



HAL
open science

Structuration d'un groupe de vins et spiritueux et évolution de son contrôle interne: une étude longitudinale

Jean-Paul Mereaux, Pascale Lambert, Abir Ben Abdennebi, Mohamed Ben Nour

► To cite this version:

Jean-Paul Mereaux, Pascale Lambert, Abir Ben Abdennebi, Mohamed Ben Nour. Structuration d'un groupe de vins et spiritueux et évolution de son contrôle interne: une étude longitudinale. ISEOR 23ème colloque et séminaire doctoral international des 14 & 15 juin 2023, Lyon, Jun 2023, LYON (ENS et Lyon 3), France. hal-04476339

HAL Id: hal-04476339

<https://hal.science/hal-04476339>

Submitted on 29 Feb 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial 4.0 International License

Structuration d'un groupe de vins et spiritueux et évolution de son contrôle interne : une étude longitudinale

Contact : Jean-Paul MEREAX

Jean-Paul MEREAX
Maître de conférences, HDR
Laboratoire CEJESCO
Université de Reims Champagne-Ardenne
jean-paul.mereaux@univ-reims.fr

Pascale LAMBERT
Docteure en sciences de gestion
ULCO Université de la Côte d'opale IUT TC Dunkerque
pascale.lambert@univ-littoral.fr

Abir BEN ABDENNEBI
Docteure en sciences de gestion
Laboratoire CEJESCO
Université de Reims Champagne-Ardenne
abir_ba@live.fr

Mohamed BEN NOUR
Doctorant en sciences de gestion
Laboratoire CEJESCO
Université de Reims Champagne-Ardenne
mohamed-bn@hotmail.fr

Structuration d'un groupe de vins et spiritueux et évolution de son contrôle interne : une étude longitudinale

Résumé

Une entreprise au fur et à mesure du développement de ses activités au fil des années peut être amenée à se structurer davantage et passée par différents stades comme l'ont montré les travaux de Greiner (1972, 1998) et de Lambert (2019). Cette croissance induit de nombreux changements au niveau de l'entreprise qui ne sont pas sans conséquences et peuvent entraîner des risques potentiels de plus en plus importants au fur et à mesure que les activités se diversifient et deviennent plus complexes à gérer. Le management des risques devient alors nécessaire et la mise en place d'un système de contrôle interne (CI) vient tout naturellement émerger pour accompagner les dirigeants dans cet exercice délicat (Ben Abdennebi, 2020).

L'objectif de cette communication est de montrer comment un groupe au fur et à mesure du développement de ses activités a été amené dans le cadre du management des risques à mettre en place un système de contrôle interne, ce qui a nous permis d'identifier une trajectoire du CI.

Mots clés : Structuration – Groupe – Evolution - Contrôle interne – Vins et spiritueux – Risques

Introduction

L'objectif de cette communication est de montrer comment un groupe au fur et à mesure du développement de ses activités a été amené dans le cadre du management des risques à mettre en place un système de contrôle interne. Il s'est obligé à se structurer davantage.

En effet, une entreprise au fur et à mesure du développement de ses activités au fil des années peut être amenée à se structurer davantage et passe par différents stades comme l'ont montré les travaux de Greiner (1972, 1998) et de Lambert (2019). Cette croissance induit de nombreux changements au niveau de l'entreprise qui ne sont pas sans conséquences et peuvent entraîner des risques potentiels de plus en plus importants au fur et à mesure que les activités se diversifient et deviennent plus complexes à gérer. Elles le sont d'autant plus lorsque les entreprises parviennent au stade croissance extra-organisationnelle et doivent s'obliger à revoir leurs méthodes de management pour mieux contrôler leurs activités, les piloter et évaluer les risques potentiels en ayant recours à des tableaux de bord de gestion (Méreaux, 2020).

Le management des risques devient alors nécessaire et la mise en place d'un système de contrôle interne (CI) vient tout naturellement émerger pour accompagner les dirigeants dans cet exercice délicat (Ben Abdennebi, 2020) qui se traduit par des outils de gestion de plus en plus performants.

Cependant, la mise en place d'un CI, dans une optique meilleure maîtrise des risques, induit davantage de formalisation dans l'organisation (Cappelletti, 2006). Il devient nécessaire de changer de paradigme avec une approche globale de la gestion des risques (Mandzila et Zéghal, 2009). Ce qui peut être difficile lorsque le management de l'organisation est basé sur une très grande souplesse organisationnelle d'où notre question de recherche :

Comment un groupe structure son CI au fur et à mesure de sa croissance ?

