

# CONTRÔLE INTERNE

## Résultats des travaux de la sous-commission "Contrôle interne" de l'IEC

### 1. OBJECTIFS DU PROJET "CONTRÔLE INTERNE"

Une enquête menée parmi les membres de l'IEC a révélé l'existence d'un réel besoin d'information au sujet du contrôle interne à mener sur les plans opérationnel et financier dans l'entreprise.

Cette donnée a incité la Commission des "Experts-comptables internes" à mettre en chantier un projet relatif au "contrôle interne", qui poursuivrait les objectifs suivants :

- 4 *formuler des recommandations simples et aisées à mettre en œuvre concernant les possibilités de contrôle interne au sein de l'entreprise, en distinguant l'information financière de la non-financière;*
- 4 *sensibiliser l'expert-comptable au contrôle interne et à son importance dans la gestion journalière et cela en suivant une approche très concrète et pratique. Une fois parvenu à ce résultat, il s'agissait ensuite de présenter les techniques et les méthodes, en passant délibérément en revue les techniques tant traditionnelles que progressistes. Cette façon de procéder a l'avantage de tenir compte*

- d'éventuels choix divergents en la matière et montre bien que le contrôle interne n'est pas une donnée statique, mais évolutive;
- 4 *enrichir la théorie par des applications pratiques. Dans notre description des risques et des mesures de contrôle interne, nous nous sommes surtout centrés sur les entreprises de taille moyenne. Ceci dit, il y a aussi, parmi les techniques abordées, certaines dont se servent avant tout les grandes entreprises, mais qui, moyennant quelques simplifications et/ou adaptations, pourraient aussi s'appliquer avec succès dans de plus petites entreprises.*

### 2. PRÉSENTATION DE LA MÉTHODE SUIVIE

Le groupe de travail a choisi de prendre pour fil conducteur la définition du COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), que voici :

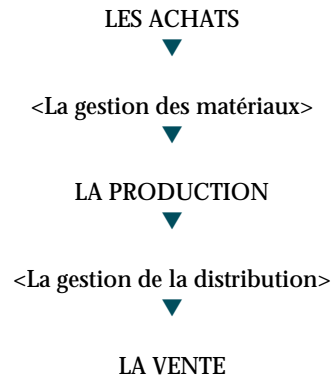
"Le contrôle interne se définit comme l'ensemble des mesures propres à assurer avec une certitude raisonnable, sous la responsabilité de la direction de l'entreprise :

- une conduite des affaires ordonnée et prudente, suivant des objectifs clairement définis (nous songeons ici aux prestations, à la rentabilité, à la protection du patrimoine);
- l'intégrité et la fiabilité de l'information financière;
- le respect des dispositions légales et réglementaires;
- la protection du patrimoine à l'égard d'achats, d'utilisations ou de détournements illégitimes"

Il fallait par ailleurs tracer un cadre de travail. Là, le groupe de travail a, à dessein, choisi d'étudier le contrôle interne par processus et non par division fonctionnelle au sein de l'entreprise. Cette approche présente le grand avantage de permettre d'en appliquer les conclusions tant aux grandes qu'aux plus petites entreprises.

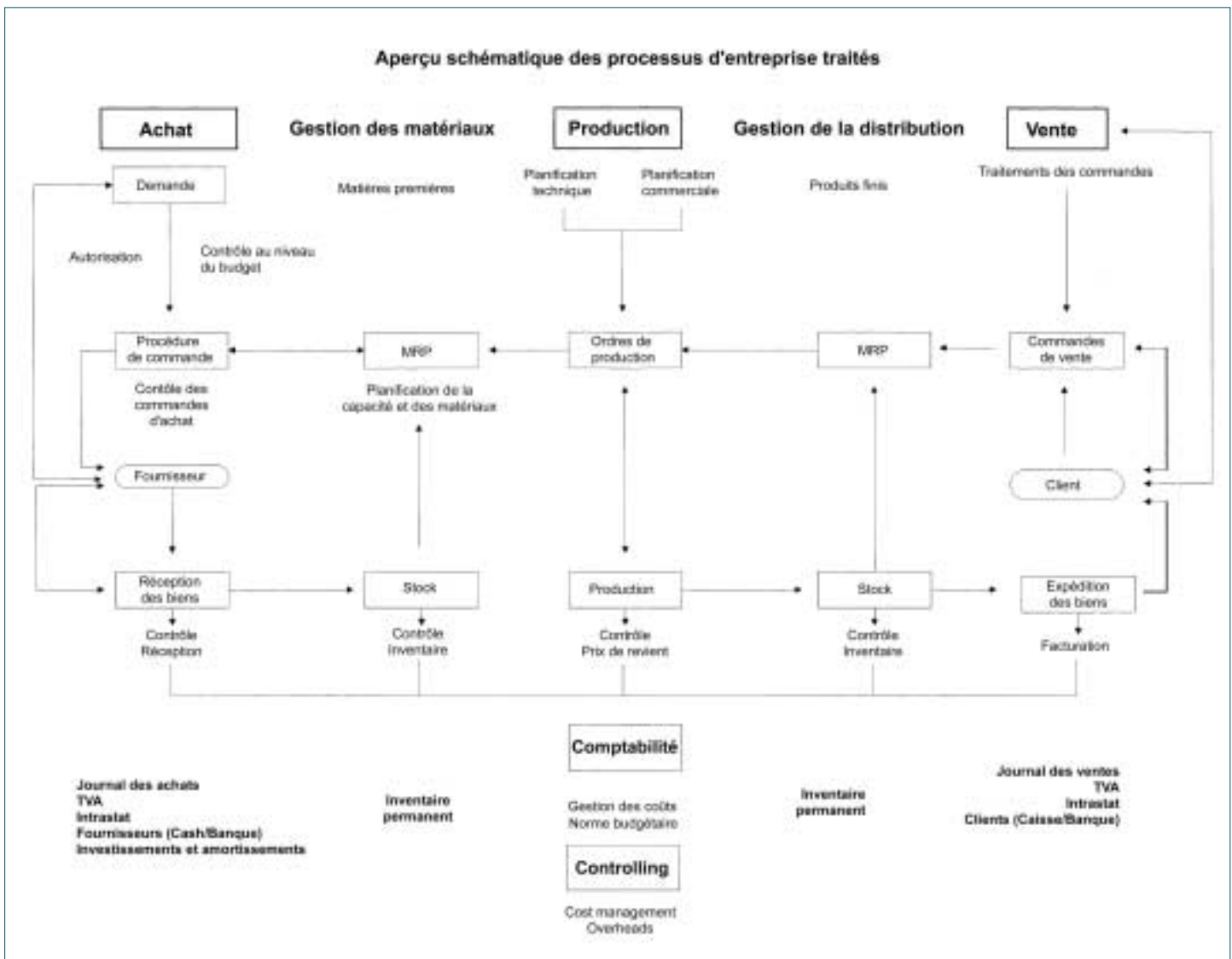
A cet égard, on distingue en général deux types de processus au sein de l'entreprise : les processus principaux et auxiliaires. Les premiers comprennent le développement, la production, les achats et la vente; les seconds regroupent e.a. la logistique, le service du personnel, la gestion de l'information, les finances et l'administration.

