater en écarts de quantité et en écarts de prix. Lorsque l'écart global est dû à l'écart de quantité, il y a lieu d'axer les investigations sur le cycle de production : taux d'arrêt important des installations et équipements, indisponibilité des matières aux bons moments, aux qualités et/ou aux quantités voulues et/ou prévues, programmation ou planning inadaptés, taux d'absence des opérateurs important, faible rendement des matières et fournitures, délai de fabrication supérieur à la norme...*

*Lorsque l'écart global est dû à l'écart de prix (coût de production), les investigations doivent être axées sur les éléments de coûts tels que le coût d'achat (prix et frais d'approche), les salaires et toutes autres charges entrant dans le coût de production (énergie, consommation de PR...). Ces rapprochements doivent être menés globalement et par principaux produits composant le programme de production, par rapport aux objectifs annuels et par rapport aux objectifs stratégiques : plan de développement pluriannuel (**principe d'efficacité**).*

- *Rapprocher les réalisations physiques de production avec les capacités théoriques (capacités installées) et/ou les capacités disponibles et calculer les écarts globaux et les écarts par produit en complément aux rapprochements physiques ci-dessus et analyser l'évolution de ces écarts durant la période N à N-3. Ce rapprochement permettrait au rapporteur de déterminer la sous-activité de l'organisme et son incidence sur sa rentabilité (**principe d'efficience**).*
- *Analyser le taux des déchets et des rebuts des principaux produits et analyser leur évolution durant la période N-3 à N, les rapprocher aux normes du secteur d'activité. Demander aux responsables en cas d'accroissement anormal des taux de déchets les explications et les mesures prises pour les réduire. Dans le cas où les déchets sont récupérables en internes ou sont vendus pour être recycler, demander les modalités de quantification et de détermination du prix de vente et de sa négociation et de leur comptabilisation (**principe d'économie et d'efficience**).*
- *Vérifier l'évolution du compte production de l'exercice durant la période N-3 à N avec l'évolution de la production physique, en déterminer les variations. Lorsque les variations sont disproportionnées en demander aux responsables les explications. Cette analyse peut être menée en analysant le coût de production unitaire par produit lorsqu'il est calculé par l'organisme (**principes d'efficience**).*
- *Déterminer les principales causes d'indisponibilité des équipements et installations de productions (pannes techniques, manque de commandes, manque pièces de rechange, manque matière première, absence des opérateurs...) et analyser leurs évolutions durant la période N-3 à N.*

*En cas de tendance défavorable demander et analyser les actions prises par les responsables pour y remédier (**principe d'efficacité**).*

- *Vérifier l'existence éventuelle d'un goulot d'étranglement dans le cycle de production (incohérence dans le dimensionnement des installations et équipements de production) et évaluer son incidence sur la capacité de production globale de l'organisme (**principes d'efficacité et d'efficience**).*
- *Compléter les vérifications, les rapprochements et les analyses par la détermination de certains ratios d'activité de production et l'analyse de leur évolution durant la période N-3 à N tels que :*
 - *Production valorisée/investissement brut et/ou investissement net (investissement directement productif) ;*
 - *Résultat net/ investissement brut et/ou net ;*
 - *Valeur ajoutée/investissement brut et/ou net ;*
 - *Production valorisée/effectif productif (opérateurs) ;*
 - *Production physique/effectif productif (opérateurs)*
 - *Frais de personnel/production valorisée ;*
 - *Valeur ajoutée/effectif total ;*
 - *Valeur ajoutée/chiffre d'affaires.*

*L'analyse de l'évolution de ces ratios sur la période de contrôle N-3 à N et leur comparaison avec les mêmes ratios du secteur ou d'un autre organisme ayant fait l'objet d'un contrôle de la Cour ou avec les capacités de production des investissements définis par leurs fournisseurs et les normes de rendement fixés au personnel par l'organisme permet aux rapporteur d'apprécier **l'efficience des moyens et ressources utilisés**.*

Module 8 : Les investissements

Les investissements constituent dans tout organisme, quel que soit sa nature juridique (OACP ou OACC) ou son activité, la principale composante du patrimoine. Durant leurs exploitations, ils génèrent des avantages économiques et occasionnent à l'organisme des coûts d'entretien et des frais d'exploitation. Leurs acquisitions nécessitent préalablement très souvent des études de maturation et des études technico-économiques ainsi que des montages financiers pour leurs réalisations. Ils doivent être, compte tenu de l'importance de leurs montants et de leurs impacts sur la vie des organismes initiateurs et leur environnement, gérés et réalisés avec économie, efficacité et efficience.

NB. : Le présent module investissement ne traite pas des investissements informatiques (corporels et incorporels) qui ont été examinés au niveau du module système d'information.

1- Objectifs du module investissements

Le module des investissements vise à permettre au rapporteur de la qualité de la gestion de mieux appliquer et mesurer les concepts d'économie, d'efficacité et d'efficience en matière d'exploitation des investissements existants et en matière de programmation et de réalisation des projets d'investissements (développement d'investissements existants, renouvellement, investissements neufs). À cet effet, les directives d'appréciations sont subdivisées en 2 fiches guides :

- Fiche relative à la gestion et l'exploitation des investissements existants*
- Fiche relative à la gestion et à la réalisation des projets*

2- Sources documentaires

Les documents et pièces à exploiter sur place par le rapporteur pour les besoins d'appréciation se rapportent principalement aux :

- Publication des appels d'offres et/ou lettres de consultation des fournisseurs.*
- Registre de retrait des cahiers des charges.*
- Les cahiers des charges.*
- Les offres techniques et commerciales des fournisseurs.*
- Les PV de la commission d'ouverture des plis d'offres des fournisseurs.*
- Les tableaux comparatifs des offres et les PV de négociation et de choix des offres.*
- Les PV de la commission des marchés.*
- Contrats, conventions, marchés à commande et/ou bons de commande pour l'acquisition, la maintenance et la location des investissements.*
- Factures commerciales et/ou situations de travaux réalisées contradictoirement signées.*

- *Documents et pièces d'expédition et/ou de livraison (bons de livraison, liste de colisage, certificats d'origine...)*
- *Situations ou rapports conjoints (organisme et co-contractant) sur l'avancement des travaux de réalisation du projet.*
- *Factures et pièces relatives aux frais d'approche (droits douanes ; frais portuaires ; frais de transit, frais de transport et de surestaries...)*
- *Les PV et/ou certificats de montage.*
- *Les PV des essais à vide et les PV de mise en service.*
- *Les PV de réception quantitative et qualitative.*
- *Les PV de réception provisoire et définitive.*
- *Les paiements effectués au profit des fournisseurs : avances, virements, lettres de crédits et/ou crédits documentaires, avis de débit bancaire.*
- *Fichier des investissements et/ou le registre des investissements.*
- *Titres de propriétés et décisions d'affectation des investissements.*
- *Fiches techniques des investissements.*
- *Les états de consommation de la pièce de rechange.*
- *Les rapports d'activité sur la gestion courante des investissements (pannes et arrêts, consommation de PR, taux d'utilisation des capacités ; rendement et consommations d'énergie et d'utilités)*

Fiche n°1 : Gestion et exploitation des investissements existants

La fiche vise à s'assurer que les investissements de l'organisme :

- Sont bien sauvegardés, localisés, identifiés et suivis en vue d'éviter les pertes, les détériorations et les détournements ;*
- Sont exploités rationnellement en conformité avec les normes d'utilisation et d'entretien en vue de les exploiter avec efficacité et efficacie ;*
- Font l'objet d'une politique et d'un programme de maintenance curative et préventive permettant d'éviter la dégradation technique et d'utiliser de façon optimale les investissements ;*
- De déterminer les rendements des investissements et leurs impacts sur la performance globale (rentabilité économique et financière pour les OACC et optimisation du service public pour les OACP).*

1- Directives d'appréciation

Pour apprécier l'exploitation et la réalisation par l'organisme avec économie, efficacité et efficacie de ses investissements, le rapporteur axera ses investigations sur les critères et méthodes ci-dessous. Il vérifiera que l'organisme :

- a mis en place une procédure de gestion des investissements définissant la structure chargée de la gestion des investissements, les catégories d'investissement (ou la nomenclature), le seuil du prix admis pour un investissement, les conditions d'affectation et de réforme d'un investissement, les responsabilités des utilisateurs des investissements, le système de codification de ses investissements unifié à toutes les structures (notamment les finances et les moyens généraux), les conditions de prise et d'approbation des inventaires physiques des investissements ;*
- a contracté des polices d'assurances adaptés (vol, incendie, responsabilité civile...);*
- détient les titres de propriété notamment des terrains et des immeubles ou les titres de concession ;*
- a mis en place une politique formalisée de maintenance préventive des investissements par moyens propres ou en recourant à la sous-traitance en conformité aux standards préalablement fixés ou aux préconisations des fournisseurs d'équipement pour une exploitation optimale des investissements (au plan du rendement et de la durée de vie technique) ;*
- a mis en place des fiches techniques de suivi pour chaque investissement nécessitant cela retraçant les réparations entreprises, la pièce de rechange et les utilités consommées (carburant, énergie, eau, etc.), nombre d'heures d'exploitation, nombre d'heures des pannes, km parcourus, etc. (Exemple pour les véhicules) ;*

- a défini les indicateurs de rendement des équipements (kg/heure, nombre de pièces/heure...) et les standards de consommation (énergie, eaux, carburants, vapeur...) et d'entretien (nombre d'heures d'utilisation, km parcourus, etc.) ;
- a mis en place des comités pour se prononcer sur les propositions à la réforme des investissements sur la base de rapports techniques établis par des responsables compétents et habilités ou par des cabinets spécialisés ou experts en cas de besoin ;
- les investissements réformés sont éventuellement cédés conformément à la réglementation en vigueur (enchères publiques) ;
- le logiciel appliqué pour la gestion des investissements est adapté aux procédures de gestion et permet de saisir systématiquement tout mouvement d'investissement (acquisition, cession, réforme, etc.), de tenir et de maitre à jour le fichier des investissements, et facilite la saisie des mouvements d'investissement par les services comptables ;

Ces vérifications permettent de s'assurer que l'organisme a mis en place des mécanismes de contrôle interne lui permettant de maîtriser son patrimoine au plan de sa localisation (affectation) et au plan des flux physiques et financiers, de la sauvegarde et de l'atteinte des objectifs pour lesquelles les investissements ont été réalisés et de déterminer par conséquent, les tests à réaliser sur place et sur pièce dans ce cadre par le rapporteur et les indicateurs à prendre en considérations (standards des fournisseurs ou autres) permettant au rapporteur d'avoir une assurance raisonnable d'atteindre les objectifs d'audit fixés dans l'ordonnance de sa désignation.

