

Chapitre 1

Gouvernance de l'organisation et contrôle

Exercice 01-01

1. Peut-on parler de gouvernance des organisations publiques ?

Oui, il y a bien une gouvernance des organisations publiques : les acteurs sont différents (l'État, les collectivités territoriales et non les actionnaires...) mais il y a aussi des statuts, des règles, une « tutelle » exercée (bien ou mal par des Ministères...). Les dirigeants jouent aussi un rôle spécifique.

2. Pourquoi la question de la gouvernance ressurgit-elle aujourd'hui ?

Elle ressurgit compte tenu du nouveau pouvoir des actionnaires et des tensions existant entre actionnaires, managers et autres parties prenantes. C'est également à cause des scandales financiers récents, notamment aux États-Unis, où les rôles de direction générale avaient été mal tenus, l'information manquante et le contrôle défaillant, laissant ainsi la porte ouverte à des dérives individuelles (enrichissement excessif) et des décisions collectives nuisibles à l'entreprise.

3. Faut-il qu'une organisation ait un type dominant de gouvernance ?

Des styles mixtes peuvent exister mais il est souhaitable de toutes façons que les parties prenantes sachent clairement qui fixe la stratégie et qui l'exécute.

4. Que peut-il se passer lors d'un changement de gouvernance ?

Ce changement peut se faire en douceur (famille vendant son entreprise à un manager connu, restructuration pacifique de l'actionnariat) ou bien être créateur de tensions et conflits (rachat hostile, conflits entre managers et nouveaux actionnaires). Le style de management peut changer, parfois brutalement, d'une gouvernance à l'autre (exemple : du paternalisme familial à une gestion financière « dure »).

5. Quelles dérives peuvent frapper la gouvernance actionnariale ?

Manque de clarté (trucage de données pour satisfaire la Bourse), vision stratégique à court terme (dégager des dividendes à tous prix).

6. Quels sont les acteurs pouvant intervenir pour "moraliser" la vie des affaires ?

Les instances de régulation, les tribunaux, les contrepoids au pouvoir financier (associations de consommateurs, ONG...).

7. Y a-t-il une différence entre « contrôle » et « pilotage » ?

Répondre à cette question suppose de revenir aux différentes acceptions des notions de contrôle et de pilotage.

Une première définition du contrôle dans une organisation assimile le contrôle d'une situation (par exemple l'efficacité d'une unité) ou d'une action (par exemple la mise en place d'un tableau de bord de gestion) à une vérification des moyens utilisés et des résultats obtenus par rapport aux objectifs visés. Le contrôle consiste alors à rapprocher les objectifs (sur les moyens, les résultats) des réalisations et à identifier éventuellement un écart.

Une définition plus large de la notion de contrôle vient considérablement enrichir cette vision et tend à le rapprocher du concept de pilotage. Contrôler une situation est alors mettre tout en œuvre pour la diriger dans le sens souhaité par l'organisation et atteindre les objectifs en termes de moyens et de résultats. Cela suppose un contrôle beaucoup plus actif qui ne contente pas d'une vérification a posteriori mais :

- anticipe des difficultés et des solutions ;
- suit les actions menées pour pouvoir réagir plus vite et mieux ;
- évalue les moyens utilisés et les résultats ;
- analyse régulièrement les écarts constatés, construit des solutions et plans d'actions, et évalue leurs résultats ;
- redéfinit éventuellement les objectifs en intégrant les changements dans l'environnement de l'organisation et les résultats de l'organisation.

Cette approche du contrôle le rapproche alors étroitement du pilotage. Contrôle de gestion et pilotage de la performance sont alors très proches.

Signalons cependant que dans la pratique de beaucoup d'entreprises ou d'organisations, le contrôle de gestion ne recouvre pas une définition aussi large en ignorant certains de ces aspects.

8. Les trois types de contrôle s'appliquent-ils dans la réalité de manière distincte ?

Classiquement sont en effet distingués dans les organisations trois niveaux de contrôle :

- le contrôle stratégique ;
- le contrôle de gestion ;
- le contrôle opérationnel.