Dans le cadre de notre projet sur le contrôle interne, nous avons examiné trois processus principaux, qui sont présents dans une entreprise moyenne et y forment un ensemble :



Voici un aperçu schématique des processus ainsi examinés (schéma n° 1), ainsi qu'un schéma détaillé du processus des achats (schéma n° 2). Ces schémas situent également les activités de "comptabilité" et de "contrôle".

Schéma 1





Annexe 1

**ACHAT** (liste non limitative)

IEC  
R. Hendrickx  
20/08/00  
Achat\_8

RISQUES	Opérationnel Financier Conforme	Importance <small>(voir fiche Achat_8)</small>	MANAGEMENT Why	ORGANISATION Who	Procédures / Control Activities How
1 Interruption de la livraison de biens ou services	Opérationnel Financier	High	Eviter d'avoir un seul fournisseur de biens/ services stratégiques ("second sourcing") "make or buy" policy / "outsourcing" Déterminer le niveau des stocks de sécurité Evaluer également vos fournisseurs sur le plan financier Conclure des contrats formels Identifier le fournisseur conformément à la stratégie d'achat.	Direction générale Direction des achats	Déterminer quels fournisseurs sont stratégiques Organiser vos achats stratégiques sur base de la politique d'achat Constituer un stock de sécurité Imposer une commission répétée au fournisseur (si le fournisseur ne répond pas à la demande de livraison) Négocier des commandes répétées, achats directs Déterminer avec quels fournisseurs un contrat doit être conclu. Négliger au profit de "bonnes affaires" Eviter les perturbations dans l'entreprise dues à une pénurie de matériel (pénurie des stocks alternatifs)
2 Prix d'achat trop élevés	Financier	Medium	Exiger des achats compétitifs Déterminer pour quels achats quelques offres doivent être demandées Indiquer la diminution de prix annuelle souhaitable des produits d'achat (par suite de l'érosion des prix sur le marché des matières premières et des produits finis).	Direction des achats ; - Propage les achats centralisés - Indique qui peut acheter par segment d'achat	Organiser une analyse d'offre Étudier la compétitivité : minimum 3 offres Déterminer la méthode à suivre pour une analyse d'offre. Négliger une procédure "transfer pricing" Veiller à l'application correcte de l'imposition interne de prix Conclure des contrats à terme Mentionner dans la procédure qui est responsable pour les conditions de prix et de livraison
3 Non-respect des spécifications (Mauvaise qualité)	Opérationnel Financier Conforme	High	Déterminer la norme de qualité des propres produits (qualité supérieure, "standard" et "low level") Fixer des accords concernant les spécifications/ la qualité Déterminer les besoins en contrainte de qualité - dans la chef du fournisseur (contrôle à la sortie) - au sein même de l'entreprise (contrôle à l'entrée) Préférence accordée aux fournisseurs ISO 9000.	Département qualité Logistique (Entrepôt)	Réglement sur la sélection adéquate de fournisseurs Organiser des contrôles de qualité Procédure pour les audits de qualité chez les fournisseurs. Procédure pour la réception des biens et le contrôle à l'entrée des biens Procédure de retour Réglement sur l'évaluation de la qualité des services.
4 Faible fiabilité de livraison (livraison précoce ou tardive)	Opérationnel Financier	Medium	Fixer une norme de fiabilité de livraison Déterminer les paramètres de mesure de la fiabilité de livraison	Direction des achats ; Logistique (Entrepôt)	Évaluation des fournisseurs Déterminer des conditions de livraison de manière formelle (et prévoir éventuellement une clause d'amende et de bonsubcompense) Vérification avec le stock de sécurité ?
5 Pas de flexibilité	Opérationnel	Medium	Déterminer la norme de flexibilité (espace suffisant en termes de capacité de liv.) Avoir une relation de partenariat avec certains fournisseurs	Direction des achats ; Planning Logistique	Veiller à une bonne planification des besoins, sur une période suffisamment longue, afin que le fournisseur puisse s'y adapter. Précision de planification des besoins Recherche fréquente de flexibilité dans le contrat. Préciser des stocks min. et max. et vérifier leur impact sur la capacité du fournisseur. Préciser des stocks "tampons" / saisonniers