- analyser à l'aide d'un tableau la structure des investissements (terrains, infrastructures, bâtiments, équipements informatiques, mobiliers et équipements de bureaux, moyens de transport, installations et agencements...) en reprenant la valeur brute, les amortissements et la valeur nette et l'évolution de ces variations durant la période de contrôle retenue (N-3 à N) en identifiant les principales justifications de ces variations (acquisitions nouvelles, réforme, destruction...)
- analyser la variation des frais d'entretien des investissements et de la consommation de la PR sur la base des données des fiches techniques des investissements durant la période de contrôle en lien avec le tableau de la structure des investissements. Isoler les principaux investissements ayant causé des frais d'entretien et de consommation de la PR importants par rapport à leurs coût d'acquisitions (en se référant aux normes) et demander aux responsables les actions menées en vue d'y remédier ;
- analyser les taux d'utilisation des capacités des investissements durant la période de contrôle et faire ressortir les équipements sous-utilisés en justifiant la sous-utilisation (surdimensionnement de l'équipement par rapport aux besoins réels, arrêts fréquents pour panne, contraction du service ou de la production à cause du marché, etc.) ;

- *analyser les causes des arrêts pour pannes des investissements (rupture de stocks de PR, défaillance dans la maintenance préventive, défaut de qualité de l'équipement non constaté à la réception, vétusté avancée...) et évaluer les incidences (pertes) des arrêts sur le service public ou la production ;*
- *vérifier l'adaptation de la politique d'amortissement avec la nature de l'activité de l'organisme et les conditions d'usage des investissements ;*
- *vérifier si le coût global des gros investissements est décomposé par organe composant l'investissement de façon à mieux suivre les coûts de maintenance, à amortir selon la dépréciation qui diffère d'un organe à un autre et de faciliter la comptabilisation en fonction de l'image fidèle ;*
- *vérifier si l'organisme a procédé à la réévaluation de ses coûts historiques de ses investissements, apprécier l'écart de réévaluation et demander justifications des bases économiques et financières de la réévaluation ;*
- *rapprocher les états d'inventaire physique avec le fichier investissement et la balance générale des comptes d'investissement (comptabilité) ; analyser les écarts négatifs et positifs et demander à la direction de les justifier ;*
- *vérifier si l'organisme recourt à la location des investissements au lieu de leur acquisition et demander la justification pour le recours à la location (étude technico-économique de l'entreprise sur les gains à réaliser) ;*
- *vérifier les conditions de gestion et de suivi des contentieux contractuels nés après la mise en exploitation des investissements ;*
- *les analyses ci-dessus peuvent être complétées, en ce qui concerne les entreprises (OACC), par le calcul de certains ratios liés aux investissements en analysant leur évolution durant la période de contrôle et en les comparant par rapport aux ratios d'une entreprise déjà contrôlée par la Cour ou aux ratios disponibles du secteur d'activité tels que :*
 - *Investissements/total de l'actif (importance relative des investissements) ;*
 - *Valeur ajoutée/investissement (création de richesse) ;*
 - *Bénéfice/investissements (retour de l'investissement) ;*
 - *Production physiques/investissements (rendement de l'investissement).*

Les analyses et vérifications ci-dessus permettent au rapporteur de s'assurer que l'organisme maîtrise les coûts d'entretien et de maintenance et arrive à les réduire d'un exercice à l'autre (principe d'économie), que les investissements sont exploités à pleine capacité et conformément à la durée de vie technique (efficacité) et rationnellement en optimisant les rendements (efficience).

Fiche n°2 : Gestion des projets d'investissement

La fiche vise à s'assurer que :

- *Les projets d'investissement de l'organisme sont centralisés, inscrits au plan de développement stratégique adopté par la tutelle et/ou l'organe dirigeant principal de l'organisme soumis à des études de maturation et de faisabilité et des études technico-économiques par les soins de l'organisme ou en recourant à des cabinets spécialisés ;*
- *Les objectifs économiques et financiers des projets sont clairement définis (services publics pour les OACP et développement et croissance pour les OACC) et leurs impacts sur les charges de fonctionnement (OACP), les frais d'exploitation et la rentabilité économique et financière (OACC) sont bien estimées ;*
- *La procédure de gestion des projets est bien définie (suivi de la réalisation, réception quantitative et qualitative, coordination entre les intervenants, responsabilité et rôle des intervenants, support d'information à utiliser...) ;*
- *Le montage financier utilisé est adapté au projet (emprunt bancaire, autofinancement, subvention d'équipement, augmentation du capital social...).*

NB. :

*** Les projets informatiques sont exclus car ils sont traités au niveau du module système d'information ;**

*** Le projet d'investissement traité dans cette fiche se rapporte :**

- aux grosses réparations d'équipements existant visant à prolonger leurs durées de vie et à accroître leur rendement (revampent) ;

- au renouvellement des investissements existants qui ont atteint un degré de vétusté avancé dont la continuité d'exploitation devient impossible ou très onéreuse ;

- aux investissements destinés à accroître les capacités existantes et/ou leur modernisation ;

- aux investissements liés à une nouvelle activité ou mission publique d'un organisme.

*** Les directives d'appréciation sont les mêmes quel que soit le type d'investissement cités ci-dessus.**

Module 9 : La fonction approvisionnement

La fonction approvisionnement constitue dans tout organisme, quel que soit son statut juridique (EPA, EPIC, EPE...), une fonction principale. Son rôle est de se procurer sur le marché (national ou international) les fournitures de matières, biens et services de bonne qualité, aux meilleurs prix, dans les délais et en quantités suffisantes, nécessaires au bon fonctionnement d'un EPA ou à une bonne exploitation d'un EPE. L'achat est par excellence l'opération par laquelle l'organisme doit veiller à réaliser les économies : choix d'un fournisseur approprié, négociation du prix optimum, achat des biens et services de meilleures qualités, aux quantités juste suffisantes et au moment opportun. La fonction approvisionnement constitue de ce fait, un axe privilégié du contrôle de la qualité de la gestion au plan de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience.

Notion d'achat et d'approvisionnement

- *L'achat est l'acte qui consiste à s'entendre sur la chose et son prix ;*
- *L'approvisionnement est un processus qui s'étend de la commande du bien ou service à sa réception et au constat du service fait.*

1- Objectif du module fonction approvisionnement

L'objectif du contrôle de la qualité de la gestion de la fonction approvisionnement est d'apprécier au plan de l'économie, de l'efficacité, de l'efficience et de la régularité les opérations d'achats de fournitures de biens consommables et d'équipements ou des services réalisées par l'entité durant la période retenue de contrôle. Le contrôle visera à apprécier les points suivants :

- *Les conditions de définition des besoins annuels et/ou pluriannuels ainsi que des programmes et budget d'approvisionnement des matières, fournitures et services utilisées par l'entité ;*
- *Les objectifs fixés à la fonction approvisionnement tels que : la diversification des sources d'approvisionnement, les matières et fournitures de substitution, la réduction des coûts d'achat et l'amélioration de la qualité des matières et fournitures, la réduction des niveaux de stocks, la réduction des délais d'approvisionnement, l'élimination des ruptures de stocks, la négociation des crédits fournisseurs ;*
- *Les indicateurs de mesure de performance retenus par l'organisme ;*
- *Les conditions de réalisation du programme prévisionnel d'approvisionnement ;*
- *L'appréciation des procédures internes d'achats comme moyens de d'organisation, de pilotage, de contrôle interne et d'optimisation du processus d'approvisionnement ;*
- *L'appréciation des conditions de stockage et d'utilisation des matières, fournitures et services.*
-

2- Contexte général

Les dépenses d'achat de fournitures de biens et de services constituent un élément de coût important pour le fonctionnement d'un organisme assujéti à la comptabilité publique notamment celui disposant de moyens importants (parc auto, matériel et mobilier, imprimerie, antennes régionales et locale ...) nécessitant l'achat de fournitures pour leur fonctionnement et maintenance (pièces de rechange, fournitures de bureaux et informatique, papier, produits d'entretien...). Elles sont encore plus importantes et plus complexes dans une entreprise industrielle car elles constituent à la fois la première phase du cycle d'exploitation et l'input pour obtenir le produit fini.

Toutefois, le magistrat rapporteur, pour apprécier l'efficacité et l'efficience de la fonction achat, doit objectiver ses constatations en retenant des méthodes et critères précis, en tenant compte de la nature juridique de l'organisme, de la nature de l'activité (activité industrielle, commerciale, transport, bancaire ...) et du marché d'approvisionnement de l'organisme (marché national, international, produits cotés en bourses, marché très concurrentiel, existence de matière de substitution, marché monopolistique...) car la politique d'approvisionnement et les coûts inhérents à cette politique (délai d'achat, stocks de sécurité, frais d'approche...) dépendent de ces facteurs.

Cela est d'autant plus important dans le cas où l'entité contrôlée ne s'est pas fixée d'objectifs, de résultats attendus et d'indicateurs de performance de la fonction approvisionnement.

