

# CONTRÔLE INTERNE

## Production

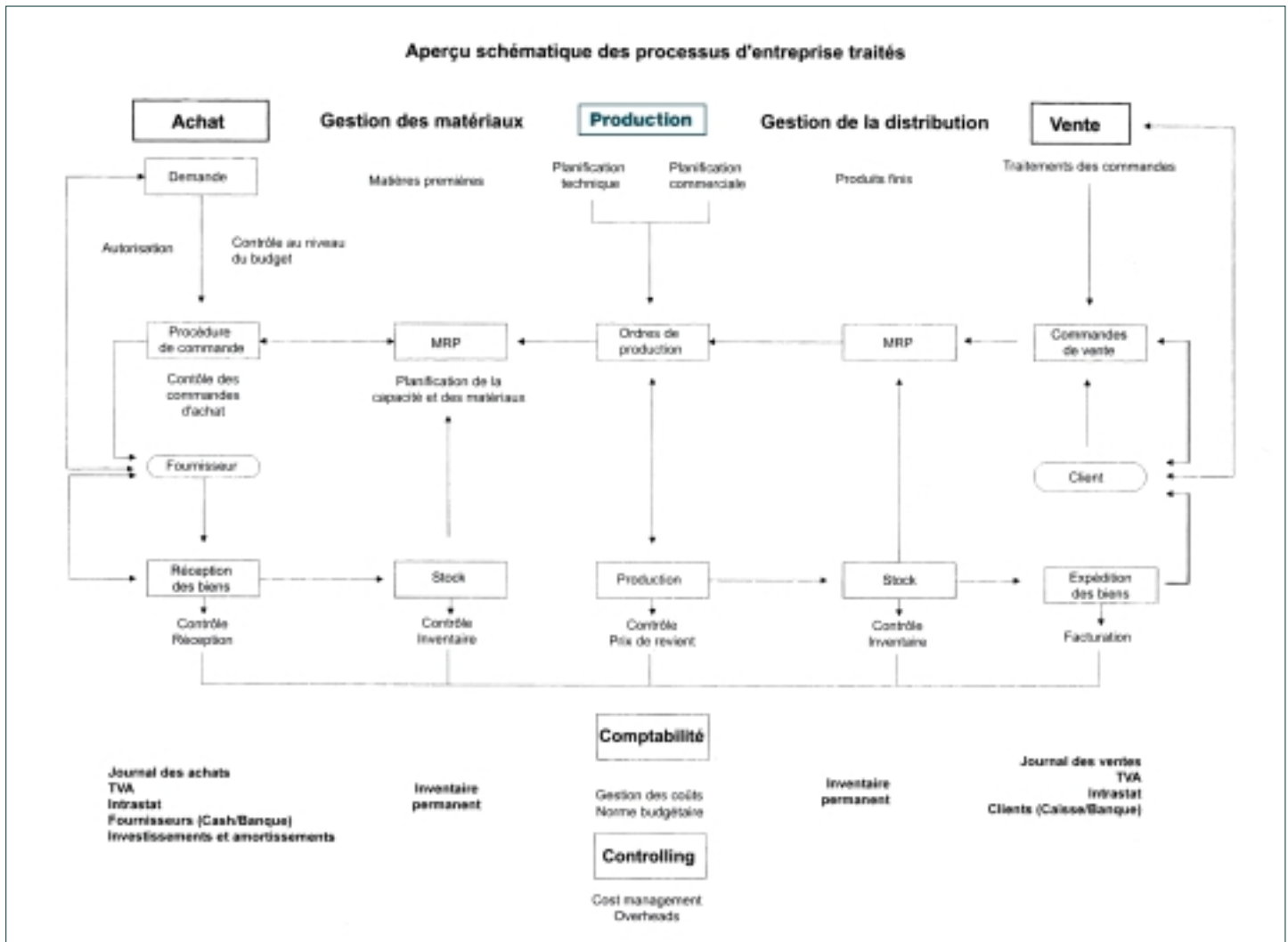
### 1. INTRODUCTION

Dans le cadre du projet 'contrôle interne', la sous-commission de l'IEC a traité des trois processus principaux qui sont présents dans une entreprise moyenne et constituent un tout :



Vous trouverez ci-dessous un aperçu schématique de ces processus.