RISQUES	Opérationnel Financier Conforme	Importance	MANAGEMENT Why	ORGANISATION Who	Procedures / Control Activities How
6 Facture différents du contrat Non-respect des conditions contractuelles Absence de documents/informations (bon de commande, note d'envoi, facture) Erreur inconnue de données.	Opérationnel Financier Conforme	Medium	Fixer les normes d'écart autorisé (ex. pourcentage d'écart de prix, de quantité) Garantir l'exactitude et la complétude de la comptabilité.	Direction des achats : Direction financière	Concordance entre les copies du grand-livre et le compte four. indiv. Mentionner des documents Concordance entre bon de commande - bon de réception - facture (avec éventuellement un contrôle de qualité) Vérifier des listes de différences de prix et de quantité Analyse des différences de prix et de quantité Évaluation des fournisseurs ("Vendor rating") Élaborer des indicateurs de performance relatifs aux fournisseurs.
7 Relation indésirable entre le personnel d'achat et les fournisseurs	Conforme	High	Élaborer et communiquer un code éthique.	Direction générale	Procédure intégrité des messages et des fournisseurs. ex. "Code of conduct", "Conflict of interest", "Management integrity policy")
8 L'achat de biens/services inutiles	Opérationnel Financier	Low	Imposer la standardisation de certains biens/services à acheter. Donner une autorisation pour certains écarts.	Direction des achats : Direction financière	Compétence de signature : demands de commentaires (interne) et conseils (externe). Limiter les achats directs
9 L'achat de quantités indésirables	Opérationnel Financier	Medium	Autoriser uniquement les quantités budgétées.	Département production Direction financière	Analyse de ratios et contrôle Appliquer le MRP Contrôle entre la quantité réelle et la quantité budgétée
10 Fonction d'achat inefficace	Opérationnel Financier	Medium	Reconnaitre l'importance de la fonction d'achat. Déterminer le niveau des acheteurs (ex. des professionnels expérimentés) Plan d'achat / budget d'achat annuel	Direction générale Direction des achats : Direction financière	Dans la procédure, décrire la fonction d'achat efficace avec notamment un flow chart Appliquer le "self assessment" Procédure : flux d'informations
11 Management insuffisant informations relatives aux achats	Opérationnel Financier	High	Déterminer le besoin d'informations sur les achats. Faire reprendre les informations sur les achats dans la système de reporting (cf. MIS)	Direction générale Direction financière	Information périodique structurée et actualisée sur les achats à divers niveaux de management notamment l'évaluation des fournisseurs "vendor rating" Vérifier chaque année le Plan d'achat (business plan relatif aux achats).
12 Précautions relatives à : la Responsabilité produit l'Écologie & l'Environnement la Sécurité	Opérationnel Financier Conforme	High	Fixer des normes de responsabilité Assurance risque	Direction générale - Conseiller en prévention - Service juridique - Service financier (assurances)	Élaborer une base de données de produits autorisés et de produits interdits Quelque procédure suivie en cas de "mauvais" produit.

# A C H A T

## 1. INTRODUCTION

Comme nous l'avons indiqué plus haut, l'approche adoptée par le groupe de travail a été d'expliquer la problématique du contrôle interne à la lumière des processus d'entreprise ("business processes").

Dès que les processus et sous-processus d'entreprise ont été définis, les objectifs spécifiques de chaque processus (dans le cas présent, le processus d'achat) doivent être fixés et analysés (c'est-à-dire les résultats attendus ou "output").

Dans une étape suivante sont déterminés les risques qui représentent une menace pour la réalisation des objectifs d'entreprise et on vérifie leur impact (importance du risque et probabilité d'intervention). Viennent ensuite les mesures qui sont prises pour assurer une bonne "gestion des risques".

La fonction d'achat est présente dans presque toutes les entreprises. C'est également la raison pour laquelle la fonction d'achat est souvent reprise dans les exemples de la littérature relative au contrôle interne : le lecteur reconnaît directement la problématique.

Pour la fonction d'achat, il convient d'établir une distinction entre plusieurs types d'achats :

### Distinction selon la forme :

- l'"achat initial" : on entend par là l'évaluation du produit, la sélection des fournisseurs et la conclusion des contrats (comprenant le prix, la quantité et les conditions de livraison et de paiement)
- le "traitement" : il s'agit, pour un contrat (ou catalogue d'un fournisseur) de la demande des quantités nécessaires au prix convenu et aux conditions de livraison et de paiement fixées.

### Distinction selon la nature :

- l'achat de "biens de production" : matériel, matières premières (généralement, il s'agit de biens repris dans la structure de produit "Bill of Material")
- l'achat de "biens autres que biens de production" : matériel de bureau, machines et équipements, investissements en immobilisations corporelles et incorporelles, services ....

Ce classement selon la forme et la nature des achats a également une influence sur les "risques" qui doivent être gérés et sur la manière dont les mesures de contrôle interne sont prises.

Voici un aperçu des facteurs qui risqueraient de perturber le processus des achats par niveau décisionnel :

Niveau décisionnel	Risques
<b>Planification stratégique</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Un seul fournisseur de biens et services</li> <li>• Prix d'achat trop élevés (achats compétitifs / diminutions de prix prévues / contrats à terme)</li> <li>• Mauvaise qualité (normes de qualité)</li> <li>• L'absence d'un code éthique</li> <li>• Fonction d'achat inefficace</li> </ul>
<b>Demandes d'achat</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'absence de norme de flexibilité (stocks min-max)</li> <li>• L'achat de biens et services inutiles</li> <li>• L'achat de quantités indésirables (contrôle du budget)</li> </ul>
<b>Traitement des commandes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ecart au niveau du traitement logistique</li> <li>• Faible fiabilité de livraison (enquête de compétitivité sur base du fichier d'offres)</li> </ul>
<b>Administration</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ecart au niveau de la facture (concordance entre le bon de commande et le bon de réception)</li> </ul>
<b>Reporting</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Information de management relative aux achats insuffisante (M.I.S.)</li> </ul>