3- Documents à examiner sur place

En plus des documents de base cités au questionnaire-type, le magistrat rapporteur pourra examiner les documents des exercices N à N-3 ci-dessous spécifiques au module achat :

- Le contrat de travail du responsable de la fonction achat (pour éventuellement déterminer les objectifs qui lui sont assignés).*
- Les situations annuelles des conventions, des contrats, des marchés à commandes.*
- Les situations annuelles des bons de commandes.*
- Les états d'inventaires des stocks.*
- Les comptes de stocks (balances et grand livres) ou états de la comptabilité matière.*
- Le fichier magasin.*
- La situation des écarts de stocks de fin d'année.*
- Un échantillon de contrat convention et bon de commande et dossier afférent.*

- *Le dossier de consultation (appel d'offres, cahier des charges, lettre de consultation, les plis des fournisseurs, les PV des commissions d'ouverture, d'évaluation et de négociation des offres, le tableau comparatif des offres et le PV de la commission des marchés),*
- *Le dossier de conclusion et de réalisation des contrats, marchés et bons de commande (bons de commande, contrats et avenants, factures commerciales, factures de transports, déclarations douanières, factures de transit, les PV de réception provisoires et définitives...);*
- *Dossier paiement (domiciliation bancaire, lettre de crédit, virement, chèque avis de débit, cautions de garantie, cautions de restitution d'avance...).*

Ces documents seront complétés par les informations sur le marché national et international relatifs aux matières et fournitures utilisées par l'entité contrôlée tels que les revues commerciales, les cotations boursières, l'internet...

Fiche n°1 : Pilotage et contrôle interne de la fonction approvisionnement

1- Objectifs de la fiche

La fiche vise à :

- *Évaluer le niveau de maîtrise et de contrôle interne par l'entité de son processus d'achat à tous les stades : expression des besoins en biens et services et élaboration des programmes d'approvisionnement, consultation des marchés et conclusion des contrats, exécution des programmes d'approvisionnement et réception, stockage et mise à disposition des biens et services aux structures utilisatrices ;*
- *Apprécier les objectifs fixés à la fonction approvisionnement et les indicateurs de performance arrêtés par la direction pour suivre et évaluer les résultats réalisés par la fonction approvisionnement.*

2- Méthodes d'appréciation

Opérations d'appréciation :

1) En matière d'évaluation du contrôle interne, le magistrat rapporteur doit

a) S'assurer que l'organisme a mis en place des procédures internes formalisées d'approvisionnement définissant :

- *Les intervenants (acheteur, utilisateur, magasinier, gestionnaire des stocks, responsable de la fonction et la direction, et autres organes de gestion et d'administration) et leurs responsabilités dans le processus d'approvisionnement en matière d'approbation des programmes prévisionnels, d'engagement, d'ordonnancement, de réception, de liquidation et de paiement des achats ;*
- *Les modalités et les agents habilités à se prononcer sur la réception qualitative et quantitative des biens et services achetés ;*
- *Les supports d'information à utiliser (ex : demande d'achat, bons d'entrée et de sortie, bons de commande, bons de réception, fiche de stocks, rapport d'activité...), les agents habilités à les établir et viser ainsi que leur destination et classement ;*
- *Les logiciels informatiques appliqués aux achats et à la gestion des stocks ainsi que les traitements et éditions de situations périodiques et leurs connexions notamment au réseau interne de l'organisme tels que la comptabilité, le budget et le contrôle de gestion, les magasins...*

b) S'assurer que l'organisme a mis en place des comités (ou commissions) internes qui veillent au respect des principes de transparence, de la mise en jeu de la concurrence entre les fournisseurs et de la sauvegarde des intérêts de l'organisme (Conformité au code des marchés publics pour les OACP et aux procédures internes pour les OACC et dont les normes ISO 9000 peuvent constituer pour le rapporteur un référentiel) ;

- c) *S'assurer que l'organisme a mis en place un système de prévisions budgétaires lui permettant :*
- *De définir ses besoins, ses achats et consommations prévisionnels annuels et/ou pluriannuels en quantité et en valeur ainsi que les stocks y correspondant ;*
 - *De suivre les écarts de son activité par rapport aux prévisions à travers le contrôle de gestion.*
- d) *S'assurer que l'organigramme de la fonction approvisionnement est cohérent avec les missions de l'organisme et sa nature juridique et avec la nature de son activité, permet la séparation des tâches incompatibles et la réalisation efficace et efficiente de son activité (les normes ISO 9000 dans ce domaine peuvent constituer un référentiel pour les OACC).*

2) *En matière de pilotage de la fonction approvisionnement le magistrat rapporteur doit s'assurer que :*

- a) *Les objectifs assignés par la direction à la fonction approvisionnement dont les principaux se rapportent généralement à l'optimisation du couple qualité-coût sont cohérents avec son organisation et les moyens qui lui sont assignés ;*
- b) *Les indicateurs de performance retenus pour mesurer les performances de la fonction achat sont les plus pertinents et que les principaux indicateurs se rapportent au niveau de satisfaction des autres structures utilisatrices des biens et services (notamment le délai, le rendement obtenu après utilisation, taux de déchet ...)* ;
- c) *L'organisme a défini ses propres standards de qualité, de rendement, de production et de consommation de biens et de services qui lui permettent de fixer ses besoins et éventuellement ses stocks de sécurité ;*
- d) *L'organisme a mis en place un cahier des charges pour chaque type de fournitures incluant les spécifications techniques et les normes de qualité exigées par l'organisme ainsi que les critères et barèmes de sélection des fournisseurs. Lorsque ces fournitures sont achetées par bon de commandes, ces spécifications et normes doivent être incluses sur les bons de commande ;*
- e) *L'organisme a mis en place une banque de données sur son marché d'approvisionnement (notamment sur les prix pratiqués) régulièrement mis à jour à travers un système de veille économique ;*
- f) *L'organisme s'est constitué en groupement d'intérêt avec les autres organismes publics du secteur pour l'achat groupé notamment pour les importations ;*
- g) *L'organisme a mis en place une politique d'approvisionnement intégrant la PME nationale dans son fichier fournisseurs.*

À noter : *L'appréciation du pilotage et du contrôle interne de la fonction approvisionnement de l'organisme est entamée avant le contrôle sur place et sur pièce de la fonction (Cf. guide pratique du contrôle de la qualité de gestion chapitre I : Préparer le contrôle. Cette appréciation permettra au rapporteur de se fixer sur les forces et faiblesses de l'organisation et du pilotage de l'organisme et d'arrêter le programme de vérification : choix des contrats d'achat à examiner, des stocks et magasins à contrôler, des critères à appliquer pour apprécier l'atteinte des objectifs et du questionnaire pour obtenir les documents, les informations et les réponses en vue d'étayer les appréciations.*

Fiche n°2 : Les achats

1- Objectif de la fiche

La fiche vise à :

- *S'assurer que l'organisme contrôlé a fixé son programme prévisionnel d'approvisionnement (achat de biens et de services) en cohérence avec les objectifs de vente et de production (pour les OACC) et en fonction des missions et des objectifs de satisfaction des besoins des usagers et des citoyens (pour les OACP) afin d'éviter les surcoûts et les ruptures de stocks ou de services publics ;*
- *S'assurer que l'exécution du programme prévisionnel d'achat a été menée avec efficacité et efficience c'est-à-dire que :*
 - ✓ *Que l'organisme a recouru à la mise en jeu de la concurrence entre les fournisseurs pour obtenir les meilleures qualités de produits aux meilleures prix ;*
 - ✓ *Que les biens et services ont été obtenus dans les délais prévus et en quantités juste suffisantes n'ayant causé aucune rupture de stocks ou de service ou à la constitution de stocks inutiles (approvisionnement régulier en fonction des besoins de l'organisme) ;*
 - ✓ *Que les biens et services achetés ont satisfait les structures utilisatrices (services opérationnels) et qu'ils ont été conformes aux standards de qualité, de rendement, de production et de consommation ; (donner des exemples de questions à poser sur ce point) ;*
 - ✓ *Que les résultats obtenus par la fonction approvisionnement ont atteint les objectifs qui lui ont été fixés par la direction en matière de coût, de qualité, de diversification des sources d'approvisionnement et de marketing achat.*

2- Directives d'appréciation

1) Le programme d'achat

- a) Le rapporteur vérifie que le programme d'achat de chaque année de la période de contrôle retenue a été fixé en tenant compte :*
- *Des besoins exprimés par les structures utilisatrices dans le cadre de l'élaboration du budget de l'organisme ;*
 - *De la cohérence des besoins exprimés avec les missions et besoins de services publics des usagers et des citoyens pour les OACP et du programme commercial et de production pour les OACC ;*
 - *Du planning des besoins périodiques des structures ;*

- *De la situation des stocks détenus par l'organisme au début de l'année en vue d'optimiser les achats ;*
- *Des objectifs de résultats fixés à la fonction approvisionnement en matière de coût d'achat, de délai d'approvisionnement, de sources d'approvisionnement... ;*
- *De la disponibilité en priorité des matières et fournitures sur le marché national ;*
- *De l'optimisation du programme d'achat arrêté en le justifiant par les prix ayant servis à sa valorisation (recours à la consultation du marché, recours au fichier comptabilité matière, fichier des stocks), par les quantités et la nature des articles achetés (standards de l'organisme en matière de qualité, de rendement et de consommation, cahier des charges, produits de substitution) et par comparaison avec d'autres options préparées par la fonction approvisionnement.*

b) En matière d'appréciation de l'efficacité, de l'économie et de l'efficience du programme d'approvisionnement, le magistrat rapporteur procède :

- *Au rapprochement des réalisations physiques et financières du programme d'achat de chaque exercice avec les prévisions annuelles et en tirer les écarts globaux et les écarts de quantité et de prix (écart global = écart sur quantité + écart de prix) et ce sur la base de l'exploitation des rapports d'activité de la fonction ou des rapports de gestion ;*
- *d'analyser l'évolution des écarts de quantités et de prix sur la période N-3 à N à travers un tableau et d'en déterminer la tendance ;*
- *De rapprocher les tendances des coûts et des quantités avec la tendance des réalisations, pour la même période, des ventes et de la production pour les OACC et avec le niveau de satisfaction des besoins des citoyens (dans la mesure où ils sont quantifiés dans le rapport d'activité) pour les OACP, à titre d'exemple :*
 - ✓ *Une baisse de l'écart global des réalisations financières avec le maintien du même niveau de production ou du même niveau de satisfaction des besoins des citoyens signifie que la gestion de la fonction approvisionnement de l'organisme a été efficiente ;*
 - ✓ *Une variation disproportionnée significative entre l'écart global des réalisations financières avec la variation de la production signifie en cas de tendance négative que la gestion de la fonction n'a pas été efficiente.*

Dans tous les cas le rapporteur doit :