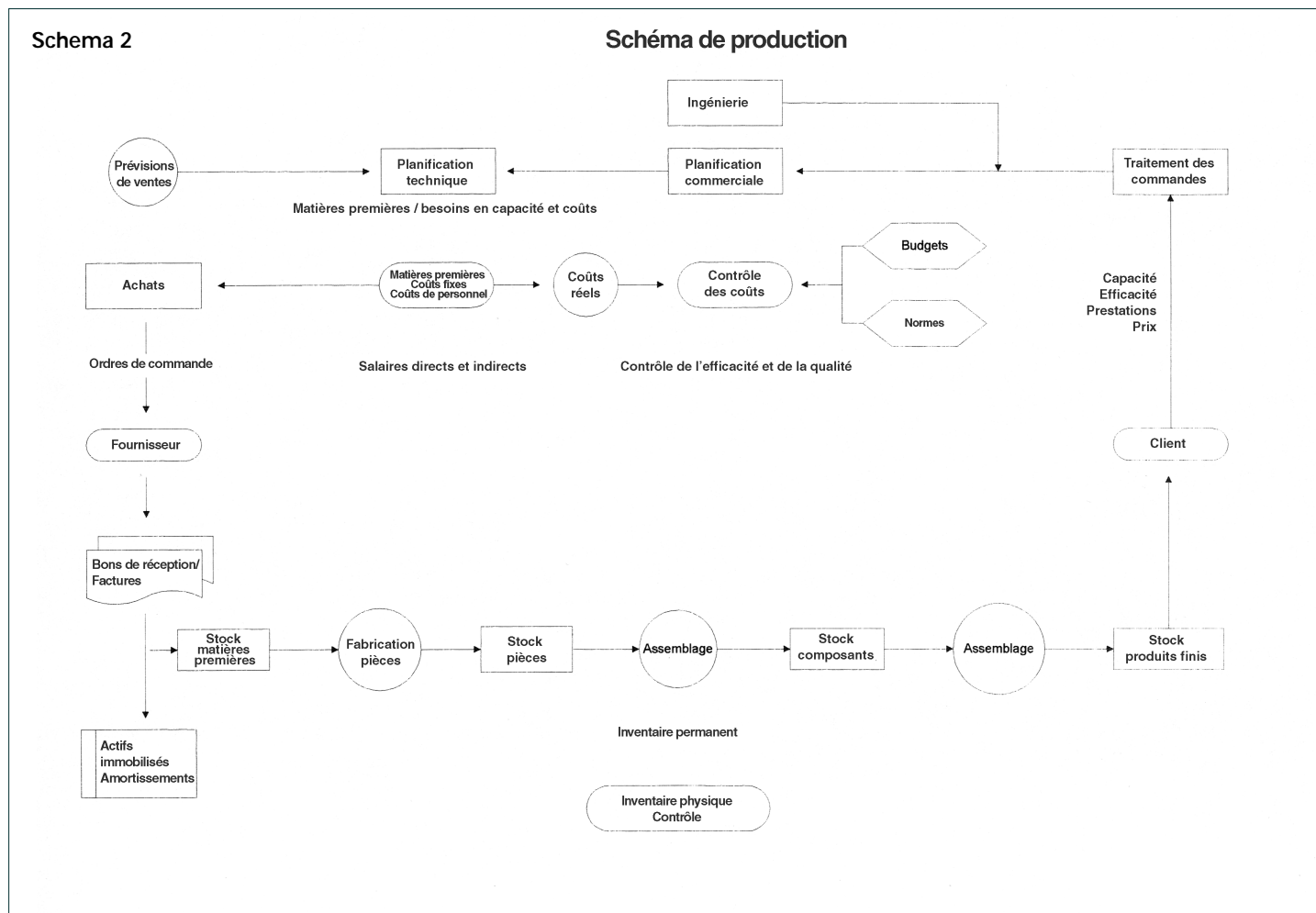
Schéma 1



Dans le prolongement de notre article relatif aux 'Achats' (voir *Accountancy & Tax*, n° 2000/4, pp. 31-42), nous analysons dans les lignes qui suivent une série de risques pouvant contre-carrer le bon déroulement du processus opérationnel de la 'production' et nous proposons une série de procédures de contrôle.

Comme nous l'avons déjà mentionné dans notre premier article, nous avons volontairement décidé d'exposer la problématique du contrôle interne à partir des processus opérationnels ('business processes'). Nous procédons à chaque fois (et donc également dans le cadre de la 'production') de la manière suivante :

1. définir les procédures et sous-procédures ;
  2. déterminer et analyser les objectifs d'exploitation spécifiques de chacune de ces procédures (résultats escomptés du produit ou 'output') ;
  3. signaler les risques qui empêchent l'entreprise d'atteindre les objectifs d'exploitation et l'impact de ces risques (importance et probabilité quant à leur survenance) ;
  4. rédiger des mesures en vue d'une 'gestion des risques' adéquate.
- Vous trouverez ci-dessous un schéma détaillé du processus de production, qui situe également les activités de "comptabilité" et de "contrôle" (schéma 2).



### LA NOTION DE 'PROCESSUS OPÉRATIONNEL'

L'approche du fonctionnement d'une entreprise par le biais des "processus opérationnels" diffère de la conception traditionnelle qui confine les événements de l'entreprise à l'intérieur de 'départements', comme les achats, la production, les ventes, l'administration, le personnel, etc.

Voici quelques définitions du "processus opérationnels". D'après Davenport et Short, il s'agit de 'l'organisation logique de personnes, des matières premières, de l'énergie, des équipements et des procédures au sein d'activités de travail dont l'objectif est d'aboutir à un résultat final spécifique'. Hickman le décrit comme "une série logique d'activités qui utilisent les ressources de l'organisation pour créer ou aboutir à un résultat observable et mesurable, comme un produit ou un service". Nous laissons à Van Me-

chelen le soin de conclure : 'Il ressort des deux définitions qu'une procédure opérationnelle doit être considérée comme un ensemble d'activités qui ont pour but la réalisation d'un produit spécifique destiné à un client. Ce client peut être rattaché à l'entreprise tant de manière interne qu'externe (...) La production totale est considérée comme un processus intégré destiné à transformer les matières premières en marchandises afin de satisfaire ainsi les besoins économiques. Dès lors que nous définissons la production comme un processus de transformation visant à satisfaire les besoins économiques, il devient évident que la production ne se termine pas au moment où le produit quitte l'usine. La distribution et le service après-vente font également partie du processus de production et ils doivent être mis en place et organisés en fonction de ce processus. Dans une entreprise de production moderne, la production est le facteur intégré qui relie le tout'.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Claude Van Mechelen, *Prestatie meting van bedrijfsprocessen*. Traduit en français.

## LA NOTION DE 'RISQUE'

Par 'risques', nous entendons les 'événements, activités et circonstances qui font obstacle ou entravent la réalisation des objectifs d'exploitation'. Cette définition implique que des objectifs d'exploitation aient été préalablement établis et que des influences tant internes qu'externes à l'entreprise jouent un rôle. La sous-commission a surtout mis l'accent sur les facteurs internes à l'entreprise.