Ces trois types de contrôle ne se distinguent pas par leur composantes : tous les trois supposent pour être efficaces

- une phase de finalisation ou de définition des objectifs ;
- une phase de pilotage de l'action ;
- et une phase d'évaluation.

Ce qui les distingue fondamentalement c'est leur champ d'application, leur temporalité et les outils éventuellement mobilisés.

Le contrôle stratégique définit les objectifs stratégiques de l'organisation, suit le déploiement de la stratégie et en évalue les résultats. A l'opposé, le contrôle d'exécution définit les objectifs des opérations quotidiennes, suit leur réalisation et en évalue les résultats. C'est un contrôle de très court terme, récurrent et souvent automatisé. Il va permettre de s'assurer par exemple de la présence des opérateurs à leur poste de travail, de vérifier qu'à l'issue de la journée de travail la charge est écoulée, que les livraisons prévues sont effectivement arrivées et contrôlées...

Inséré entre ces deux types de contrôle, le contrôle de gestion a un horizon de temps de moyen terme (le mois, le trimestre, l'année) ; il va s'assurer de la cohérence des choix stratégiques et de la gestion opérationnelle ou courante, en déclinant les objectifs stratégiques à moyen terme, en mettant en place un système d'information et un dispositif de pilotage des actions, en mesurant les performances de l'organisation. Il est par ailleurs plus particulièrement en charge du contrôle de la performance économique, de manière directe ou indirecte.

Le tableau ci-dessous illustre à partir d'un exemple ces trois types de contrôle.

	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle opérationnel
Objectifs à atteindre	Implication et fidélisation des salariés	Taux de turn-over inférieur à 5% sur l'année Taux d'absentéisme annuel inférieur à 2%	Présence des salariés aux postes de travail
Pilotage des actions	Plans d'actions en matière de politique de ressources humaines : recrutement, formation, système de rémunération et de promotion, mobilité interne ... Analyse des résultats globaux.	Mise en place d'un système d'information collectant, agrégeant les données en provenance des unités opérationnelles Analyse des informations par unité, par métier ou filière... Mise à disposition d'un tableau de bord auprès des responsables concernés	Contrôle quotidien et alimentation du système d'information Réunion régulière de l'encadrement de proximité sur cette thématique Mise en place de plans d'actions : amélioration des conditions de travail, promotions, ...
Évaluation	Tableau de bord stratégique global sur la politique de ressources humaines, les actions mises en place, les résultats obtenus sur les principaux indicateurs	Évaluation des taux de turn-over et des taux d'absentéisme mensuellement dans chaque unité et comparaison aux objectifs et inter-unités	Évaluation du résultat des actions mises en place Suivi hebdomadaire des données de l'unité

Dans la réalité ces trois niveaux de contrôle sont très fortement imbriqués et ne se distinguent pas de manière aussi claire :

- D'une part, les mêmes informations circulent dans les trois niveaux ; par exemple dans l'exemple, les taux d'absentéisme des unités remontent jusqu'aux Directions générales, et inversement les données globales peuvent être mises à disposition des unités.
- Les objectifs de chaque type de contrôle sont très étroitement reliés : les objectifs du contrôle de gestion sont une déclinaison (voire une opérationnalisation) des objectifs stratégiques, et les objectifs des unités sont une traduction de court terme des objectifs suivis par le contrôle de gestion.
- Les outils utilisés sont éventuellement les mêmes dans les trois types de contrôle, même si leur contenu et leur finalité peuvent être distinctes : système d'information, tableau de bord, budget ...
- Les acteurs peuvent être mobilisés dans deux types de contrôle : le contrôleur de gestion en charge du suivi de la politique RH est amené par exemple à participer directement au contrôle de la stratégie RH. Cela est d'autant plus vrai dans des organisations de petite taille ou dans des organisations où le contrôle de gestion est peu usité (association par exemple).