- ✓ *Éclater l'écart global en écart de quantité et écart de prix : dans le cas où l'écart global est dû uniquement à un écart de quantité, le rapporteur doit s'intéresser à la qualité et au rendement des matières achetées et dans le cas où l'écart est dû principalement aux prix, le rapporteur doit s'intéresser à la mise en jeu de la concurrence et le choix des fournisseurs ;*
- ✓ *Demander aux responsables les explications liées à ces écarts et les analyser par rapport aux tendances du marché d'approvisionnement de l'organisme (ex : inflation, marché boursier).*
- *De rapprocher les réalisations globales avec les objectifs fixés à la fonction approvisionnement et de déterminer les causes justifiant éventuellement la non atteinte des objectifs : causes internes à l'entreprise telles que la mauvaise définition des besoins d'achat, organisation inadaptée, faible maîtrise du marché ou externes telles que l'inflation, crise boursière, etc.*

2) Réalisation des achats

La vérification de la réalisation avec efficacité et efficience du programme d'achat s'effectuera à travers les outils suivants :

- *La politique d'achat basée sur la centralisation de l'achat des stocks communs à toutes les unités de l'organisme (cas des organismes ayant plusieurs unités, antennes, directions...) utilisant les mêmes stocks particulièrement dans le cas où ces stocks sont importés et ce, en vue de faire des économies d'échelle et négocier en position de force avec les fournisseurs. La politique de centralisation de l'achat doit être dûment justifiée par l'organisme par une étude sur les stocks à centraliser et ceux à décentraliser, les économies d'échelle préalablement déterminées (gain sur les frais d'approche, sur les prix unitaires, sur le suivi...), l'efficacité dans la réalisation du programme (délai de négociation et conclusion des contrats, délai de réalisation...) et un système d'alimentation régulière des unités en stocks ;*
- *Le choix d'un échantillon de contrat, bon de commande, de convention et de marché à commande touchant à toutes les natures ou rubriques de stocks et à tous les exercices de la période de contrôle et dont le montant et les quantités sont significatifs pour le contrôle. La vérification portera :*
 - ✓ *Sur la régularité de la passation des contrats (conformité aux procédures et/ou au code des marchés publics) et le niveau de protection des intérêts de l'organisme ;*

- ✓ *La mesure de l'efficacité de la réalisation des contrats en rapprochant les délais courus entre l'appel à la concurrence et la réception des stocks avec les standards ou objectifs fixés dans le contrat et d'évaluer éventuellement les préjudices subis par l'organisme (baisse de la production et du chiffre d'affaires, indisponibilité du service public ...) en cas de retards de livraison des stocks. Les délais de réalisation des contrats doivent être également rapprochés entre les contrats similaires et d'une année à une autre à travers un tableau pour apprécier l'objectif de réduction des délais d'approvisionnement notamment s'il est fixé par la direction. La mesure des délais de réalisation doit être complétée par le niveau de respect de la vérification de la qualité exigée en recensant les quantités rejetées pour non qualité et les conditions de leur remplacement par le fournisseur ;*
- ✓ *La mesure des surcoûts induits par la réalisation des contrats (surestaries, pénalités pour non enlèvement, pertes sur quantités, révision des prix, ...)* ;
- ✓ *L'examen des conditions de conclusion d'avenants au contrat.*
- *S'assurer de la mise en place d'un système d'évaluation des fournisseurs sur la base de critères et de barème pour une évaluation objective des opérations ou des contrats d'achat antérieurs tels que la qualité des fournitures, le prix, le respect des délais contractuels, disponibilité du fournisseur, assistance après-vente, etc. Ce système permettrait d'éliminer lors des consultations et des choix les fournisseurs à risques ;*
- *S'assurer de la mise en place d'un système de pré-qualification des fournisseurs ;*
- *Déterminer le montant des approvisionnements effectués auprès des organismes publics notamment ceux sélectionnés sur la base de la marge préférentielle prévue par le code des marchés publics ;*
- *Analyse comparative de l'évolution des prix unitaires durant la période de contrôle notamment pour les principaux articles achetés (un nombre d'articles restreint formant le montant le plus important des achats, exemple : la méthode des 20 / 80%). Cette analyse peut être faite à partir des informations de la comptabilité matière ou du fichier des stocks. Les variations significatives (accroissement ou baisse) doivent être justifiées (inflation, choix inapproprié de fournisseur, tendance boursière...) et des explications doivent être fournies par les responsables. Dans le cas où l'analyse de l'évolution des prix n'est pas présentée par l'organisme dans son rapport d'activité ou de gestion, le rapporteur doit recommander sa mise en place ;*

- *Analyse des conditions d'obtention des crédits fournisseurs en comparant les prix offerts pour les paiements comptants avec les prix obtenus pour les paiements à termes et déterminer les gains éventuels obtenus particulièrement dans le cas des importations et dans le cas où les besoins de financement de l'exploitation de l'organisme sont important ;*
- *Vérifications de l'obtention hors facturation des remises, rabais et ristournes accordées par les fournisseurs ;*
- *Calculer certains ratios tels que :*
 - ✓ *Le coût d'achat des consommations sur la production de l'exercice et en déterminer l'évolution durant la période et le comparer avec celui d'un organisme similaire contrôlé par la Cour ou à celui de la branche ou du secteur d'activité de l'organisme ;*
 - ✓ *La part du coût d'achat des consommations dans l'excédent brut d'exploitation de l'organisme ;*
 - ✓ *Montant des crédits fournisseurs/le montant des achats consommées TTC X 360J.*

Une variation baissière des deux premiers ratios implique une efficacité de la fonction approvisionnement dans les mêmes conditions de marché et d'exploitation de l'organisme (stabilité du marché et stabilité de la productivité et des rendements machines).

Un accroissement du troisième permet à l'organisme de mieux financer son cycle d'exploitation.

Fiche n°3 : Les stocks

1- Objectifs de la fiche

La fiche vise à vérifier que :

- L'organisme contrôlé a constitué des stocks optimaux permettant de minimiser les coûts de leur détention et de leur financement et d'assurer l'alimentation régulière et permanente de ses structures et ses unités utilisatrices c'est-à-dire que les stocks de sécurité adoptés par l'organisme tiennent compte des délais d'approvisionnement et de la nature d'activité ;*
- Le déclenchement des achats est effectué dès l'atteinte des stocks de sécurité ;*
- Le logiciel de gestion des stocks appliqué est adapté à la nature de l'activité de l'organisme et à ses besoins d'information en amont et en aval (cohérence avec le logiciel de comptabilité et le logiciel des achats et des fournisseurs) et à ses procédures internes ;*
- Les flux physique d'entrée et de sortie sont maîtrisés au plan quantitatif et qualitatif ;*
- Toute demande d'achat émane des structures est visée préalablement par la gestion des stocks et le magasinier pour éviter de placer des bons de commandes pour des biens existant en quantité suffisante dans le magasin.*

2- Directives d'appréciation

Le rapporteur pour apprécier la gestion efficace et efficiente des stocks doit :

- Rapprocher les situations des stocks aux états d'inventaires et aux soldes comptables correspondants et en tirer les écarts et demander aux responsables de l'organisme de les justifier. Dans le cas où ce rapprochement n'est ni effectué ni présenté par l'organisme dans ses rapports d'activité et/ou de gestion, le rapporteur doit faire des recommandations à l'organisme en vue de le mettre en place ;*
- Vérifier que la politique de déstockage adoptée par l'organisme est adaptée à la nature de l'activité de l'organisme (exemple : méthode FIFO pour les produits périssables) ;*
- Vérifier que l'organisme a mis en place une politique de stocks de sécurité pour les fournitures principales et a défini des délais d'approvisionnement et que ces indicateurs sont portés sur les fiches de stocks (ou logiciel de gestion des stocks) et l'opération d'achat est déclenchée dès que le niveau de stocks de sécurité est atteint ;*
- Vérifier que les fournitures auxiliaires disponibles sur le marché local qui n'ont pas d'incidence directe sur l'activité de l'entreprise sont gérés en stocks zéro « 0 » ;*

- *Vérifier que les stocks présentant des risques pour l'environnement et la sécurité industrielle sont bien identifiés et qu'une procédure spécifique de stockage, de manipulation, de circulation et d'utilisation a été mis en place par l'organisme et communiquée à l'ensemble du personnel ;*
- *Vérifier le niveau des stocks morts ou non utilisables à partir de la détermination des fiches de stocks d'articles n'ayant connu aucun mouvement de sortie durant un ou plusieurs exercices ou en recourant au logiciel de gestion des stocks dans le cas où il permet l'édition des situations de stocks morts ou non utilisables, et rapprocher la valeur des stocks morts avec la valeur du total des stocks et en déterminer l'évolution durant les exercices N-3 à N. Dans le cas où la situation des stocks morts n'est pas déterminée chaque fin d'année par l'organisme, en lui faire recommandation ;*
- *Demander aux responsables de justifier la situation des stocks morts (achat inapproprié, articles périmés, articles de mauvaise qualité, abondant de la production utilisant l'article...) et des décisions prises pour l'assainissement de la situation (revente ou réforme) ;*
- *Calculer le ratio de rotation des stocks : (stock moyen de matières et fournitures/coût de production des produits vendus x360 j) et analyser son évolution durant la période N-3 à N. Un accroissement de la durée entraîne forcément un accroissement des besoins en fonds de roulement (BFR).*

PARTIE III : QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE DE LA QUALITÉ DE LA GESTION

STRATÉGIES ET GOUVERNANCE

Documents à fournir

1. *Documents de répartition des compétences (manuels de procédures...).*
2. *Comptes rendus de conseils d'administration et, le cas échéant, d'autres structures de gouvernance interne, en fonction de leur importance.*
3. *Documents de performance de votre organisme (annexe au dossier du budget prévisionnel, rapports annuels de gestion ou de performance).*
4. *Présentation des indicateurs de performance (intitulé, mode de calcul...).*
5. *Tableau des résultats des indicateurs sur la période 20xx-20zz.*
6. *Autres tableaux de bord de l'établissement mis en place pour le suivi de son activité.*
7. *Rapports d'activités et de gestion, comptes rendus de réunion du conseil d'administration, des différentes commissions internes et des différentes structures de l'organisme.*