Pour comprendre l'impact d'un risque sur les événements opérationnels, il faut d'abord vérifier si le risque en question est pertinent pour l'activité opérationnelle concernée et, par conséquent, analyser l'importance de ce risque (en d'autres termes, quelle influence le risque aurait-il sur l'activité de l'entreprise s'il survenait ?) Enfin, il faut examiner les mesures compensatoires prises par la direction de l'entreprise pour limiter le risque. Le résultat – la comparaison de l'impact potentiel du risque et les mesures compensatoires – permet de se faire une idée du risque encouru. C'est à la direction de l'entreprise qu'il appartient de décider si le risque encouru est acceptable. Si elle estime que le danger est trop grand, elle met un terme à l'activité et celle-ci est transférée à un tiers. D'autre part, elle peut également décider d'adopter des mesures complémentaires grâce auxquelles le risque deviendra 'maîtrisable'. Un facteur important de cette estimation consiste à vérifier si les coûts supplémentaires contrebalancent le risque encouru. Nous avons déjà signalé dans notre premier article que l'on s'efforce toujours davantage d'inclure dans le processus des contrôles

'préventifs' auxquels on fait appel de plus en plus tôt, ceci afin d'assurer une meilleure maîtrise des événements opérationnels. A l'instar de H. den Boer et de L.C. van Zutphen<sup>2</sup>, nous considérons que la maîtrise du processus d'exploitation constitue l'une des tâches les plus importantes de la gestion. Cette gestion est structurée à différents niveaux de décision. Plus loin dans le texte, nous intégrons une pyramide qui reflète la hiérarchie des 'contrôles opérationnels' dans le domaine de la production. La stratégie se situe en haut ; aux échelons de décision inférieurs, nous retrouvons les activités opérationnelles, avec le reporting et le 'contrôle' à l'étape finale. Pour chaque niveau décisionnel, nous mentionnons les risques.

## 2. COMMENTAIRE SUR LA GRILLE DE PRODUCTION

L'analyse qui suit est structurée en fonction de la grille de production jointe (annexe 1) et, plus précisément, suivant 'l'approche des risques'. Les risques ont été classés par niveau de contrôle suivant la structure pyramidale ; c'est ce que l'on appelle 'l'approche top down'.

Nous donnons, pour chaque niveau décisionnel, un aperçu des risques qui peuvent mettre en danger le processus de production :



NIVEAU DÉCISIONNEL	RISQUES
Planification stratégique	L'absence d'objectifs d'exploitation ou l'insuffisance de leur définition : lettre de mission, objectifs, procédures et fonctions ou tâches. Le non-respect des normes environnementales.
Planification tactique	L'absence d'une bonne organisation de la production et d'une structure de soutien. Le manque de fiabilité des informations de gestion financière. Exemple : niveau de prix erroné, quantités et prévisions inexactes.
Planification de la production (Manufacturing resource planning) Besoins en capacité (Capacity requirement plan)	Une mauvaise harmonisation de la capacité disponible : 4 M + environnement La fiabilité technique de l'appareil de production. Exemple : la maintenance. Le manque de souplesse dans la production. Exemple : taux d'occupation, écoulement.
Besoins en matières premières (Material requirements plan)	Manque de fiabilité des informations opérationnelles de gestion. Exemple : planification erronée des achats et des ordres de production
Contrôle de l'atelier de production (Shop Floor control)	Une protection insuffisante des actifs et des stocks. L'absence de maîtrise technique du processus. Lacunes dans l'organisation : production du type souhaité, quantités prévues, prix de revient, qualité.

Lors de l'énumération du contrôle interne des risques, nous avons tenté de donner un aperçu des risques les plus pertinents. Par conséquent, ce récapitulatif ne se veut en aucun cas exhaustif. L'exercice – l'établissement de la grille (voir annexe 1) – a permis de constater l'importance de connaître le 'type' de production dont il est question. En effet, cette donnée détermine dans une large mesure les risques qui interviennent et les mesures de contrôle interne correspondantes qui doivent être prises.

Ainsi, dans le cas d'une 'production continue flow', toutes les mesures se concentreront sur le maintien du flux de production

(notamment l'importance de l'arrivée des matières premières et de la détermination de la capacité de production nécessaire en hommes et en machines). En revanche, dans le cas d'une 'production en phases (stades)', l'attention se concentrera en priorité sur les stocks intermédiaires (ce que l'on appelle 'en-cours de fabrication' ou WIP, 'work in progress/process') qui sont créés au cours des diverses phases de production. La mesure et la maîtrise de ces 'stocks tampons' représentent un élément important du contrôle interne. La production par assemblage peut s'effectuer tant 'en flux' qu'en 'phases', alors que dans l'industrie de fabrication, seul le 'flux' est possible.

<sup>2</sup> H. den Boer et L.C. van Zutphen, *Business control en auditing*.