Au final, cette distinction, utile pour réfléchir aux différents aspects du contrôle organisationnel, n'est pas toujours très claire dans la réalité des organisations. Face à des pratiques d'entreprise, elle permet cependant de s'interroger sur la pertinence du contrôle organisationnel : certains types de contrôle ne sont-ils pas oubliés ? Certaines phases de ce contrôle négligées ?

9. Pourquoi le contrôle de gestion et l'audit interne ne seraient-ils pas exercés par les mêmes personnes ?

Le **contrôle de gestion** a pour mission l'amélioration des performances de l'organisation principalement en définissant les objectifs annuels et indicateurs de performance, en organisant le système d'information de gestion, en concevant des outils et des procédures de gestion, en animant les processus de suivi et d'amélioration de la performance et en mesurant les performances réalisées dans l'organisation.

L'audit interne va avoir pour mission de **vérifier que le contrôle interne, dont le contrôle de gestion fait partie, fonctionne de manière efficace et efficiente**. Il a donc notamment pour tâche de s'assurer que le contrôle de gestion remplit correctement sa mission, c'est à dire que :

- Le contrôle de gestion respecte les règles, les méthodes, les procédures qui président à son fonctionnement (audit de conformité) : ex : le budget est établi dans toutes les unités de manière conforme aux règles d'élaboration choisies par l'entreprise.
- Le contrôle de gestion est performant (audit de performance) : les outils et méthodes utilisés sont-ils adaptés aux objectifs ? Le système d'information de gestion est-il fiable et complet ? Le nombre et la compétence des contrôleurs de gestion sont-ils suffisants ?

- La politique et le management des unités de contrôle de gestion sont en cohérence avec la stratégie de l'organisation : ne faut-il pas par exemple revoir le rôle des contrôleurs de gestion dans l'organisation et développer leur rôle d'assistance et de conseil auprès des unités opérationnelles ? Ne faut-il pas enrichir les domaines de performance dont a la charge le contrôle de gestion, par exemple par des objectifs de performance sociale ou sociétale ?

Au vue de ces missions, le contrôle de gestion et l'audit interne ne peuvent pas être assurés par les mêmes personnes qui seraient alors « juges » et « parties », et se trouveraient exposés à des conflits d'intérêts.

10. Quelles peuvent être les spécificités du contrôle organisationnel dans la PME ?

L'observation des pratiques d'entreprise et les recherches (Cf par exemple pages 124 et 125 de l'ouvrage l'étude sur les tableaux de bord) soulignent que beaucoup de PME n'ont pas de système de contrôle organisationnel aussi développé que celui des grandes entreprises ou que celui décrit de manière idéale en théorie des organisations. La taille de l'entreprise, son secteur d'activité et son environnement, ses ressources financières, le profil du dirigeant, expliquent un certain nombre de spécificités du contrôle organisationnel, parmi lesquelles on trouve :

- des compétences en matière de contrôle de gestion souvent absentes et une fonction peu ou pas assurée : c'est alors par exemple le dirigeant qui prend en charge le pilotage de la performance de l'entreprise en s'appuyant sur les données comptables plus ou moins retraitées ;
- une performance suivie essentiellement économique et une difficulté d'élargir le champ du contrôle de gestion aux autres dimensions même si leur intérêt est perçu : performance sociale, performance sociétale, performance environnementale ;
- des outils et des méthodes de contrôle de gestion peu développés : les tableaux de bord de gestion n'en sont pas, le budget est fait mais pas utilisé pour suivre régulièrement les ressources et les résultats réalisés, le calcul des coûts de revient est simplifié à l'extrême ... ;
- de manière concomitante, les systèmes d'information de gestion peuvent ne pas exister et se limiter au système d'information comptable ;
- certains niveaux du contrôle organisationnel n'existent pas : c'est le cas par exemple de la PME qui ne parvient pas à définir une stratégie claire de développement ou de pérennisation de son activité, handicapant par la même l'identification d'objectifs annuels de performance pertinents. Sous la pression de l'activité, certains contrôles opérationnels peuvent ne pas être réalisés systématiquement, ne permettant pas alors de recueil exhaustif des informations concernées ;
- certaines phases du contrôle sont négligées : finalisation défailante faute d'une stratégie identifiée, pilotage de l'action impossible faute de système d'information et de système d'animation adaptés (pas de formation des opérationnels, système de motivation n'incluant pas les objectifs de performance ...), évaluation des résultats obtenus rendue difficile par l'absence d'un dispositif d'évaluation et d'un système d'information *ad hoc*.