Questions

• Cadre juridique et périmètre

1. *Quels sont les textes spécifiquement applicables à votre organisme ?*
2. *Le statut de votre organisme pose-t-il des difficultés particulières quant à l'identification des référentiels applicables en matière de gouvernance, de performance, de prévision et d'exécution budgétaire et de tenue de la comptabilité ?*
3. *Avez-vous des filiales ou des participations ? Si oui, fournir le détail des filiales et participations au 31 décembre 20zz (liste et pourcentage de détention).*
4. *Brève description des faits marquants de la période sous revue (20yy-20zz) justifiant d'attirer notre attention : changements de périmètre ou de compétences, réorganisations structurelles ou territoriales incluant, notamment, des changements de système d'information, des dispositions de maîtrise des coûts...*

• Gouvernance et stratégie

1. *Existe-t-il un organigramme hiérarchique et fonctionnel de votre organisme ? Ce dernier est-il systématiquement tenu à jour ?*
2. *Existe-t-il un organigramme nominatif spécifique à chaque structure ?*
3. *L'organigramme est-il diffusé à tout le personnel ?*

4. *Existe-t-il un manuel de procédures ou des notes de service portant description et définitions précises des tâches et attributions ?*
5. *Quels sont les outils de supervision qui ont été mis en place pour assurer conseil et assistance aux collaborateurs en vue d'améliorer leur efficacité et leur efficience, de les motiver et d'éviter les abus et les erreurs ?*
6. *Le profil des agents est-il adapté à la nature des tâches imparties aux services concernés ?*
7. *Le taux d'occupation des agents est-il correct ?*
8. *L'étendue des responsabilités de chaque agent a-t-elle été clairement définie ?*
9. *Les agents disposent-ils de la documentation de base complète et actualisée, nécessaire à la bonne exécution de leurs tâches ?*
10. *Les conditions matérielles de travail sont-elles adéquates (état des locaux, mobiliers, archives...) ?*
11. *Les responsabilités sont-elles formalisées dans un document ?*
12. *Existe-t-il des chevauchements de responsabilités ?*
13. *Les tâches incompatibles sont-elles clairement séparées au sein de l'organisme ?*
14. *Un dysfonctionnement grave est-il examiné en termes de séparation des tâches ?*
15. *Les processus principaux de l'organisme sont-ils bien répartis entre plusieurs directions et/ou services ?*
16. *De quelle manière vous assurez-vous que les décisions qui sont prises n'outrepassent pas les pouvoirs délégués ?*
17. *De quelle manière les délégations de pouvoir sont-elles communiquées à l'interne et à l'externe (tutelles, partenaires, fournisseurs, clients...) ? Sont-elles régulièrement mises à jour ?*
18. *Est-il procédé régulièrement à l'évaluation de l'assiduité et du rendement des agents ?*
19. *Des sanctions sont-elles prévues et appliquées en cas d'absentéisme ou de carence dans le travail ?*
20. *Est-il procédé au perfectionnement des agents en exercice ?*
21. *Les contrôles décrits dans les manuels de procédures sont-ils effectivement appliqués et ce conformément aux dites procédures ?*
22. *Un tournus est-il organisé pour les postes clés ? Ce tournus est-il suffisant ?*
23. *Existe-t-il une activité de contrôle du type « revue managériale » ?*
24. *Quelle est la répartition des missions de l'encadrement supérieur de votre organisme ? (Décrire)*

25. *Quel est le rôle du président du CA et comment s'articule-t-il avec celui de la direction générale de votre organisme ?*
26. *Quelles sont les instances de pilotage stratégique (ex : comité stratégique, conseil d'administration) ? Rôle, attributions et fonctionnement.*
27. *Combien de pré-conseils d'administration sont organisés (les différentes tutelles se coordonnent-elles entre elles ou au travers de multiples réunions à votre organisme) ? Avec quel préavis les dossiers de conseils d'administration sont-ils transmis aux tutelles ?*
28. *Existe-t-il des comités spécialisés (commissions internes) ? Quel est leur rôle ? Quelle est leur composition ? Comment s'articulent-ils avec le conseil d'administration ?*
29. *Comment le contrôle de la tutelle est-il organisé ?*

• Performance

1. *Quels sont les outils de suivi de la performance ?*
2. *D'une manière plus générale, comment la mesure de la performance est-elle déclinée en interne (objectifs et indicateurs) ?*
 - a. *Quels sont les objectifs fixés ?*
 - b. *Quels sont les moyens à disposition de l'organisme (moyens humains, matériels, informatiques, juridiques, etc.) en vue de la réalisation des objectifs ?*
 - c. *Existe-t-il des plans visant à la mise en place de tels moyens (ex : analyse des besoins en personnels, besoin de nouveaux locaux, besoins informatiques, etc.) ?*
 - d. *La Direction a-t-elle mis en place des objectifs pour chacune de ses activités ?*
 - e. *Les personnes occupant des postes à responsabilités participent-elles à l'établissement des objectifs dont elles ont la charge ?*
 - f. *Ces objectifs sont-ils écrits ?*
 - g. *Sont-ils classés par ordre d'importance, de priorité ?*
 - h. *Sont-ils suffisamment précisés ?*
3. *Quels sont les indicateurs internes suivis ?*
 - a. *Comment ont-ils été définis ? Ces définitions sont-elles formalisées et largement partagées ? Reflètent-ils les objectifs stratégiques de votre organisme ?*
 - b. *Les indicateurs peuvent-ils être expliqués/utilisés facilement et de manière claire ?*

- c. *Couvrent-ils les différentes activités de votre organisme ?*
 - d. *Les résultats produits par l'indicateur peuvent-ils être vérifiés et sont-ils garantis ? Est-il possible de manipuler le résultat ?*
 - e. *L'indicateur permet-il d'identifier des actions à mettre en œuvre pour améliorer la performance ?*
 - f. *La mise en place de l'indicateur implique-elle un effort disproportionné par rapport à son utilité ?*
4. *Au-delà des indicateurs, existe-t-il d'autres outils (tableaux de bord, reporting) pour juger de l'atteinte de ces objectifs ?*
5. *Comment le pilotage interne de la performance est-il assuré ?*
- a. *Comment s'articulent le dialogue sur la performance et le dialogue budgétaire ?*
 - b. *Existe-t-il un contrôleur de gestion et un dispositif de contrôle de gestion clairement identifié ?*
 - c. *Les mécanismes mis en place pour identifier les risques issus de facteurs internes ou externes sont-ils suffisants ?*
 - d. *Les risques majeurs susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs liés aux activités ont-ils été identifiés ?*
 - e. *Le processus d'évaluation des risques est-il formalisé ?*
 - f. *L'évaluation des risques est-elle réalisée avec la participation des responsables concernés ?*
 - g. *L'évaluation des risques est-elle un processus continu ?*
 - h. *Tous les risques identifiés font-ils l'objet d'une catégorisation en vue de leur traitement ?*
 - i. *Y a-t-il un plan, une programmation annuelle pour l'entité (et les directions ou les services) ?*
 - j. *Existe-t-il un plan ou une programmation à moyen et long terme ?*
 - k. *Font-ils l'objet d'une formalisation écrite ?*
 - l. *Le plan ou la programmation sont-ils scindés en projets définis ?*
 - m. *La direction se préoccupe-t-elle de la planification ou de la programmation et l'a-t-elle approuvée ?*
 - n. *Des responsabilités de réalisation ont-elles été assignées ?*
 - o. *Y-a-t-il un contrôle des réalisations ?*
 - p. *La programmation est-elle quantifiée (en termes de coût, de date, etc...)?*
 - q. *Les réalisations font-elles l'objet de rapports réguliers ?*

- r. *Ces rapports sont-ils écrits ?*
 - s. *Les non-réalisations sont-elles examinées avec la direction ?*
6. *Quels outils de pilotage ont été mis en place entre votre organisme, sa tutelle et les différents filiales ou/et sites géographiques ?*

CONTRÔLE ET AUDIT INTERNE

LA FONCTION FINANCES

Documents à fournir

1. *Organigramme de la fonction finances.*
2. *Manuel des procédures internes, organigramme fonctionnel.*
3. *Indicateurs de performance des finances.*
4. *Acte de délégation de signature dans la fonction finances.*
5. *Rapports de présentation des décisions budgétaires.*
6. *Documents de notifications des ressources allouées par la tutelle ou l'assemblée générale.*
7. *Documents de suivi infra annuel et de prévision de la masse salariale.*
8. *Décisions modificatives de budget en cours d'année.*
9. *Notes d'orientation budgétaires.*
10. *Plan comptable de l'entreprise.*
11. *Lettre de confirmation des soldes bancaires.*
12. *Les états d'inventaire et les états des écarts d'inventaire.*
13. *Compte-rendu des états de rapprochement bancaire.*
14. *Situation du compte de trésorerie aux dates suivantes.*
15. *Bilan annuel des agios.*
16. *Plans de financement prévisionnels.*
17. *État de rapprochement des plans de financement prévisionnels et des réalisations.*
18. *Procédure de dépréciation des créances clients.*

Questions

- **Organisation et fonctionnement de la fonction finances**

1. *Quelle est la place de la fonction finances dans l'organigramme général de l'entité contrôlée (direction centrale rattachée directement à la DG...) ?*

2. *Quelles sont les tâches confiées à la fonction finances (budget, comptabilité générale, comptabilité analytique, trésorerie, gestion de la dette, gestion patrimoine...) ?*
3. *La fonction finances est-elle dotée d'un manuel des procédures internes de travail définissant les tâches de chaque responsable, les supports d'information et le diagramme de leur circulation, la conservation et le classement des pièces justificatives ?*
4. *L'entité a-t-elle défini des indicateurs de performance pour la fonction finances ? Lesquelles ?*
5. *Le premier responsable de la fonction a-t-il le statut de cadre dirigeant ? est-il soumis à un contrat d'objectif ? Si oui, la partie variable de son salaire est-elle indexée sur la réalisation des objectifs ?*
6. *Existe-t-il une charte des pouvoirs pour les finances ?*
7. *Le responsable des finances est-il le seul signataire des chèques, traite, lettre de crédits et tout autre valeur mobilière et de leur endossement ou est-il cosignataire avec le cadre dirigeant principal (DG ou PDG) ? existe-t-il d'autres signataires en cas de leur absence ?*
8. *Les fonctionnalités sont-elles informatisées ? (Cf. Système d'information)*