RISQUES Quoi ?	Operations(O) Finances (F) Conformité (C)	Importance (élevée, moyenne) (faible)	GESTION Pourquoi	ORGANISATION Qui ?	Procédures /Activités de contrôle / Indicateurs Comment ?
<b>1. Production : strat gie / objectifs</b>					
1 Absence / définition insuffisante / Non-respect des objectifs opérationnels généraux et du plan de production stratégique	O, F, C	Elevée	Etablissement, définition des objectifs opérationnels (réalisables et suffisamment 'larges') Y compris la gestion de la qualité	Conseil d'administration / Assemblée générale	Les procédures doivent être établies de manière formelle, elles doivent être communiquées, coordonnées et contrôlées.
2 Non-respect des normes environnementales	O, F, C	Elevée	Prévoir une politique respectueuse de l'environnement. Respect des normes légales établies en matière d'environnement	Responsable de l'environnement	Décrire les normes environnementales et évaluer les normes futures (exemple : étude d'implantation). Procédures relatives à l'enlèvement et au traitement des déchets, à la sécurité et à l'hygiène, etc.
<b>2. Production : Planification tactique</b>					
3 Absence d'une bonne organisation de la production / d'une structure de soutien	O	Moyenne	S'assurer de disposer de la structure et des moyens de production au bon endroit, en quantité nécessaire et au moment adéquat	Direction générale / Directeur de la production	Détermination des tâches, des compétences et des moyens. Bonne 'structure' de l'organisation. 'Organigramme' Définition de la structure de communication. Exemple : séparation des fonctions.
4 Les informations en matière de gestion opérationnelle et financière sont inadéquates / non fiables	F	Elevée	Définir les indicateurs de performance financiers et opérationnels	F & A Logistique Production	Enregistrement efficace des coûts Utilisation efficace des capitaux Analyse des coûts de production théoriques et réels et du prix de revient du produit. Systèmes d'information intégrés (Exemple : ERP) Planification financière Reporting des paramètres opérationnels. Analyse de la non-productivité Attacher surtout de l'attention aux flux de produits 'divergents' (prototypes, retours, ...)
<b>3. Production : planification de la production</b>					
5 L'absence de maîtrise technique du 'processus de production'	O	Elevée	Disposer des moyens adéquats et du personnel ayant le savoir-faire nécessaire pour maîtriser le processus de production. Effectuer suffisamment de R & D et de tests avant de passer en production.	Directeur de la production Equipe R & D Equipe d'ingénierie	Développer le 'benchmarking' en ce qui concerne les résultats en R & D. Prévoir une formation et un apprentissage. Suivre l'évolution technologique et scientifique.
6 Maîtrise insuffisante des ressources de l'entreprise : Référence : les 4 M : Man, Machine, Materials, Methods	O	Moyenne	Affectation et maîtrise optimale des moyens de production (hommes et machines) Maîtrise de la chaîne d'approvisionnement (Materials). Gestion du personnel	Directeur de la production	Organigramme Description des postes Planification de la maintenance Prévoir la capacité en personnel Méthodes de travail pour la production 'Analyse en arrête

3.1 Production : besoins en capacité

7 Fiabilité technique de l'appareil de production	O	Moyenne	Mise en place d'une planification de la maintenance Mise en place d'une politique de remplacement des biens d'investissement	Département Maintenance Directeur de la production	Contrôle des interventions et des coûts de maintenance. Suivi des innovations techniques.
8 Manque de souplesse de la production	O / F	Moyenne	Détermination des paramètres pouvant influencer la souplesse du processus de production	Equipe de direction	Détermination et mise en place de normes en ce qui concerne : - la réduction de la durée de remplacement des machines - une capacité suffisante en hommes et en machines - des outils / matrices en suffisance Adaptation des méthodes de travail

3.2 Production : besoins en matières premières

9 Planification inadéquate des besoins en matières premières	O / F	Elevée	Etablissement d'un plan pertinent des besoins en matières premières, basé sur la consommation et sur la planification de la production	Département Achats et Production	Inventaire permanent des biens et des matières premières. Analyse des marchandises et des matières premières périmées et non utilisées. Systèmes de reporting.
--	-------	--------	--	----------------------------------	--

4. Production : contrôle de la main-d'œuvre

10 L'absence de production du type de produit 'souhaité'	O	Elevée	Production du type de produit 'souhaité' par le client. Les services Marketing / Ventes et Planification de la Production déterminent le type de produit à fabriquer	Directeur de la production Représentants du Marketing, de la Production, des Achats et de la Maintenance	Consultation adéquate du Marketing, des Ventes et de la Logistique. Réunions de production. Approche intégrée de la promotion des produits.
11 L'absence de production en temps voulu des quantités prévues	O	Moyenne	Etablissement d'une planification adéquate afin de produire les quantités souhaitées dans les délais convenus	Directeur de la production Représentants du Marketing, de la Production, des Achats et de la Maintenance	Evaluation des fournisseurs (Vendor rating) Organisation de la logistique Système de backlog
12 L'absence de production des marchandises au prix de revient prévu  Risque à court terme	F	Elevée	Gestion d'un système de prix de revient fiable afin de garder le contrôle sur les paramètres des coûts et sur les prix de revient. Détermination des exigences souhaitées en matière de rentabilité	Contrôle de gestion Suivi ultérieur Département Ingénierie Communication des paramètres techniques.	Adaptation de la technologie à la production Détermination du 'VIP' minimal Indicateurs de production Mise en place de calculs préliminaires et de recalculs. Se baser sur une capacité 'normale'. Enregistrement adéquat des données Utilisation correcte des clés de répartition (réf. ABC) Données exactes sur les prestations des machines TPM (Total Productive Maintenance)
13 L'absence de production de la qualité souhaitée.  Qualité de la conception : le produit comporte-t-il les fonctions souhaitées ?  Qualité de la fabrication : le produit fabriqué correspond-il à la conception ?	O	Elevée	Déterminer une politique en matière de qualité (voir également la Lettre de Mission) Produire conformément aux normes de qualité du client.	Directeur de la production Contrôle de la qualité Département Ingénierie	Tests adéquats des produits avant de passer en production. Procédures relatives à l'acceptation formelle des prototypes / des échantillons de produits. Etablissement des procédures de production. Déterminer par écrit les spécifications mesurables en matière de qualité. Rédaction des procédures de test. Procédure en matière de retours. Gestion des plaintes. Indicateurs de performance en matière de qualité. Indicateur éventuel 'batch' / 'série' / 'mélange' Effet de la courbe d'apprentissage lorsque la production ne se fait pas en série
14 Protection insuffisante des moyens de production et des produits	O / F	Moyenne	Politique en matière de sécurité. Etablissement des mesures visant à empêcher que des moyens de production et des produits soient aliénés, abîmés ou détruits.	Directeur de la production Département de la Sécurité	Une attention particulière pour les produits de 'consommation' et les biens / matières premières de valeur.  Prescriptions relatives à l'utilisation des machines et des matières premières.