## 2. COMMENTAIRE DE LA GRILLE D'ACHAT

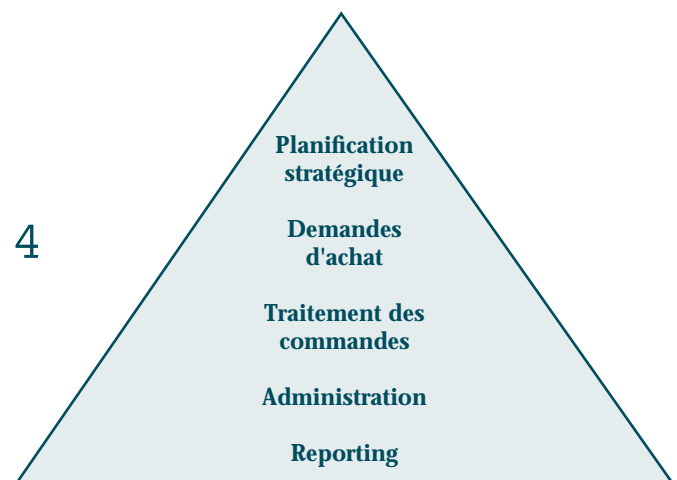
L'analyse ci-dessous suit la structure de la grille d'achat en annexe (Annexe 1).

L'approche des risques a été choisie pour l'examen du contrôle interne.

Les risques ont été classés selon la structure pyramidale, l'approche dite "top-down".

4 4 4 4 4 4

Pour l'énumération des risques, nous nous sommes efforcés de traiter quelques risques d'achat spécifiques, sans prétendre à l'exhaustivité. Toute entreprise doit toutefois déterminer quels risques sont pertinents en fonction des objectifs qu'elle veut réaliser.



## 2.1. Analyse des RISQUES par niveau décisionnel

### 1. Interruption de la livraison de biens ou de services

Dans une relation commerciale normale, l'interruption non prévue de biens ou services est néfaste. Le risque peut être particulièrement élevé pour les matériaux dits "stratégiques" ("composants clés"). C'est surtout pour réduire les stocks que des techniques comme le JIT (Just In Time) sont utilisées, qui font que l'on dépend fortement d'une livraison rapide. Une catastrophe dans le chef d'un fournisseur peut également avoir de graves conséquences.

### 2. Prix d'achat trop élevés

Le prix d'achat est un élément essentiel du prix de revient des biens / services dans une entreprise et a donc une influence directe sur le potentiel de bénéfice. L'importance d'un prix d'achat peu élevé (compétitif) augmente au fur et à mesure qu'un produit atteint le stade de la production de masse. Le prix d'achat est par contre moins important pour le développement d'un produit ; à ce stade, c'est surtout la rapidité de livraison et la réalisation des spécifications souhaitées qui sont essentielles. Comme nous le remarquerons pour les autres risques, le "prix le moins élevé" n'est pas toujours le "meilleur prix"; d'autres risques jouent également un rôle dans le processus d'achat.

### 3. Non-respect de spécifications (mauvaise qualité)

La méconnaissance des spécifications peut avoir une influence directe sur la qualité du produit et peut en outre entraîner un processus de production plus difficile et plus cher. L'image de marque peut également s'en trouver affectée, ce qui risque d'avoir pour conséquence que la société encoure d'importants dommages commerciaux.

### 4. Faible fiabilité de livraison (livraison précoce ou tardive)

La production est de plus en plus organisée de manière méthodique, ce qui diminue également le taux de rotation. Les livraisons "JIT" reposent sur une grande fiabilité de livraison. Les livraisons tardives causent des problèmes dans l'exploitation optimale de la capacité de production et la livraison dans les temps des biens à produire. Des produits livrés trop tôt causent des problèmes de logistique et de stockage des biens (optimisation de la gestion en magasin).

### 5. Pas de flexibilité

Dans le processus initial d'achat, il est donné au futur fournisseur une indication de la quantité de biens à livrer par période. Les quantités à acheter dépendent toutefois de la vente des "produits finis". La vente réelle s'écartera généralement du planning et, de ce fait, on doit être en mesure de satisfaire d'une "maîtresse façon" à une augmentation

de la demande ou d'adapter la "gamme de produits". Pour le choix du fournisseur, il s'agira donc également de vérifier dans quelle mesure et à quelles conditions il réserve la capacité pour une éventuelle augmentation des commandes.

Les fournisseurs souhaitent des plans d'achat fiables et des abus sur ce plan seront pénalisés par des augmentations de prix et/ou une flexibilité insuffisante.

### 6. Différence entre la facture et le contrat

On peut généralement décrire le risque comme : "le non-respect des conditions contractuelles".

Pour le processus d'achat, nous avons deux "flux" importants: le flux (physique) des biens et le flux (administratif) d'informations. Pour ce dernier flux, la facture constitue un document important dans notre relation au fournisseur. Les autres documents sont également importants (notamment notre bon de commande, la note d'envoi, ...) et l'ensemble doit être confronté au contrat initial. Des données introduites de manière incorrecte constituent une importante source d'erreurs. En pratique, les éventuelles contestations avec un fournisseur trouvent généralement leur origine dans le résultat de ce que nous appelons le "contrôle de facture".

### 7. Relation indésirable entre le personnel d'achat et les fournisseurs

De nombreux contacts sont noués entre fournisseurs et acheteurs et de nombreux problèmes opérationnels sont résolus "à l'amiable". La prudence reste de mise car le caractère professionnel de ces relations peut s'effacer devant le gain personnel (directement ou indirectement au détriment de l'entreprise).