• La gestion budgétaire

1. *La fonction finance dirige-t-elle le processus d'élaboration du budget en sa qualité de détenteur des éléments de valorisation des programmes prévisionnels ? Si oui établit-elle des notes d'orientation ?*
2. *Qu'elles sont les dates d'élaboration et d'approbation des budgets ?*
3. *Le budget s'intègre-t-il dans le processus d'élaboration des plans de développements et des programmes pluriannuels ?*
4. *L'entité a-t-elle mis en place des standards et des coûts préétablis pour quantifier et valoriser les programmes d'achat, d'investissement et les charges ?*
5. *Le budget approuvé est-il limitatif pour les dépenses ?*
6. *L'entité contrôlée a-t-elle mis en application des mesures concrètes de maîtrise des dépenses publiques et lesquelles ? (Non remplacement d'un départ sur deux, part variable en fonction de la performance dans la rémunération des dirigeants, optimisation de la gestion du parc immobilier, début de mise en œuvre d'un schéma pluriannuel de stratégie immobilière, réduction des dépenses de fonctionnement, qualité comptable) ...*
7. *Indiquer les cas de recours à une décision modificative du budget. Présenter les raisons qui ont conduit la direction à solliciter une décision modificative auprès du conseil d'administration sur les cinq derniers exercices écoulés et sur l'exercice en cours. Ces sollicitations sont-elles en lien avec des événements maîtrisables ?*

8. *L'entité contrôlée procède-t-elle au rapprochement des réalisations physiques et financières avec les prévisions budgétaires (contrôle de gestion) et avec les objectifs stratégiques ? Les écarts sont-ils expliqués ?*
9. *Les résultats budgétaires alimentent-ils le rapport de gestion du conseil d'administration ?*

• La comptabilité générale

1. *La nomenclature des comptes arrêtée donne-t-elle une image suffisante sur la situation du patrimoine et des comptes de gestion ? Existe-t-il un grand livre auxiliaire clients et un grand livre auxiliaire fournisseurs ? Sont-ils rapprochés avec les fichiers du service achat et du service vente ?*
2. *Les tâches d'enregistrement comptables et le suivi de la trésorerie sont-ils nettement séparés ?*
3. *La procédure de comptabilisation est-elle diffusée aux comptables ? Les pièces comptables sont-elles contrôlées et approuvées avant leur enregistrement ?*
4. *Les soldes importants des comptes clients sont-ils confirmés par écrit chaque fin d'exercice par les clients concernés ?*
5. *Les soldes des comptes de stocks et d'investissement sont-ils rapprochés avec les états d'inventaires de fin d'année ? Les écarts sont-ils expliqués et la régularisation est-elle soumise préalablement à l'approbation du conseil d'administration ?*
6. *La fonction finances associe-t-elle les fonctions opérationnelles et techniques dans les écritures d'inventaire de fin d'année (réévaluation des investissements, estimation des provisions pour perte et pour dépréciation) ?*
7. *Quels sont les rejets des demandes de paiement des autres structures ?*
8. *Quels sont les cas où l'ordonnateur ou le cadre dirigeant principal s'est substitué au responsable financier pour le paiement de dépense ?*
9. *Les recommandations du commissaire aux comptes sont-elles prises en charge par l'entité en cours d'exercice ?*

• La comptabilité analytique

1. *Votre organisme dispose-t-il d'une comptabilité analytique ?*
2. *Si oui, de quand date le dispositif ? Quels sont les objectifs recherchés ? Qui gère le dispositif ? Quels en sont les principes de construction ?*
3. *En l'absence d'une telle comptabilité, quels sont les développements envisagés par votre organisme pour s'en doter ?*
4. *Les éléments de la politique de tarification permettent-ils de s'assurer que les prix pratiqués sont supérieurs aux coûts complets ?*
5. *Certaines prestations sont-elles réalisées à perte ?*

6. *Communiquer les informations analytiques et sectorielles disponibles.*

• **La trésorerie**

1. *Les brouillards de banques et de caisses sont-ils tenus ? Sont-ils informatisés ?*
2. *Les états de rapprochements bancaires sont-ils établis mensuellement ? Les suspens et les écarts avec les banques sont-ils immédiatement réclamés ?*
3. *Les admissions en dépenses sont-elles planifiées en fonction des échéances de recettes et en fonction des autorisations budgétaires ? L'entité a-t-elle enregistré en cours d'exercice des non disponibilités de trésorerie ? Quelle a été la fréquence ?*
4. *Le niveau des disponibilités est-il surveillé au jour le jour ?*
5. *L'accès au coffre et au carnet de chèques et aux autres valeurs financières est-il réglementé ?*
6. *Les remises à la banque s'effectuent-elles tous les jours ?*
7. *Les agios sont-ils contrôlés et approuvés ?*

• **Le plan de financement**

1. *Les plans de financement prévisionnels sont-ils établis chaque exercice en tenant compte du plan de développement et de la croissance induite par l'activité de l'entité ?*
2. *Les réalisations du plan de financement sont-elles rapprochées au plan prévisionnel ? Les écarts sont-ils expliqués et des mesures sont-elles prises pour rétablir éventuellement l'équilibre financier ?*
3. *Les variations du fonds de roulement sont-elles analysées et surveillées par les finances ? Les éventuels déséquilibres sont-ils anticipés et des solutions sont-elles proposées par les finances aux organes principaux de gouvernance ?*
4. *Quel est le rôle des finances dans le choix des formules de prêts et de négociation des contrats ?*

• **Les créances**

1. *Le recouvrement des créances est-il confié à la fonction finances ?*
2. *La politique de crédit client est-elle à l'initiative de la fonction finances ? Des critères préétablis sont-ils fixés pour l'octroi du crédit (importance des ventes, solvabilité du client, garantie : traite avalisée ou caution bancaire) ?*
3. *L'analyse des créances par âge et par risque est-elle établie chaque exercice ?*
4. *Quel est le montant des provisions pour dépréciation des créances constituées par l'entité ? Que représente-t-il par rapport au chiffre d'affaires ?*

5. *Le contentieux sur créances est-il suivi par les finances ou le juridique pour chacun des exercices notifiés ? Détail des créances clients par typologie (idem pour les factures à établir/produits à recevoir).*

GESTION DES RESSOURCES HUMAINES

Documents à fournir

1. *Le plan de gestion annuelle ou pluriannuelle.*
2. *Tableau des effectifs par catégories socio-professionnelles.*
3. *Personnel en position spéciale (disponibilité, détachement, congé de maladie).*
4. *État du personnel contractuel et vacataire (% par rapport à l'ensemble des effectifs).*
5. *Procès-verbaux des commissions paritaires.*
6. *Programme annuel ou pluriannuel de formation, bilan des actions de formation.*
7. *Turn-over/taux d'absentéisme, prévision de départ en retraite, prévision de recrutement.*
8. *Plan de promotion (tableau d'avancement, examen professionnel).*
9. *Convention collective.*

Questions

1. *Existe-t-il une politique formalisée des ressources humaines ? Si oui, sous quelle forme ?*
2. *Comment cette politique est-elle diffusée en interne ?*
3. *Comment le respect de cette politique est-il assuré ?*
4. *Existe-t-il une concertation interne sur les dysfonctionnements en matière de gestion du personnel ?*
5. *Les registres légaux du personnel sont-ils tenus ?*
6. *La mise à jour du fichier du personnel est-elle contrôlée et supervisée par des personnes autorisées ?*
7. *Les mouvements des personnels sont-ils tous enregistrés (mutation, promotion, départ...) ?*
8. *La rotation des personnels sensibles est-elle planifiée et assurée ?*
9. *Comment s'assure-t-on que les agents recrutés ont les compétences requises pour le poste ?*
10. *Des définitions de fonction sont-elles formalisées (fiches de poste, fiche d'emploi) ?*
11. *Existe-t-il une procédure d'évaluation ? Si oui, la présenter.*

12. *Comment les dossiers individuels des agents sont-ils tenus ?*
13. *Existe-t-il une procédure formalisée de congé ?*
14. *Existe-t-il un règlement intérieur de l'organisme ? Est-il remis et signé au moment du recrutement ?*
15. *Existe-t-il un tableau de bord des ressources humaines ? Si oui, quelles sont ses principales caractéristiques (principaux indicateurs) ?*
16. *La présence et le temps de présence du personnel sont-ils contrôlés ?*
17. *Existe-t-il une politique de fidélisation ou d'intéressement des agents ? Quelles en sont les modalités ?*
18. *Existe-t-il un système informatisé global des ressources humaines ?*
19. *Le recrutement est-il externalisé ? Si oui, selon quelles modalités ?*
20. *Existe-t-il une procédure de prévention des conflits ?*
21. *Comment la formation professionnelle continue, est-elle organisée et adaptée aux besoins internes ? Existe-t-il une procédure formalisée d'identification des besoins de formation ?*
22. *Renseigner les tableaux joints de la pyramide des âges et des grades au sein de votre organisme ?*

LES SYSTÈMES D'INFORMATION

Documents à fournir

1. *Organigramme de la fonction informatique.*
2. *Manuel d'organisation.*
3. *PV de réunion de la direction.*
4. *Cartographie des réseaux.*
5. *Contrats de sous-traitance informatique.*
6. *Procédures de supervisions des flux de données.*
7. *Note de la direction relative à l'accès à la salle informatique ;*
8. *État des équipements de climatisation et d'incendies utilisés par l'organisme.*
9. *État du réseau d'électricité.*
10. *Contrats de prestation d'hébergement d'équipements informatiques.*
11. *La charte informatique.*
12. *Cartographie des risques informatiques.*
13. *Rapports d'audits informatiques internes et externes.*
14. *États des inventaires du matériel informatique.*
15. *Procédures de gestion des projets.*

16. *États des contrats d'investissements informatiques.*
17. *Le schéma directeur informatique.*
18. *Le budget de la fonction informatique.*
19. *Le contrat de performance et/ou convention de cadre dirigeant.*
20. *Le rapport d'activité de la fonction informatique.*