## 2.1. COMMENTAIRE SUR LES RISQUES PAR NIVEAU DÉCISIONNEL

### PLANIFICATION STRATEGIQUE

1. *L'absence c.q., une définition insuffisante des objectifs opérationnels généraux et d'un plan de production stratégique et les divergences par rapport à ceux-ci*

Dans de nombreuses petites et moyennes entreprises, les objectifs opérationnels sont exprimés de manière insuffisamment explicite. En conséquence, toutes les activités ne tendent pas vers un même but. Il est rare qu'un plan de production stratégique (établi à partir d'un plan de politique stratégique), qui aboutit à long terme à une "politique du produit", soit présent. Pourtant, il serait parfaitement possible, sur la base de ce plan, d'examiner dans quelle mesure toutes les activités tendent vers un même but.

2. *Le non-respect des normes environnementales*

Ces dernières années, il est manifeste que les facteurs écologiques ont commencé à jouer un rôle majeur, à tel point qu'ils peuvent mettre en péril l'existence même d'une entreprise. Raison de plus, par conséquent, d'y accorder l'attention qu'ils méritent.

### PLANIFICATION TACTIQUE

3. *L'absence d'une bonne organisation de la production et / ou d'une structure de soutien*

En pratique, il semble que souvent, les PME soient organisées suivant une structure qui n'a évolué, ni parallèlement à la croissance de ces entreprises, ni parallèlement aux changements intervenus dans le "paysage" économique.

4. *Informations en matière de gestion opérationnelle et financière, inadéquates et peu fiables*

Bien que bon nombre d'entreprises disposent d'une série de "données", leur traitement est souvent insuffisant pour que l'on puisse parler "d'information". Généralement, l'accent est mis sur les informations financières qui, le plus souvent, sont extraites des données comptables, ainsi que sur les informations opérationnelles qui permettent de "diriger" l'entreprise au jour le jour (par ex. les informations logistiques). Vous trouverez un récapitulatif des domaines d'information qui sont utiles en matière de gestion dans la "Balanced Score Card" (voir documentation concernée).

### PLANIFICATION DE LA PRODUCTION

5. *L'absence de maîtrise technique du "processus de production"*

La livraison du "produit fini" souhaité est tributaire, dans une large mesure, de la maîtrise technique du processus de production. Dans plusieurs PME, les paramètres de production sont établis de manière insuffisante et l'on s'appuie, à la place, sur "l'expérience" d'un groupe de travailleurs plus âgés. Lorsque l'on dirige le processus de production de manière insuffisamment technique (en d'autres termes, lorsque la "reproductibilité" est menacée), ceci entraîne une série de conséquences financières et opérationnelles sur lesquelles nous reviendrons au chapitre "Contrôle de la main-d'œuvre" (points 10-14).

6. *Maîtrise insuffisante des "ressources" de l'entreprise*

Ce point concerne les "moyens de production" mis à la disposition de l'entreprise. Une utilisation optimale de ces ressources est importante pour atteindre les objectifs opérationnels. Dans ce contexte, la littérature parle de ce que l'on appelle les "4 M" : Man, Machine, Materials et Methods ; nous pourrions y ajouter par ailleurs : la gestion, les finances et, ces dernières années surtout, l'environnement (voir point 2).

### BESOINS EN CAPACITE

(MRP II : Manufacturing Resources Planning)

7. *Fiabilité technique de l'appareil de production*

En général, on considère qu'il s'agit d'un point très important pour le "processus de fabrication" ; dans le cas d'une "production par assemblage", cet élément acquiert davantage d'importance au fur et à mesure que l'on se dirige vers une "production en continu".

8. *Manque de souplesse de la production*

Dans quelle mesure est-on capable de répondre à une augmentation de la demande (de "manière contrôlée") ou d'adapter le "mix produit" ? Dans notre réflexion sur le processus, nous ne nous limitons pas à la production propre, mais nous tenons compte également de la flexibilité de nos fournisseurs.

### BESOINS EN MATIERES PREMIERES

(MRP I: Material Requirements Planning)

9. *Mauvaise planification des besoins en matières premières*

Les besoins en matières premières se situent au début du processus de production ; par conséquent, une planification inadéquate a une influence directe sur le déroulement ultérieur de la production. Les fournisseurs subissent, eux aussi, l'influence négative d'une mauvaise planification et ils en tiendront compte dans le futur ; ceci peut avoir des conséquences néfastes sur notre entreprise.

### CONTROLE DE LA MAIN-D'ŒUVRE

10. *La non-production du type de produit "souhaité"*

Le directeur de la production cherche d'ordinaire à occuper les lignes de production de manière optimale, et ce même si les commandes sont insuffisantes pour justifier cette production. Le directeur de la production provoque ainsi une "sous-optimalisation" qui génère des coûts supplémentaires et des problèmes opérationnels.

11. *La non-production en temps voulu des quantités prévues*

L'importance de ce point varie fortement en fonction du secteur d'activité économique de l'entreprise et suivant le fait qu'elle produit sur commande ou pour constituer des stocks. La fiabilité des livraisons constitue une donnée logistique importante.

12. *La non-production des marchandises au prix de revient souhaité*

Le prix de revient souhaité dépend souvent du prix de vente qu'il est possible d'obtenir sur le marché et la différence entre les deux est décisive pour la rentabilité de l'entreprise. En pratique, il semble que la détermination du prix de revient "exact" représente un défi majeur pour beaucoup d'entreprises. Celle qui produit à un prix de revient supérieur à ce qui était prévu met immédiatement en pièces l'un des objectifs fondamentaux de toute entreprise, à savoir générer un profit suffisant.