Dans l'exercice de ses fonctions, il importe que l'acheteur défende les intérêts de l'entreprise; à cette fin, une attitude indépendante dans son chef est souhaitable.

### 8. L'achat de biens / services inutiles

Dans la pratique, il arrive que des biens soient achetés qui ne sont pas satisfaisants. Il s'agit là de biens inutilisables (cela arrive surtout dans la phase de lancement d'un nouveau produit). Peut-être n'a-t-on pas été suffisamment précis dans les spécifications. De plus, des biens sont parfois achetés par des personnes qui ne sont pas familiarisées à la matière ou qui ont une préférence personnelle ("hobby") (p.ex. : matériel IT inadapté ou trop cher).

### 9. L'achat de quantités indésirables

Ceci peut notamment être dû à des systèmes de commande de mauvaise qualité et à un mauvais calcul des besoins en matériel, à l'obtention de réductions en cas d'achats de certaines quantités ("lots"), etc., avec, pour conséquence un risque d'obsolescence (même de déclassement par exemple pour des biens excédentaires) et frais d'entreposage.

### 10. Fonction d'achats inefficace

L'efficacité de la fonction d'achat est souvent liée à l'importance que le management accorde à cette fonction. Traditionnellement, on accordait, dans les sociétés commerciales, plus d'importance à cette fonction que dans les entreprises de production. Et surtout, on sous-estime encore, dans de nombreuses entreprises, l'importance de l'“acheteur de biens autres que des biens de production” ; toutefois, il y a des entreprises où le montant des achats est équivalent à celui des matériaux de production. Avec l'émergence des applications informatiques intégrées (logiciel ERP : “Entreprise Resources Planning” comme S A P), le processus d'achat se structure progressivement mais exige des acheteurs de plus grands efforts (et une plus grande discipline) pour l'introduction des informations dans le système (ceci s'applique également aux utilisateurs d'informations ne relevant pas du domaine des achats, comme par exemple l'administration). Outre l'achat rapide, bon marché et sérieux, on attend également des acheteurs qu'ils évaluent constamment les prestations de leurs fournisseurs et les corrigent.

### 11. Informations de management insuffisantes en ce qui concerne les achats

De nombreuses entreprises disposent de “données” mais généralement, ces données ne sont pas suffisamment traitées en “informations”. Outre les informations financières qui sont généralement déduites des données comptables, l'accent est mis sur les informations opérationnelles qui permettent de diriger quotidiennement l'entreprise (par ex. les informations logistiques). Les informations de management relatives aux achats : par ex. volume des achats, prestations de fournisseurs, comparaisons budget <> réalité par segment, ... sont encore trop rares. Le “Balanced Score Card” (voir littérature concernée) donne un aperçu des domaines d'informations qui sont utiles pour le management.

### 12. Précautions relatives à la responsabilité du fait des produits, à la sécurité, à l'écologie et l'environnement

Il n'est nul besoin de démontrer que, ces dernières années, les facteurs écologiques jouent un rôle de plus en plus important et peuvent même mettre en péril l'existence d'une entreprise. Autant de raisons pour lesquelles donc il faut y accorder une attention suffisante. Les acheteurs doivent être pleinement conscients de cette problématique et chercher, éventuellement en collaboration avec les concepteurs, d'autres produits qui peuvent éviter ces problèmes.

#### 2.2. Explications

##### Aspects opérationnel, financier et de conformité

Dans la grille d'achat, il est mentionné, par risque, quel aspect de la définition du contrôle interne est envisagé : aspect opérationnel, aspect financier, aspect de conformité.

Dans la définition du contrôle interne donnée par COSO est postulé qu'on souhaite obtenir un degré de certitude raisonnable que :

- les opérations d'entreprises sont pertinentes et efficaces (aspect opérationnel) ;
- le reporting financier est fiable (aspect financier) ;
- la législation et la réglementation sont respectées (aspect de conformité).

##### Importance

Cette colonne exprime l'importance du risque. A titre exemplatif, nous avons donné une interprétation subjective de l'importance de chaque risque selon l'échelle : “High, Medium, Low”. Il va de soi que d'autres appréciations peuvent être données par branche d'activités.

#### 2.3. Analyse des mesures de gestion au niveau du management et des activités de contrôle interne par risque

Par risque, nous vous proposons ci-dessous un certain nombre de mesures de gestion au niveau du management ainsi que les activités de contrôle interne appropriées.

##### 1. Interruption de la livraison de biens ou de services

###### a. Management

- faire en sorte que, pour des biens/services stratégiques, il y ait toujours plus d'un fournisseur (“second sourcing”) ;
- déterminer la “Make or Buy policy”, en d'autres termes déterminer quels biens seront produits au sein de l'entreprise (achat de matériaux) ou quels biens seront achetés sur le marché (achats de produits finis). Ceci s'applique tant aux biens commerciaux qu'aux biens d'investissement ;
- déterminer jusqu'à quel niveau “des stocks de sécurité” sont autorisés, vu que la constitution de stocks a également des conséquences financières importantes ;
- évaluer au préalable un fournisseur potentiel au point de vue financier et technique ;
- mettre l'accent sur la formalisation de contrats, afin d'éviter tout problème ultérieur ;
- déterminer avec les acheteurs la “stratégie d'achat” afin que les fournisseurs puissent être choisis en fonction de cette stratégie ;

###### b. Activités CI

- déterminer quels biens/services sont stratégiques ;
- organiser les achats stratégiques sur la base de la politique d'achat ;
- constituer un stock de sécurité (conformément à la politique d'achat) ;
- imposer une communication rapide au fournisseur : dès qu'un fournisseur a un problème de livraison, il doit le signaler. Ce sera alors possible d'élaborer des méthodes alternatives (attendre jusqu'à la date effec-

tive de livraison peut s'avérer fort cher). Des techniques comme par exemple l'e-procurement peuvent être utilisées à cet égard ;

- élaborer un régime de commandes rapides et d'achats directs. Pour ce type d'achats, les contrôles structurels d'achat sont souvent contournés; une procédure stricte est nécessaire ;
- déterminer avec quels fournisseurs un contrat doit être conclu. Tous les achats ne sont pas réalisés sur une base contractuelle, mais pour certains fournisseurs/produits, cela doit être rendu obligatoire (idem pour les demandes d'offre) ;
- rédiger un modèle de "contrats d'achat". Les contrats d'achat standard peuvent contenir des clauses pour la protection des livraisons (outre de nombreux autres régimes d'achat) ;
- éviter des perturbations dans votre entreprise dues à une pénurie de matériaux (prévoir des scénarios alternatifs).