Exercice 01.02

Gouvernance et décisions stratégiques chez Carrefour

1. L'arrivée d'un actionnaire de référence, Blue Capital, a modifié les orientations de l'entreprise. Centrées jusqu'à présent sur l'acquisition de magasins en Europe et le développement international, dans le but d'acquérir une taille mondiale, ces orientations auraient pu perdurer si les résultats financiers du Groupe avaient été satisfaisants. Mais l'actionnaire de référence ne peut que réagir à la baisse du cours de l'action. L'objectif financier devient premier, en tous cas pour l'instant (plan d'économies, recherche de vente d'actifs...).

Le directeur général ne peut apparemment s'opposer à cette pression.

Le malaise ressenti dans le groupe est aussi dû au style centralisateur du directeur général et à son éloignement des magasins, mal ressenti dans la culture "maison". Les "valeurs" proclamées, mettant le client au centre des préoccupations (cf. le site Carrefour) paraissent s'éloigner.

2. On considère souvent qu'il y a deux sortes d'investisseurs modernes. D'une part, ceux qui effectuent un placement, mettent éventuellement en place une direction de l'entreprise et suivent les résultats à moyen terme. D'autre part, les "activistes" qui interviennent directement sur les décisions de l'entreprise et cherchent à obtenir des résultats financiers rapides, éventuellement dans l'hypothèse d'une revente de leurs actifs une fois valorisés. Blue Capital semble appartenir aux "activistes", en s'engageant directement dans la stratégie et même la gestion.

3. Les parties prenantes en jeu ici sont : les actionnaires, les cadres supérieurs, le personnel et ses représentants, la presse économique et financière.

Les clients et les fournisseurs jouent sur cette affaire un rôle réduit.

Les actionnaires sont divisés : les "petits" actionnaires émettent des doutes sur la nouvelle stratégie financière, craignant une mise en cause de l'entreprise pour des gains financiers à court terme. D'autres suivent Blue Capital dans sa recherche de dividendes. L'AG de juin 2011 devait être "houleuse" et a montré des divergences.

Les cadres supérieurs sont soumis à la pression des actionnaires. Ceux qui sont considérés comme liés aux mauvais résultats sont écartés. La direction générale semble avoir perdu toute autonomie de décision.

On parle d'un "malaise" dans le personnel, qui ne comprend pas les nouvelles orientations. Les syndicats sont inquiets au sujet de l'emploi et des salaires et voient les actionnaires de référence se concentrer sur les dividendes, au détriment sans doute des ressources humaines.

La presse économique et financière joue un rôle important pour une société très connue, leader mondial et cotée en Bourse. Elle est majoritairement sévère à l'égard du bilan commercial de la direction actuelle, "condamne" le directeur général (annoncé très tôt sur le départ), et elle s'est montrée très réservée sur les décisions de Blue Capital.

Les clients suivront-ils les nouvelles lignes de la politique commerciale ?

4. Le nouveau directeur général (et son équipe sans doute) jouit d'une bonne réputation et connaît bien le secteur de la distribution. Il apparaît comme proche du "terrain" et a l'expérience du redressement d'entreprises.

Il s'agit là cependant d'une énorme entreprise, à dimension internationale présentée comme "lourde à manœuvrer". Les résultats sont alarmants et le temps est compté.