Questions

• Organisation et gouvernance de la fonction informatique

1. *La fonction informatique est-elle rattachée directement à la direction générale ? Si non, quelle est la structure de rattachement ?*
2. *Participe-t-elle aux réunions de la direction générale (conseil de direction) ?*
3. *L'organigramme de la fonction informatique est-il accompagné des fiches de postes définissant le rôle et la responsabilité de chaque poste de travail ?*
4. *Le personnel informatique est-il stable ? Quel est son Turn-over ?*
5. *L'organisme recourt-t-il à la sous-traitance informatique ? Si oui, dans quelles conditions ? La sous-traitance fait-elle l'objet d'un contrat définissant le rôle, les obligations, les droits et les responsabilités de chaque partie ?*
6. *Le poste de responsable de sécurité des systèmes d'information est-il indépendant de la fonction informatique ? Si oui, de quelle structure dépend-t-il ?*
7. *La fonction informatique a-t-elle identifié les risques informatiques de l'organisme ? Si oui, a-t-elle mis en place un plan et une procédure pour les maîtriser ?*
8. *La connaissance des applications, interfaces, contrôle en place est-elle formalisée dans des cartographies, documents descriptifs des applications modèles de données... ?*
9. *La cartographie réseau est-elle régulièrement mise à jour et indique-t-elle les dispositifs de protection contre les intrusions ?*
10. *Les données circulant dans le système d'information sont-elles contrôlées ? Quel est le système de supervision mis en place à cet effet ?*

• Sécurité et continuité d'exploitation du SI

1. *L'organisme a-t-il mis en place une procédure rigoureuse d'accès du personnel à la salle informatique contenant les infrastructures informatiques basée sur un système d'attribution de badges nominatifs régulièrement révisée ?*
2. *L'organisme a-t-il mis en place un dispositif de protection contre les risques de l'environnement (climat) et les risques d'incendie ?*

3. *L'organisme dispose-t-il d'équipements hébergés à l'extérieur chez un prestataire ? Si oui, quelles sont les mesures prises par l'organisme pour s'assurer de leur sécurité ?*
4. *Existe-t-il un système d'identifiant unique nominatif et un mot de passe pour accéder aux applications informatiques ?*
5. *L'organisme a-t-il défini des profils d'accès en vue de restreindre les accès aux données sensibles ?*
6. *Quelle est la procédure de création, de modification et de désactivation de comptes utilisateurs ? est-elle formalisée et validée par le responsable hiérarchique de l'agent concernée ?*
7. *L'organisme a-t-il mis en place une politique de sécurité informatique et une charte informatique portée à la connaissance de l'ensemble du personnel et les personnes externes en vue de les sensibiliser aux risques informatiques et aux dispositifs de sécurité mis en place ? Si oui, sont-elles régulièrement revues et communiquées au personnel ?*
8. *L'organisme procède-t-il à des audits informatiques ? Si oui, quels sont les plans d'action mis en place pour la prise en charge des recommandations des rapports d'audits ?*
9. *Le matériel informatique est-il inventorié chaque fin d'exercice ? Les écarts d'inventaires sont-ils justifiés ?*
10. *Quelles sont les mesures prises par l'organisme pour se conformer aux exigences légales et réglementaires dans le domaine informatique (conservation de l'information, protection des données personnelles et respect de la propriété intellectuelle) ?*
11. *L'organisme a-t-il mis en place une procédure formalisée de sauvegarde des données, définissant le rôle et la responsabilité du personnel chargé de la sauvegarde et du personnel chargé de la supervision de la sauvegarde ainsi que les outils de sauvegarde ?*
12. *L'accès au dispositif de sauvegarde est-il sécurisé ? Le dispositif de sauvegarde est-il protégé contre les risques d'incendie et de l'environnement ?*
13. *La qualité de la sauvegarde est-elle régulièrement testée ? (Tests de restauration des données).*

• Gestion des projets informatiques

1. *L'organisme a-t-il mis en place une procédure formalisée de gestion des projets informatiques (définition des besoins informatiques, maturation et lancement des projets, suivi de la réalisation, réception et mise en exploitation des projets) ?*
2. *Quels sont les projets réceptionnés durant la période N-3 à N ? Ont-ils connu des dépassements dans les délais de réalisation ? Si oui, quels sont les motifs ?*

3. *Les montants financiers budgétisés des projets informatiques ont-ils été réévalués ? Si oui, quels sont les motifs à l'origine de la réévaluation ?*
4. *Les projets ont-ils été définitivement réceptionnés ? Si non, quelles sont les réserves émises ? Les utilisateurs des projets informatiques ont-ils été impliqués dans la réception des projets informatiques ?*
5. *Les utilisateurs des projets ont-ils été satisfaits des projets ? Les objectifs pour lesquels les projets ont été initiés ont-ils été atteints ?*
6. *Quel est le retour sur investissement constaté des projets informatiques ?*

• **Performance de la fonction informatique**

1. *La fonction informatique dispose-t-elle d'un budget spécifique ? Si oui, fait-il l'objet d'un suivi des réalisations physique et financière sur la base de rapports réguliers d'activité soumis à l'approbation de la direction ? Le budget a-t-il connu des dépassements ?*
2. *La direction a-t-elle mis en place un schéma directeur informatique ? Si oui, qu'elle est sa durée et son système de révision ?*
3. *La direction générale a-t-elle fixé des objectifs de performance à la fonction informatique ? Si oui, quels sont les indicateurs utilisés pour mesurer la réalisation des objectifs ?*
4. *Le responsable de la fonction informatique est-il soumis à un contrat d'objectif ou de performance ? Si oui, sa rémunération est-elle calculée en lien avec la réalisation des objectifs ?*
5. *La direction générale a-t-elle mis en place des indicateurs pour mesurer la satisfaction des utilisateurs internes du système d'information et des usagers accédant de l'extérieur aux services en ligne fournis par l'organisme ?*
6. *L'organisme a-t-il évalué les gains de temps (délais de traitement et de communication de l'information) et de coût (consommation de fourniture, frais de personnel...) réalisés par la dématérialisation de la gestion des clients, des fournisseurs, des finances et des ressources humaines... ? Si oui, quel a été le montant des gains ?*
7. *Le système d'information a-t-il amélioré la qualité de l'information et renforcé les mécanismes de contrôle interne notamment le tableau de bord de l'organisme à temps réel ?*

LA FONCTION COMMERCIALE

Documents à fournir

1. *Contrat d'étude de marché.*
2. *Contrat de performance et/ou convention de travail du responsable commercial.*
3. *Notes de la direction relative aux crédits aux clients.*

4. *Les contrats et bons de commande client.*
5. *La balance clients.*
6. *État des participations aux appels d'offres et de consultations.*
7. *État des contrats conclus.*
8. *État des contrats résiliés.*
9. *État des créances.*
10. *Situation des conventions de crédits.*

Questions

• Organisation et gouvernance de la fonction commerciale

Directives communes à tous les organismes

1. *L'organisme a-t-il mené ou sous-traité une étude de marché pour évaluer la concurrence (principaux concurrents et part de marché) et se fixer des objectifs commerciaux ?*
2. *A-t-on fixé un contrat de performance au responsable de la fonction commerciale ? Si oui, a-t-on défini les indicateurs de performance ?*
3. *Quelle est la part de la publicité dans le budget commercial ? Le montant réservé à la publicité est-il destiné à un produit visé pour susciter la demande et l'atteinte de l'objectif visé ? Est-il régulièrement évalué ?*
4. *L'organisation de la fonction commerciale repose-t-elle sur une séparation des tâches relatives à la gestion de la clientèle, la facturation, la livraison et gestion des produits finis ?*
5. *Le personnel commercial a-t-il une formation technico-commerciale ?*
6. *Quelles sont les applications informatiques appliquées (facturation, gestion clients, gestion magasin) ? Sont-elles complémentaires et cohérentes ?*
7. *La fonction commerciale utilise-t-elle le même système de codification clients et produits que les autres fonctions ?*
8. *La fonction commerciale utilise-t-elle un site web pour communiquer avec ses clients : recueil des commandes, réclamations... ?*
9. *Quelle est la politique de crédit à la clientèle et sur quels critères repose-t-elle : solvabilité et fidélité du client, suretés accordées par le client, importance du chiffre d'affaires... ?*
10. *Comment sont déterminés les prix de vente (sur la base du marché ou sur la base des coûts de revient) ? L'organisme accorde-t-il des remises et/ou des ristournes et dans quelles conditions ?*

Directives spécifiques aux ventes sur stocks

- 1. Quelle est la variation du chiffre d'affaires et de la marge commerciale durant la période N-3 à N ?*
- 2. Quels sont les niveaux d'atteinte des objectifs de la fonction commerciale ? Si non, quelles ont été les principales difficultés internes et/ou externes justifiant la non atteinte des objectifs ?*
- 3. Quelle a été la variation des coûts de distribution durant la période N-3 à N ?*
- 4. Quel est le montant des créances sur clients et sa variation durant la période N-3 à N ainsi que la part des organismes publics ? Et quel est le montant des provisions pour dépréciation des créances constituées pour couvrir le risque de non recouvrement ?*
- 5. Quelle est la variation du nombre de clients durant la période N-3 à N ? Quelle est la part du chiffre d'affaires réalisée avec les 20 plus importants clients ?*
- 6. Quelle est la succursale, l'unité ou la direction régionale ayant réalisé le plus important chiffre d'affaires ?*
- 7. Quelle est la part des institutions publiques dans le chiffre d'affaires ?*
- 8. Quel est le montant des litiges commerciaux et quelle est sa répartition par catégorie de clients : privé, institution publiques... ?*

Directives spécifiques aux entreprises de travaux

- 1. Quel est le nombre de contrats décrochés dans le cadre de la participation de l'organisme à des appels à la concurrence ? Quel a été le montant de leur chiffre d'affaires par rapport au total du chiffre d'affaires de l'entreprise ?*
- 2. L'organisme a-t-il analysé les motifs de ses participations infructueuses aux appels d'offre ? Si oui, décrire les principaux motifs ?*
- 3. Quelle est la part des contrats de travaux conclus avec les institutions et administrations publiques ? Quels sont les montants des contrats des institutions et administrations publiques obtenus de gré à gré ?*
- 4. Quel est le nombre et le montant des contrats de travaux conclus avec les institutions et administrations publiques obtenus grâce à la marge de préférence publique prévue par le code des marchés publics lors des participations aux appels à concurrence restreints ou ouverts ?*
- 5. Les engagements contractuels (notamment les délais, la qualité et les prix) ont-ils été respectés ? Si non, quels ont été les motifs et les conséquences subies par l'organisme : pénalités et/ou résiliation de contrats ?*
- 6. Quels sont les contrats résiliés ?*
- 7. Quel est le montant des créances sur clients dont la part des institutions publiques et le montant des provisions pour dépréciation des créances ?*