## 2. Prix d'achat trop élevés

### a. Management

- exiger des achats compétitifs ;
- déterminer pour quel type d'achats plusieurs offres doivent être demandées. Demander des offres pour tous les achats n'est pas efficace; il faut également éviter de s'approvisionner auprès d'une multitude de fournisseurs uniquement pour obtenir le prix "le plus bas" (ceci entraîne la sous-optimisation dans l'organisation interne) ;
- indiquer la diminution de prix annuelle souhaitée pour les produits d'achat (par suite de l'érosion des prix sur les marchés des matières premières et des produits finis). Pour rester compétitif, le prix de revient doit évoluer au minimum dans la même mesure que l'érosion des prix du marché.

### b. Activités CI

- organiser et déterminer la méthode pour une analyse d'offres ;
- enquête de compétitivité : évaluer minimum x nombre de fournisseurs ;
- rédiger une procédure "transfer pricing" (entreprises multinationales) ;
- veiller à une application correcte de l'imputation interne des prix (entre départements d'une entreprise, en prêtant attention aux coûts indirects) ;
- convenir de contrats à terme ;
- mentionner dans la procédure d'achat qui est responsable pour les conditions de prix et de livraison. C'est essentiellement pour le développement d'un nouveau produit qu'il y a de multiples contacts directs entre le concepteur et les fournisseurs potentiels. Cela risque d'avoir pour conséquence que le nouveau produit soit déjà adapté au matériau d'un de ces fournisseurs. L'acheteur court le risque d'être placé devant le fait accompli et, de ce fait, les accords sur les conditions de prix et de livraison seront une formalité.

## 3. Non-respect des spécifications (mauvaise qualité)

### a. Management

- déterminer et communiquer la norme de qualité que l'on souhaite obtenir avec les propres produits (par ex. la meilleure qualité / High end, "medium" ou "low level"). Dans la pratique, le positionnement sur le marché en matière de qualité n'est pas fixé de manière suffisamment formelle et claire par le management. Tous les producteurs ne souhaitent pas vendre une "Rolls Royce" et le choix du segment de marché est déterminant pour la "qualité de conception" du produit ;
- déterminer au préalable des accords (quantifiables) sur les spécifications/la qualité. C'est surtout dans le processus de développement que les spécifications doivent être suffisamment précises et fermes. Par manque de temps, des commandes sont parfois passées pour des produits dont la description est insuffisante, de sorte que des offres assez intéressantes sur le plan du prix au départ s'avèrent finalement fort coûteuses suite au nombre de modifications apportées ;
- déterminer le besoin de contrôles de qualité, dans le chef du fournisseur (contrôle à la sortie) et au sein même de l'entreprise (contrôle à l'entrée). L'exécution de "contrôles de qualité" coûte de l'argent; lorsque l'on a une relation bonne et durable avec un fournisseur, il est possible de trouver un arrangement quant au système de contrôle interne de ce fournisseur.
- travailler, de préférences, avec des fournisseurs certifiés : par ex. ISO 9000. Toutefois, il ne faut pas vouer une confiance aveugle envers ces certifications: à lui seul, un certificat ISO n'est pas la garantie d'un bon produit ou d'un bon service !

### b. Activités CI

- rédiger un règlement pour une sélection adéquate des fournisseurs. Dans les entreprises de plus grande taille, le choix du fournisseur n'est pas le fait du seul acheteur, mais d'une équipe dans laquelle les membres des services développement, production et logistique sont impliqués. C'est l'acheteur "initial" qui est responsable pour ce processus et qui conclut formellement un contrat d'achat avec le fournisseur choisi ;
- organiser des contrôles et des rapports sur la qualité. A cet égard, il y a également lieu de décrire les techniques qui doivent être appliquées (p. ex. analyse Pareto, diagramme cause-conséquence (diagramme en arêtes de poissons ou diagramme d'Ishikawa)) et pour lesquelles la fréquence des contrôles est suffisante pour pouvoir réagir à temps en cas de problèmes ;
- procédure pour les audits de qualité auprès des fournisseurs. Dans certains secteurs industriels, il n'est pas inhabituel de voir un client réaliser des "audits de qualité" chez son fournisseur et donc évaluer le système de contrôle de qualité interne ;

- procédure pour la réception et le contrôle à l'entrée des biens (compte tenu de l'expérience de la qualité chez ce fournisseur). Seuls les biens qui satisfont aux spécifications sont autorisés à entrer dans le processus de production (ou de vente). Des instructions claires pour la "Réception des biens" avec séparation physique des produits approuvés et rejetés sont indispensables. L'enregistrement systématique (des biens) dans le système d'entrepôt pour le passage par les différentes phases de la réception des biens est un bon moyen pour avoir une idée du flux des biens ;
- procédure en cas de retour : accords quant à la manière dont les biens peuvent être renvoyés ainsi qu'aux coûts qui en découlent. Certaines procédures prévoient une prise de contact avec le fournisseur qui indique alors un numéro de retour et précise le mode de renvoi des biens. Des accords sont également pris en ce qui concerne la facture initiale ;
- régime pour l'évaluation de la qualité des services. Une entreprise doit régulièrement évaluer ses fournisseurs ("Vendor rating") et leur communiquer les résultats de cette évaluation, afin de pouvoir apporter ensemble des améliorations. La qualité du produit ou service fourni est un facteur important pour cette évaluation.