13. *La non-production de la qualité souhaitée*

Une distinction peut être faite en la matière entre :

- la qualité de la conception : le produit offre-t-il les fonctions que souhaite le client ?
- la qualité de la fabrication : le produit fabriqué correspond-il à la conception ?

La production doit déterminer d'abord et surtout si les produits conçus sont "mûrs pour la fabrication", c'est-à-dire s'ils sont aptes à une production en masse ; ensuite, la production est responsable de l'adéquation ou non du produit par rapport aux spécifications prévues. Cela signifie que les exigences en matière de qualité doivent être définies de manière explicite et qu'il faut pouvoir les mesurer.

14. *Protection insuffisante des moyens de production et des produits*

Les moyens de production et les produits constituent un bien important appartenant à l'entreprise ; il faut donc empêcher que des marchandises ne soient aliénées, abîmées ou détruites.

## 2.2. COMMENTAIRE

### ASPECT OPÉRATIONNEL, FINANCIER OU COMPLIANT

Dans la grille de production, nous mentionnons, pour chaque risque, l'aspect de la définition du contrôle interne qui est concerné : l'aspect opérationnel, financier ou l'observation des règles.

Dans sa définition du contrôle interne, COSO affirme qu'il est souhaitable de s'assurer que :

- les opérations de l'entreprise s'effectuent de manière *pertinente et efficace* (aspect opérationnel) ;
- les rapports financiers sont *fiables* (aspect financier) ;
- la *loi et les réglementations* sont respectées (aspect lié à l'observation des règles).

### IMPORTANCE

Dans cette colonne, l'importance du risque est précisée. En guise d'exemple, nous avons attribué une cote subjective à l'importance de chaque risque, suivant une échelle "élevée, moyenne, faible". D'autres valeurs peuvent être attribuées par branche d'activité.

## 2.3. ANALYSE DES MESURES DE GESTION AU NIVEAU DU MANAGEMENT ET DES ACTIVITÉS DE CONTRÔLE INTERNE PAR RISQUE

1. *L'absence c.q., une définition insuffisante des objectifs opérationnels généraux et d'un plan de production stratégique et les divergences par rapport à ceux-ci.*

### MANAGEMENT

Les objectifs opérationnels doivent être déterminés et décrits de manière formelle. Ces objectifs doivent être réalisables et être formulés de manière suffisamment "large" (ainsi, ils doivent inclure notamment la politique en matière de qualité et de ressources humaines) pour que l'on puisse s'adapter avec souplesse à l'évolution des conditions (du marché).

### Activités CI

Les procédures en vue de la formulation et de la communication des objectifs opérationnels doivent être rédigées et coordonnées. Leur application doit être contrôlée régulièrement.

2. *Le non-respect des normes environnementales*

### MANAGEMENT

Le management doit accorder suffisamment d'attention à l'aspect environnemental et faire prendre conscience à tous les membres du personnel de l'entreprise de son importance. Il ne suffit pas de respecter les normes légales en matière d'environnement ; il faut également adopter une vision axée sur le futur pour ce qui est des aspects environnementaux qui interviennent dans le processus de production, dans le produit et les matières premières.

### Activités CI

Les normes environnementales que l'on souhaite atteindre (au moins les normes légales), doivent être rédigées et contrôlées de manière formelle. Ce faisant, il ne faut pas perdre de vue l'évolution future de la normalisation, afin d'agir préventivement. Des procédures concernant notamment l'enlèvement et le traitement des déchets, la sécurité et l'hygiène, doivent être développées.

3. *L'absence d'une bonne organisation de la production et / ou d'une structure de soutien*

### MANAGEMENT

Le management veille à une bonne organisation de la production et du soutien. De préférence, celle-ci sera fonction de la nature et de la taille de l'entreprise. En déléguant les compétences, les directeurs disposeront de suffisamment d'indépendance dans leur travail et, d'autre part, ils devront également rendre compte de leurs décisions.

### Activités CI

Une bonne organisation exige que les tâches, les compétences et les moyens soient bien définis. Parallèlement, on veille, dans la mesure du possible, à une "répartition correcte des fonctions". Le flux de l'information (la communication) est important, lui aussi, tant du haut vers le bas qu'inversement. En outre, un "organigramme" (schéma de l'organisation) per-

met de bien visualiser la structure de l'organisation. Mieux vaut limiter le nombre de niveaux (hiérarchiques) d'une organisation ; d'autre part, il faut éviter qu'un trop grand nombre de collaborateurs soient suivis par une seule personne ("span of control").

*4. Informations en matière de gestion opérationnelle et financière, inadéquates et peu fiables*

MANAGEMENT

Le management détermine les indicateurs de performance financiers et opérationnels, ainsi que la méthode de mesure. La politique détermine également dans quels domaines l'information sera fournie :

ex. Balanced ScoreCard

- informations financières (pour les actionnaires)
- client (comment les clients nous voient-ils ?)
- processus opérationnels (internes) (en quoi devons-nous exceller ?)
- innovation et flexibilité (amélioration de la qualité et création de valeur)

Activités CI

La remise d'informations destinées à la direction est un élément important ; ces informations doivent non seulement être adéquates (pertinentes, efficaces), elles doivent également être fiables. Outre les informations financières, qui sont extraites le plus souvent de la comptabilité, il est également nécessaire de disposer d'informations opérationnelles (de gestion). Ces informations, le plus souvent quantitatives, sont tirées du processus de production et permettent de réagir rapidement en cas d'écarts par rapport à ce processus.