La question essentielle réside dans sa capacité d'autonomie par rapport à Blue Capital. Celui-ci continuera-t-il à intervenir (au risque d'exaspérer un directeur général expérimenté et en fin de carrière), ou fera-t-il confiance à la nouvelle équipe en lui laissant le temps de mener le changement ?

Exercice 01.03

Cette entreprise est une toute petite entreprise et il s'agit donc ici de proposer un système de contrôle organisationnel simple et réaliste. Il n'y a bien sûr pas une seule solution et les éléments ci-dessous ne sont pas exhaustifs.

1. À partir des différents éléments à votre disposition, et en vous appuyant sur le modèle idéal de contrôle, définissez les grandes lignes d'un système de contrôle adapté à cette toute petite entreprise.

On va s'appuyer sur les trois phases du contrôle (finalisation, pilotage de l'action, évaluation) et les trois types de contrôle pour construire la proposition.

1. Avant toute chose clarifier et expliciter la stratégie de l'entreprise, notamment vis à vis de ses concurrents directs

Le secteur de la formation à la conduite et à la sécurité routière est un secteur où la proximité et l'accessibilité de l'école de conduite sont déterminantes dans le choix du prestataire. La concurrence est donc avant tout une concurrence locale au sein de la commune. L'analyse des caractéristiques des deux concurrents directs ainsi que des caractéristiques des clients de l'école de conduite permet de proposer quelques lignes directrices pour la stratégie de l'école :

- une stratégie de différenciation par la qualité de la formation : la réputation de l'école est bonne (notamment en comparaison avec le premier concurrent dont le volume de clients semble s'accompagner d'une dégradation des conditions d'apprentissage) ;
- les clients (ou leur famille) ont des revenus supérieurs à la moyenne de la commune ce qui, conjugué à la qualité de la formation, autorise des tarifs supérieurs aux deux autres concurrents, bien entendu dans une certaine limite ;
- l'école ne fait que du permis B et de l'AAC : elle peut réfléchir à un enrichissement de son offre de services afin d'améliorer la qualité perçue par les apprentis conducteurs et à un moyen de le communiquer : prise en charge à la sortie du lycée, prêt de matériel pédagogique pour l'entraînement au code, stage de conduite pendant les vacances scolaires...
- la question de la poursuite de la spécialisation sur le permis voiture ou de la diversification sur le permis moto est posée : compte tenu des informations fournies, il est difficile de trancher. Cela suppose un minimum d'investigations de la dirigeante sur la rentabilité de cette diversification : volume de la demande sur la commune et ses alentours, possibilité de recrutement d'un moniteur moto, accès à une piste de conduite, ressources financières pour l'acquisition ou la location des motos...

2. Définir des objectifs de performance et des indicateurs adaptés (phase de finalisation du contrôle)

- **Objectif de développement du chiffre d'affaires**
 - Nombre d'inscriptions mensuel permis B, AAC
 - Nombre de forfaits B, forfaits AAC,
 - Nombre d'heures supplémentaires mensuel
 - Prix forfait B, forfait AAC, heures supplémentaires

- Chiffre d'affaires mensuel
- **Suivi mensuel de l'activité**
 - Nombre d'heures en face à face pédagogique (conduite ou code) : ce sont les seules heures vraiment productives ;
 - Nombre d'heures en face à face pédagogique/nombre d'heures totales disponibles
 - Nombre d'heures supplémentaires effectuées par les moniteurs
 - Kilométrage mensuel des véhicules
- **Qualité du résultat et satisfaction clientèle**
 - Taux de réussite première présentation code, première présentation épreuve pratique – Comparaison aux données départementales
 - Nombre d'heures moyen de cours par apprenti à la conduite
 - Taux de satisfaction globale à l'issue de la formation
- **Profitabilité de l'activité**
 - Résultat net comptable/chiffre d'affaires
 - Ratio charges/chiffre d'affaires pour les principaux postes de charge : salaires bruts et charges sociales, carburant, loyer, location véhicule, entretien/réparation véhicules, assurances ...