#### 4. Faible fiabilité de livraison (livraison précoce ou tardive)

##### a. Management

- fixer une norme de fiabilité de livraison. Cette norme dépend du type de produit et de la nature de l'activité de production / de vente. On peut p.ex. exiger que 95 % des commandes soient complètes et livrées à temps. Pour les biens produits en masse, on peut fixer des seuils de tolérance à 98 et 102 % de la commande initiale ;
- déterminer des paramètres de mesure de la fiabilité des fournisseurs (p.ex. moment de commande : date du bon de commande; quantité commandée; confirmation (acceptation) par le fournisseur ; moment de livraison : date de la réception des biens à l'entrepôt.

##### b. Activités CI

- évaluation des fournisseurs. En tant qu'élément du "vendor rating", la fiabilité de livraison est mesurée et communiquée. Veiller à ce que les mêmes définitions soient utilisées par le fournisseur et le service achats ;
- déterminer des conditions formelles de livraison (et prévoir éventuellement une clause d'amende et de bonus/récompenses) ;
- fixer les stocks de sécurité. Contrôler et déterminer l'importance et la nature des stocks de sécurité qui sont nécessaires en fonction de la fiabilité de livraison du fournisseur et du risque en cas de stocks insuffisants.

#### 5. Pas de flexibilité

##### a. Management

- déterminer la norme de flexibilité ;
- déterminer dans quelle mesure un fournisseur doit retenir un espace suffisant en termes de capacité pour pouvoir répondre à une éventuelle augmentation significative des besoins d'achat (surtout pour les nouveaux produits ou en cas de prévisions du marché peu fiables) ;
- développer une relation de partenariat avec certains fournisseurs. Des formes de collaboration peuvent naître avec des fournisseurs importants, par lesquelles un traitement "préférentiel" intervient des deux côtés. Ainsi, ces fournisseurs sont impliqués dans le processus de développement et inversement, ces fournisseurs se montreront disposés à exécuter des commandes non prévues.

##### b. Activités CI

- veiller à une bonne planification des besoins, sur une période suffisamment longue, de sorte que le fournisseur puisse y répondre de manière appropriée. Les fournisseurs sont souvent confrontés à des chiffres optimistes dans la demande d'offre, puis ils apprennent que ces chiffres initiaux ne sont pas atteints. Cette situation incite le fournisseur à estimer lui-même le chiffre attendu et à adapter son prix et sa capacité de production en fonction de ce chiffre. Toutefois, des problèmes de livraison se font jour lorsque de plus grandes quantités sont commandées ;
- procédure de planification des besoins. Pour obtenir une planification fiable des besoins, il convient de définir une procédure valable permettant d'évaluer régulièrement l'efficacité du processus de planification ;
- reprendre l'exigence de flexibilité dans le contrat. Cela se ressentira sans doute dans le "prix", mais comme nous l'avons déjà souligné, le prix "le plus bas" n'est pas toujours le "meilleur" prix ;
- prévoir des scénarios minimum et maximum et vérifier leur impact sur la capacité du fournisseur. Cette "analyse de sensibilité" est surtout importante en cas de perspectives du marché peu fiables. Elle permet également de préparer des décisions dans le cas où des solutions alternatives s'imposent. Elle est également importante pour le fournisseur qui a, de cette manière, une petite idée de l'intervalle de fiabilité des plannings et peut en tenir compte dans son planning à long terme ;
- prévoir des stocks "tampons / saisonniers". Outre l'aspect qualité, les problèmes potentiels de livraison rendent nécessaire la constitution de stocks. Parfois, des "stocks en consignation" sont constitués: les biens sont stockés dans l'entrepôt du producteur mais le fournisseur en garde la propriété et détermine l'approvisionnement. Le producteur ne paie que les biens "consommés" et le fournisseur réalise l'approvisionnement selon ses propres possibilités logistiques.

## 6. Différence entre la facture et le contrat

### a. Management

- déterminer des normes d'écart autorisé (ex. pourcentage d'écart pour le prix, la quantité). Pour que le contrôle des factures soit efficace, il est utile que le management indique à partir de quel montant et pourcentage d'écart il y a lieu de réagir vis-à-vis du fournisseur. Ceci est également important pour le contrôle automatisé des factures par lequel la facture, la réception des biens et la commande initiale sont confrontées dans le système informatique pour réaliser des écritures et des procédures de paiement automatiques ;
- garantir l'exactitude et la complétude de la comptabilité.

### b. Activités CI

- concordance entre les comptes de grand-livre et le compte fournisseur individuel ;
- concordance entre commande, réception des biens et facture (avec éventuellement un "rapport de contrôle" pour le contrôle de qualité) ;
- numérotation des documents ;
- rapport et analyse des écarts. Rédiger des listes de différences de prix et de quantités. Analyse des différences de prix et de quantités ;
- évaluation des fournisseurs ("Vendor rating"). La problématique de la facturation est également reprise dans l'évaluation des fournisseurs commentée plus haut. Un problème fréquent est le fait que le fournisseur ne mentionne pas les références de commande, ce qui complique le contrôle des factures ;
- fixer des indicateurs de "performance" en ce qui concerne les fournisseurs.  
Les résultats sont repris dans l'évaluation des fournisseurs et sont également communiqués au fournisseur (éventuellement avec des statistiques d'autres fournisseurs à titre de comparaison) ;
- organisation appropriée de la comptabilité des fournisseurs ;
- séparation des fonctions de responsable des commandes, contrôle des factures et réception des biens.