*5. L'absence de maîtrise technique du "processus de production"*

MANAGEMENT

Le management détermine dans quelle mesure on souhaite maîtriser techniquement le processus de production. Dans ce cadre, on veillera à disposer de moyens suffisants et du personnel doté du savoir-faire qu'il faut pour amener le processus de production au niveau souhaité et l'y maintenir ensuite. De plus, avant de passer du "développement" à la "production", on veillera à effectuer suffisamment de tests pour garantir la reproductibilité sur une grande échelle.

Activités CI

Au niveau du CI, nous pensons surtout à des activités "techniques" : le suivi de l'évolution technologique et scientifique ; prévoir une formation et un apprentissage permanents ; le "benchmarking" en ce qui concerne les résultats de R&D. De même, la rédaction d'un plan de développement par étapes, prévoyant une évaluation lors de chaque passage à la phase (de développement) suivante, fait partie de l'ensemble des tâches.

*6. Maîtrise insuffisante des "ressources" de l'entreprise*

MANAGEMENT

Le management prévoira d'effectuer des recherches sur l'affectation optimale des moyens de production mis en oeuvre.

Activités CI

Il est déjà possible de remédier à une partie de ce risque grâce à "une étude du travail / une analyse des méthodes de travail". De même, l'application de "l'analyse en arête" (ou diagramme Ishikawa) permet de comprendre l'utilisation des 4 M. En outre, il est important de décrire les fonctions et les méthodes de travail. De même, l'établissement de plannings d'entretien pour les bâtiments et le matériel offre incontestablement une série d'avantages.

*7. Fiabilité technique de l'appareil de production*

MANAGEMENT

Le management détermine, en fonction de la nature de la production, dans quelle mesure un entretien préventif doit être prévu dans le planning d'entretien. En outre, la politique détermine le rythme de remplacement et le niveau de qualité des biens d'investissement.

Activités CI

Il faut mettre en place un contrôle des interventions et des coûts de maintenance. On examinera également s'il est opportun de conserver l'appareil de production existant ou s'il vaut mieux procéder à de nouveaux investissements. Il est souhaitable par ailleurs de suivre l'innovation et l'évolution technique et de les comparer à son propre équipement.

*8. Manque de flexibilité dans la production*

MANAGEMENT

Le management déterminera les exigences minimales auxquelles doivent satisfaire les paramètres (ayant une influence sur la flexibilité de la production).

Lorsque l'on tente d'obtenir le prix de revient le plus faible possible pour un produit, on s'efforce d'utiliser au maximum la capacité de production (en profitant des économies d'échelle) ; pour des raisons de flexibilité (la possibilité de réagir à une éventuelle demande plus forte du marché), la politique peut stipuler que l'on ne tiendra compte que de 90% de la capacité de production utile au moment de l'établissement du budget ou lors des négociations avec les fournisseurs.

Activités CI

L'une des activités du CI consiste à déterminer et à mettre en place les normes en ce qui concerne :

- la réduction du temps de permutation des machines. Souvent, la flexibilité est réduite en raison de l'importance du temps de permutation des machines. Ainsi, un stock inutile est généré pour un produit alors que la production d'un autre démarre trop tard. En raison du temps qu'elles prennent, l'on souhaite effectuer autant que possible ces permutations pendant les "heures creuses" ;



- la prévision d'une capacité suffisante en machines et en hommes. Pour ce faire, on examine le taux d'occupation de l'appareil de production et on le compare à la politique menée en la matière ;
- le nombre d'outils et de matrices. Des outils, des matrices supplémentaires sont-ils justifiés ?

De nombreux problèmes de flexibilité peuvent être résolus en adaptant la méthode de travail. Il est donc conseillé d'étudier des méthodes de travail alternatives.

#### 9. Mauvaise planification des besoins en matières premières

##### MANAGEMENT

Le management mettra suffisamment l'accent sur l'importance d'un plan adéquat des besoins en matières premières (basé sur la planification de la consommation et de la production) et elle y affectera également les moyens nécessaires.

##### Activités CI

Les activités à entreprendre au niveau du CI sont notamment les suivantes :

- la mise en place d'un système d'inventaire permanent des marchandises et des matières premières ;
- la prévision de contrôles d'inventaire systématiques et la gestion des stocks ;
- l'analyse des marchandises et des matières premières périmées et non utilisées ;
- l'examen de l'influence que peuvent avoir sur le stock des écarts entre les ventes prévues et les ventes effectives ;
- la mise en place de systèmes de reporting.

#### 10. La non-production du type de produit "souhaité"

##### MANAGEMENT

Le management veillera dans la mesure du possible à ce que les divisions opérationnelles ne produisent que les types de produits souhaités par le client ; on évitera ainsi une "sous-optimalisation". Les départements Marketing/Ventes et Planification de la production déterminent de commun accord les types de produits qui seront fabriqués (et dans quel ordre). Le directeur de la production ne pourra modifier ceci unilatéralement.

##### Activités CI

Il faut examiner dans quelle mesure la production suit la planification initiale. Les services Marketing, Ventes et Logistique doivent être consultés sur cette problématique. En outre, il faut évaluer l'application d'une approche intégrée (l'implication de la Production et de la Logistique) lors de la promotion des produits. De même, les réunions de production qui se tiennent doivent être soumises à une évaluation.

#### 11. La non-production en temps voulu des quantités prévues

##### MANAGEMENT

Le management veillera à une planification adéquate. Le respect de cette planification exige la discipline nécessaire. La planification ne peut pas être purement indicative : elle doit constituer un objectif que l'on se fixe, afin que les quantités souhaitées puissent être livrées dans les délais convenus.