Directives spécifiques aux banques

- 1. Quel est le nombre de clients et le montant des dépôts collectés et leurs évolutions durant la période N-3 à N ?*
- 2. Quel est le montant des crédits de financement d'investissement accordés aux clients et son évolution durant la période N-3 à N ? Quelle est la part des crédits de financement accordés aux institutions et administrations publiques et leur évolution durant la période N-3 à N ?*
- 3. Quelle est la part des crédits autres que les crédits d'investissement et leur évolution durant la période N-3 à N ?*
- 4. Quelle est la part des commissions bancaires dans le résultat net et son évolution durant la période N-3 à N ?*
- 5. Quel est le montant des hypothèques et des gages constitués par les clients au profit de la banque à titre de suretés ?*
- 6. Quel est le montant des provisions pour dépréciation des créances ou pour perte constituées par la banque et son évolution durant la période N-3 à N ?*
- 7. Quel est le montant des hypothèques et des gages mis en jeu par la banque ?*

LA FONCTION PRODUCTION

Documents à demander

- 1. Procédures internes de gestion de la production.*
- 2. Schéma général du processus de production.*
- 3. État des standards de qualité et de rendement et de production.*
- 4. Plan de sécurité et plan ORSEC.*
- 5. Système de management qualité (SMQ).*
- 6. Certificats ISO 9001 (qualité) et ISO 14000 (sécurité).*
- 7. Certificats de contrôle des instruments de mesure et de pesée.*
- 8. Rapport annuel d'activité.*

Questions

- 1. L'organisme a-t-il mis en place des procédures internes de gestion de la production ? Si oui, présenter la liste des principales procédures et notes de la direction.*
- 2. L'activité de l'organisme est-elle soumise à une réglementation environnementale ? Si oui, a-t-il signé un contrat de performance environnementale avec les autorités en charge du domaine ?*

3. *L'organisme est-il classé en matière de sécurité industrielle ? Si oui, a-t-il mis en place un plan de sécurité et le plan ORSEC ?*
4. *L'organisme est-il soumis à une réglementation en matière de normes de qualité ? Si oui, indiquer le texte, Si non, a-t-il mis en place ses propres standards de qualité ?*
5. *L'organisme dispose-t-il d'un laboratoire de contrôle de qualité de ses produits ? Fait-il confirmer les résultats par un laboratoire externe ?*
6. *L'organisme a-t-il fait l'objet d'un audit interne ou externe en matière d'environnement, de sécurité industrielle et de qualité ? Si oui, en faire une présentation.*
7. *L'organisme est-il certifié ISO 9001 et/ou ISO 14000 ? Si oui, quel est l'organisme certificateur ? La certification est-elle régulièrement mise à jour ?*
8. *L'organisme a-t-il fixé des standards de rendement des matières, des équipements et installations et des opérateurs ? Si oui, faire une présentation des standards de rendements.*
9. *L'organisme a-t-il défini les indicateurs de performance de la production ? Si oui, faire une présentation des indicateurs et de l'étude ayant servi à leur définition.*
10. *Les instruments de mesure et de pesée de la production sont-ils homologués par l'ONML et/ou un autre organisme, Si oui, à quand remonte-telle la dernière homologation ?*
11. *Le responsable de la production est-il soumis à un contrat de performance ? Si oui, quels sont les principaux objectifs fixés pour les exercices N-3 à N ?*
12. *L'organisme fonctionne-t-il à pleine capacité ? Si non, présenter succinctement les causes de la sous-activité.*
13. *L'organisme détermine-t-il ses coûts de production ? Si oui, quel est le système comptable ou extracomptable ?*
14. *Quel est le niveau d'intégration de la production de l'organisme ?*
15. *L'organisme a-t-il mis en place une politique de recherche développement de la production ? Si oui, par moyen propre ou en partenariat avec les centres de recherche ou les universités ?*

LA FONCTION APPROVISIONNEMENT

Documents à fournir

1. *Organigramme et fiches de poste de travail de la fonction approvisionnement.*
2. *Décisions de constitution des commissions de marché.*
3. *Les normes de qualité de l'organisme.*

4. *Contrat de performance.*
5. *États des besoins exprimés.*
6. *Budget des approvisionnements.*
7. *État des statistiques.*
8. *Fichier magasin.*
9. *États des inventaires de fin d'année.*
10. *État des stocks morts.*
11. *État des provisions constituées.*
12. *Procédure d'évaluation des fournisseurs.*
13. *Rapport d'activité de la fonction approvisionnement.*
14. *Fichier fournisseurs.*
15. *Liste des contrats d'achat, état des contrats résiliés.*
16. *Balance auxiliaire des fournisseurs.*
17. *États des litiges fournisseurs.*

Questions

• Contrôle interne et pilotage de la fonction approvisionnement

1. *L'organisme a-t-il formalisé des procédures internes de travail définissant les responsabilités dans le processus d'approvisionnement (engagement, ordonnancement, supervision, réception et paiement) et les supports d'information ?*
2. *L'organisme a-t-il mis en place des comités ou des commissions chargés de contrôler les cahiers de charges et les passations de contrats ? Si oui, quelles sont ces commissions, les critères de désignations de leurs membres et leurs prérogatives ?*
3. *L'organisme a-t-il défini ses propres standards de qualité pour les matières et fournitures ? Si oui, ces standards sont-ils portés à la connaissance des fournisseurs ?*
4. *L'organisme a-t-il fixé des objectifs et des résultats à atteindre à la fonction approvisionnement ? Si oui, sous quelle forme (contrat de performance ou autres) ? Et est-ce que les salaires du responsable et du personnel de la fonction dépendent de l'atteinte des objectifs ?*
5. *Quel est le niveau de qualification du personnel de la fonction approvisionnement ? Le personnel est-il spécialisé par catégorie de matières et fournitures ? Existe-t-il un système de rotation des acheteurs et une politique de formation adaptée ?*

6. *L'organisme dispose-t-il d'une banque de données sur son marché d'approvisionnement ? Si oui, comment elle est mise à jour régulièrement ?*
7. *L'organisme participe-t-il à un groupement d'intérêt pour s'approvisionner en commun avec les filiales de la société ou du secteur ? Si non, pourquoi ?*

• Achats

1. *Les prescripteurs (structures utilisatrices des matières et fournitures ...) participent-ils à l'élaboration du programme quantitatif d'approvisionnement ? Si oui, sous quelle forme et dans quel cadre ?*
2. *Quelles sont les structures qui participent à la valorisation du programme prévisionnel d'approvisionnement et comment ?*
3. *Quelle est la part du programme des achats sur le marché national par rapport au montant total du programme ? Et quelle est son évolution durant la période N-3 à N ?*
4. *Quelle est la politique d'achat de l'organisme (achats groupés cas des filiales) ou centralisation de l'achat ? L'organisme a-t-il évalué les économies d'échelle en cas de centralisation des achats (gains sur les prix, les délais, les frais d'approche ...) ? Quelles sont les types de fournitures et matières dont l'achat est centralisé ?*
5. *L'organisme évalue-t-il ses fournisseurs ? Si oui, le système d'évaluation (critères et barème) est-il porté à la connaissance des fournisseurs ? L'évaluation des fournisseurs est-elle utilisée comme critère de sélection lors des appels à la concurrence ?*
6. *Existe-t-il un système de pré-qualification des fournisseurs ?*
7. *Quels sont les taux de réalisation physique et financière du budget d'approvisionnement ?*
8. *Quel est le niveau d'atteinte des objectifs ?*
9. *Quel est la part des achats auprès des institutions publiques sélectionnées grâce à la marge de préférence nationale ?*
10. *Quelle est l'évolution des prix d'achat moyens tous produits confondus et des dix principales références durant la période N-3 à N ?*
11. *Quelle est l'évolution du coût d'achat global durant la période N-3 à N ? Quelle est l'évolution de sa part dans le coût de production global ?*
12. *Que représente le montant d'achat de 20 importants fournisseurs par rapport au montant total et son évolution durant la période N-3 à N ? L'organisme a-t-il obtenu des remises et ristournes auprès de ces fournisseurs ?*
13. *L'organisme a-t-il appliqué des pénalités pour retard de livraison ou pour défaut de qualité ? Si oui, quel est leur montant et son évolution durant la période N-3 à N ?*

14. *L'organisme a-t-il résilié des contrats d'approvisionnement ? Si oui, quel est le montant global et quels sont les motifs principaux de résiliation ?*

• *Les stocks*

1. *Quelle est la politique de déstockage et d'évaluation des stocks (CUMP, LIFO, FIFO) ?*
2. *L'organisme a-t-il adopté une politique de stocks de sécurité ? Si oui, quels sont les types de stocks concernés et comment ont été fixés les stocks de sécurité (étude interne ou étude sous-traitée) ?*
3. *Le plan de rangement des articles au sein du magasin est-il défini et porté sur le logiciel de gestion des stocks ?*
4. *L'organisme a-t-il enregistré des ruptures de stocks durant la période N-3 à N ? Si oui, a-t-il évalué leurs incidences sur le service public, la production, les ventes... ?*
5. *Quel est le niveau des stocks morts (stocks périmés ou non utiles) et son évolution durant la période N-3 à N ? Quelles sont les actions prises par la direction pour assainir la situation et éviter que cela ne se reproduise ?*
6. *Les stocks dangereux (environnement et sécurité industrielle) sont-ils isolés du reste des stocks et soumis à un contrôle particulier ?*
7. *Les flux d'entrée et de sortie de stocks sont-ils soumis à l'approbation des responsables hiérarchiques habilités*
8. *Existe-t-il des écarts d'inventaire ? Si oui quel, est leur évolution durant la période N-3 à N ?*
9. *Quelle est l'évolution des stocks durant la période N-3 à N ?*