## 7. Relation indésirable entre le personnel d'achat et les fournisseurs

### a. Management

- rédaction d'un code éthique. Ce code doit être communiqué au personnel et est obligatoire à tous les niveaux de l'entreprise.

### b. Activités CI

- élaboration d'une procédure relative à l'intégrité des managers et travailleurs (ex. "Code of conduct", "Conflict of interest", Management integrity policy").

Le management doit communiquer lui-même ces règles au personnel. Veiller à un contrôle régulier et au suivi de cette procédure. Un écart par rapport à ce règlement peut fortement affecter la discipline dans une organisation ;

- appliquer la job rotation (et séparation des fonctions) ;
- autorisation multiple pour certaines commandes ;
- décision pour des achats importants par l'EQUIPE D'ACHATS.

## 8. L'achat de biens / services inutiles

### a. Management

- imposer une standardisation de certains biens/services à acheter et donner une autorisation explicite en cas d'écarts autorisés.

### b. Activités CI

- centralisation des achats ;
- exécution de la standardisation : constituer un catalogue avec les articles de préférence (ex. matériel de bureau) ; constituer une base de données Engineering avec les éléments qui seront utilisés de préférence pour le développement d'un nouveau produit ;
- séparation fonctionnelle entre celui qui demande et celui qui commande les biens / services ;
- introduire une procédure relative à la compétence de signature pour la demande (interne) de commande (ex. chef du département) et la commande (externe) (ex. acheteur) ;
- limiter les achats directs pour lesquels une autorisation est trop souvent donnée.

## 9. L'achat de quantités indésirables

### a. Management

- prévoir des limitations au niveau des achats de routine. Pour ce genre d'achats, une forte délégation de compétences est pratiquée par le management. Pourtant, des limitations doivent être prévues. C'est pourquoi le management n'autorisera que les achats à des quantités budgétées.

### b. Activités CI

- prévoir des mécanismes de contrôle pour cette forte délégation de compétences (p.ex. : contrôle entre les quantités réelles et budgétées ; comparaison entre la quantité commandée et le plan de production ; analyse de ratios (ex. évolution achats/ventes) ; contrôles réguliers des stocks ; analyse d'obsolescence des stocks) ;
- pour les "biens de production", un système MRP (Material Requirements Planning) approprié est important, car il faut également tenir compte des biens qui se trouvent dans l'en-cours ;

- déterminer les seuils de stocks minimum et maximum ;
- déterminer des paramètres de contrôle dans le programme de commande.

#### 10. Fonction d'achat inefficace

##### a. Management

- il est très important de (re)connaître l'importance de la fonction d'achat. Par le passé, elle était encore trop souvent considérée comme une "fin de carrière" ;
- fixer le "niveau" des acheteurs (ex.: des professionnels expérimentés) ;
- approuver chaque année, un plan d'achat / budget d'achat.

##### b. Activités CI

- dans une procédure, décrire la fonction d'achat "efficace" avec notamment un flow chart ;
- appliquer le "self assessment" (l'autoévaluation) dans toute la chaîne d'achat ;
- demander l'avis de "clients" (clients internes) et si possible appliquer un "benchmarking" avec des collègues de secteur ;
- élaborer une procédure et transmettre le flux d'informations vers le management (notamment avec des indicateurs de performance) ;
- automatisation administrative de la procédure d'achat ;
- flux d'informations administratives univoque ;
- coordonner les commandes (par plusieurs personnes) des mêmes biens.

#### 11. Informations de management insuffisantes en ce qui concerne les achats

##### a. Management

- indiquer quelles informations d'achat sont jugées utiles pour mener la procédure d'achat. Le mieux est de reprendre ces informations d'achat dans le système de reporting (cf. Management Information System).

##### b. Activités CI

- rédiger périodiquement des informations structurées et adéquates sur les achats à divers niveaux du management avec notamment : évaluation des fournisseurs "vendor rating" ; évolution des prix (budget par rapport aux prix réels) ;
- rédiger chaque année le plan d'achat (business plan relatif aux achats) ;
- distiller les informations sur les achats depuis des applications intégrées (cf. systèmes ERP, comme SAP, QAD MFG/PRO, ORACLE, ...)

#### 12. Précautions relatives à la responsabilité du fait des produits, à la sécurité, à l'écologie et l'environnement

##### a. Management

- accorder suffisamment d'importance à l'aspect environnemental et communiquer ce souci à tous les niveaux de l'entreprise, également au service achats. Non seulement il s'agit de satisfaire directement aux normes environnementales légales mais en plus, il faut avoir une vision à long terme. Il faut tenir compte de cet aspect au niveau du service achats ;
- déterminer des normes de responsabilité.

##### b. Activités CI

- fixer de manière formelle et contrôler les normes environnementales auxquelles on souhaite satisfaire (au minimum les normes légales) ;
- constituer une base de données de produits autorisés et interdits ;
- décrire quelle méthode doit être suivie en cas d'achat/application d'un "mauvais" produit.

### 3. CONCLUSION

Dans le cadre de cet article, nous avons analysé quelques risques importants au niveau du processus d'achat et proposé des procédures de contrôle pour y répondre de manière appropriée. Nous sommes convaincus du fait que dans des circonstances spécifiques, d'autres risques apparaîtront qui pourront être contrôlés selon cette méthode.

TOUTES VOS REMARQUES ET SUGGESTIONS SONT LES BIENVENUES!  
 ADRESSEZ-LES À L'IEC, À L'ATTENTION DE LA COMMISSION "EXPERTS-COMPTABLES INTERNES",  
 RUE DE LIVOURNE 41, 1050 BRUXELLES,  
 FAX : 02/543 74 90 – E-MAIL : [info@iec-iab.be](mailto:info@iec-iab.be)