##### Activités CI

Il est bon d'évaluer régulièrement les fournisseurs des marchandises achetées ("Vendor rating"). Cette évaluation porte sur la qualité des marchandises, la ponctualité avec laquelle elles sont livrées, la flexibilité, le prix facturé, etc. Il importe également de communiquer les résultats de cette évaluation aux fournisseurs : ce n'est qu'ainsi qu'ils pourront s'améliorer.

De même, la propre logistique de l'entreprise doit faire l'objet d'une évaluation. Il faut prévoir, en outre, un système de "backlog" qui permet les "livraisons supplémentaires".

#### 12. La non-production des marchandises au prix de revient souhaité

##### MANAGEMENT

Le management doit déterminer les exigences souhaitées au niveau de la rentabilité, ainsi que le prix de revient souhaité. Ce dernier est fixé de préférence suivant le principe "market minus" : on détermine le prix (de vente) du marché que l'on espère et l'on déduit le coût des ventes et la rentabilité désirée. Ce qui reste représente le prix de revient souhaité. La politique comparera régulièrement le prix de revient souhaité et le prix de revient effectif : pour ce faire, il est nécessaire de disposer d'un système de prix de revient fiable.

##### Activités CI

La mise en place d'un calcul préalable et d'un calcul ultérieur permet de déterminer d'où viennent les écarts. Les raisons de ces écarts et les actions permettant de les corriger ont également de l'importance. Pour établir une évaluation financière, il faut disposer de données adéquates : l'enregistrement des données doit être correct, l'utilisation des clés de répartition doit être exacte (réf. Activity Based Costing), les calculs se font sur la base d'une capacité "normale" (et non d'une capacité maximale théorique), le niveau optimal des stocks intermédiaires doit être fixé (entre autres "l'en-cours de fabrication" = WIP : Work in progress / process), les données sur les prestations des machines doivent être correctes. Il faut également vérifier si la technologie utilisée est encore adaptée à la production.

#### 13. La non-production de la qualité souhaitée

##### MANAGEMENT

Il est bon de mettre en place une politique formelle en matière de qualité : celle-ci fait également partie des objectifs opérationnels.

En ce qui concerne la "qualité de la conception", le management définira le "niveau de qualité" qui doit être atteint. Ce niveau doit répondre au moins aux souhaits du client. Le niveau de la qualité est lié à la politique de marketing (cf. image de marque).

Pour la "qualité de fabrication", le management déterminera (en général) dans quelle mesure l'on peut s'écarter, lors de la production, des spécifications de la conception, en tenant compte du fait que les produits doivent toujours atteindre les normes de qualité voulues par le client. Le niveau de tolérance dépend fortement de la branche d'activité dans laquelle on travaille ; dans certains cas extrêmes, pratiquement aucun écart n'est toléré (ex. industrie pharmaceutique).

#### Activités CI

##### *Qualité de la conception*

Il faut définir les procédures relatives à l'acceptation formelle des prototypes et des échantillons de produits. Les produits doivent être testés de manière adéquate avant de lancer la production.

##### *Qualité de la fabrication*

Il est important de définir des spécifications "mesurables" en matière de qualité. Sur la base de celles-ci, les "indicateurs de performance de qualité" seront ensuite établis. La production nécessite par ailleurs des consignes de travail claires. Il faut établir des procédures en ce qui concerne les tests, tout comme des procédures pour ce qui est du traitement des retours et des plaintes. En cas de plainte, il est important d'informer rapidement le client que l'on a bien reçu sa plainte et qu'on lui communiquera les résultats de l'enquête dans les x jours. Lors de l'examen d'une plainte, il est utile de pouvoir identifier le processus de production : outre la date, d'autres indications peuvent éventuellement être reprises sur le produit (ex. : série, mélange, ...). Il ne faut pas sous-estimer l'importance d'une bonne formation des opérateurs ; on s'efforcera ici d'éviter "l'effet de la courbe d'apprentissage".

#### *14. Protection insuffisante des moyens de production et des produits*

#### MANAGEMENT

Le management prendra les mesures nécessaires afin que les moyens de production ne soient pas aliénés, abîmés ou détruits. Parmi ces mesures, citons notamment : le contrôle des

inventaires et les statistiques concernant les sinistres, l'établissement d'une politique de sécurité préventive. La problématique peut éventuellement figurer dans le "Code de conduite" du personnel (pour prévenir le "flou des normes") que rédige le management.

#### Activités CI

L'attention se portera surtout sur les biens de consommation (en raison de leur utilité immédiate et de la facilité qu'il y a de les revendre) et les marchandises/matières premières de valeur. Outre les actions répressives de contrôle (contrôles d'inventaire fréquents, fouille aléatoire au moment de la sortie de l'entreprise,...), des mesures préventives peuvent également s'avérer efficaces. Ainsi, on pourrait prévoir une procédure permettant au personnel d'emprunter les outils ou les machines pour son usage privé ou des procédures autorisant le personnel à acheter des produits ou des outils à des conditions préférentielles. Pour lutter contre la détérioration volontaire des produits, on ne vendra pas les produits abîmés en priorité au personnel de l'environnement direct (magasin, site).

### **3. CONCLUSION**

Dans cet article, nous avons exposé quelques risques majeurs du processus de production et nous avons proposé les procédures de contrôle correspondantes. Dans certaines circonstances, il est possible que d'autres risques interviennent. Nous sommes toutefois convaincus que ceux-ci peuvent être contrôlés grâce à la méthode proposée.

**Vos remarques et commentaires éventuels sont les bienvenus. Veuillez les communiquer à l'adresse suivante :**

**IEC, à l'attention de la Commission "Experts-comptables internes",  
rue de Livourne 41, 1050 Bruxelles**

**Fax : 02/543 74 91**

**e-mail : [info@iec-iab.be](mailto:info@iec-iab.be).**