3. Piloter la performance de l'école

- mise en place d'un système d'information pour alimenter le tableau de bord ci-dessus : un simple tableur excel peut suffire au recueil de l'information et à la détermination des indicateurs ;
- mise en place d'une enquête de satisfaction auprès des élèves et de leur famille ;
- analyse mensuelle des données et plan d'actions : le stagiaire peut initier cette phase et former l'exploitante ; l'expert comptable peut ensuite assister l'exploitante dans son analyse. Des réunions régulières avec les moniteurs peuvent permettre d'explicitier les résultats et d'expliquer les mesures correctives nécessaires.

4. Mesure régulière des performances de l'école de conduite.

2. En quoi la distinction contrôle stratégique, contrôle de gestion et contrôle d'exécution se révèle-t-elle ici peu adaptée ?

La taille minuscule de l'entreprise explique que les trois contrôles sont superposés, assurés par la même personne, l'exploitante, et mobilise un seul système d'information.

Exercice 01-04

Quels sont les différents éléments d'un audit interne de la fonction entretien au sein d'une usine de fabrication ?

L'auditeur interne va effectuer des missions ponctuelles en fonction des risques associés à la fonction entretien. Elles seront par exemple plus fréquentes si le fonctionnement du site suppose des normes de propreté très élevées (agro-alimentaire) ou l'évacuation de déchets importants ou à risque.

L'auditeur interne va vérifier que les procédures, méthodes et produits d'entretien préconisés sont respectés par le personnel interne ou le prestataire concerné en cas d'externalisation ;

Il peut également vérifier que les performances attendues de l'activité d'entretien sont atteintes et s'interroger sur la pertinence des moyens utilisés : organisation, compétences du personnel, formation, externalisation ...

Il peut enfin s'interroger sur l'adéquation de la politique d'entretien du site compte tenu de la stratégie suivie par l'entreprise. Cette politique est-elle par exemple compatible avec la stratégie affichée de développement durable compte tenu des produits utilisés ?

Sur quels aspects de cette fonction entretien se penchera le contrôleur de gestion attaché à cette usine de fabrication ?

Le contrôleur de gestion s'attachera à l'évaluation et à l'amélioration des performances de la fonction entretien et notamment :

- coût des prestations ;
- benchmark en interne et en externe du coût de ces prestations (Cf pages 172 et 173 de l'ouvrage) ;
- qualité des résultats obtenus : M² nettoyés, tonnage de déchets évacués, % de déchets recyclés, résultats bactériologiques, taux de satisfaction des salariés sur la propreté du poste de travail...

Exercice 01-05

1. En quoi cet événement est-il caractéristique d'un mode de gouvernance ?

Cet événement est caractéristique de l'importance de certains actionnaires, même minoritaires mais influents, dans la direction des entreprises. Les fonds d'investissement attendent des résultats financiers élevés et sont prêts à intervenir directement dans les structures de direction des entreprises où ils détiennent des intérêts. Bien que soutenu par l'Etat français et par un actionnaire étranger important, le PDG de Nexans a dû céder sa place après avoir dû renoncer à sa prime en début d'année. De plus, la demande de ce fonds anglo-saxon n'est pas surprenante compte tenu des préférences habituelles du monde anglo-saxon pour une séparation nette entre les fonctions de Président et celles de direction générale exécutive.

2. Quels peuvent être les risques encourus pour l'entreprise ?

La pression exercée par le fonds a créé tout d'abord un mauvais climat au sein des organes supérieurs de l'entreprise. On peut aussi s'interroger sur l'entente qui règnera entre les titulaires des deux postes maintenant séparés. L'avenir dira si le redressement espéré sera assuré.

D'autre part, l'entente précédente entre les actionnaires est rompue : le groupe familial étranger peut en profiter pour modifier sa stratégie et chercher soit à accroître son pouvoir, soit à se retirer...