Nous avons réalisé une étude longitudinale dans un groupe de vins et spiritueux sur une période de trente ans par trois chercheurs différents et étudiée l'évolution de son organisation.

Dans un premier temps, nous présentons notre cadre théorique fondé sur le modèle de Greiner ainsi que les travaux sur le contrôle interne. Puis, dans une seconde partie, nous exposons notre méthodologie. Dans la troisième partie, nous présentons les résultats que nous discutons dans la quatrième partie.

1. Cadre théorique

1.1. Développement des activités et modèle de Greiner

Greiner (1972) a montré qu'une entreprise passait par différents stades de croissance au fur et à mesure que ses activités se développaient : création, direction, délégation, coordination, collaboration.

A chaque phase correspond un modèle de gestion particulièrement bien adapté qui peut s'avérer complètement inefficace dans une autre phase. En effet, selon Greiner, chacune de ces étapes ou phases est susceptible de s'achever par une crise structurelle et contraint l'entreprise à évoluer ou à ne pas poursuivre son développement tout en intégrant des facteurs de contingence (Burns et Stalker, 1961 ; Lawrenche et Lorsch, 1967).

Dans le prolongement de ses travaux initiaux sur l'évolution des organisations, Greiner (1998) a ajouté une 6^{ème} phase, la phase croissance par solutions extra-organisationnelles (fusions, holdings de participation financière, entreprises en réseau). Selon Greiner, la 5^{ème} phase, croissance par collaboration est susceptible de s'achever après une crise de croissance interne. La solution passe alors par le développement de partenariats avec des organisations complémentaires, d'où la proposition de Greiner d'effectuer, entre autre des opérations de fusions-acquisitions, ce qui peut éventuellement impacter la structuration des systèmes de gestion.

En effet, par rapport à la gestion réalisée précédemment dans le cadre de la phase croissance par collaboration, les systèmes comptables du groupe acquéreur devront être capables de permettre l'intégration de l'entreprise acquise. Tout dépend du montage juridique de l'opération (fusion ou acquisition), des pratiques organisationnelles du groupe acquéreur (centralisation ou décentralisation), du profil de l'entreprise acquise (petite ou grande entreprise déjà structurée), Les facteurs susceptibles d'impacter les systèmes de gestion sont nombreux et très variés d'un groupe acquéreur à l'autre.

Comme l'on montré les travaux de Lambert (2019, de Lambert et Méreaux (2019), cette 6^{ème} phase induit un mode de fonctionnement différent et oblige à revoir l'approche en termes de gestion de structuration et de gestion des activités. Ces auteurs proposent un modèle de Greiner enrichi (cf. tableau 1).

	Créativité	Direction	Délégation	Coordination	Collaboration	Croissance extra-organisationnelle
Préoccupation de la direction	Fabriquer et vendre	Recherche de l'efficacité et de la productivité	Étendre le marché	Consolider l'organisation	Résoudre les problèmes et innover	<i>Lier les intérêts économiques des filiales et du groupe</i>
Structure organisationnelle	Informelle	Fonction centralisée	Géographique centralisée	Groupes de produits, staff and line	Matricielle par équipe	<i>Tout groupe d'entreprises privées</i>
Style de direction	Entrepreneurial et individualiste	Directif	Par délégation	Par surveillance	Participatif	<i>Participatif voire entreprise libérée</i>
Communication	Elle se fait entre les employés. Elle est fréquente et informelle	Elle devient plus formelle et impersonnelle à mesure que la hiérarchie augmente	La direction communique par téléphone, écrits, ou, par des visites sur le terrain	Elle est de plus en plus formelle et formalisée vis-à-vis des salariés et des unités décentralisées	Elle est plus souple, vis-à-vis des salariés, (les conférences, ou, des systèmes dits en temps-réel, les mails)	<i>Elle s'appuie sur les réseaux sociaux, plus simples, rapides et interactifs. Elle modifie les distances et le travail.</i>
Et Décision	Les décisions prises sont des réponses au marché	Elles sont prises par le gestionnaire et le superviseur	Les gestionnaires décident davantage	Décentralisation des décisions opérationnelles	Consultation indirecte des unités de gestion par les contrôles formels	<i>La mise en place d'un ERP est réussie et la prise de décision s'appuie totalement sur l'ERP et les solutions ajoutées.</i>
Système de contrôle	Résultats du marché	Standard, centre de coûts	Centre de profits, rapports	Centre d'investissement, plan	Fixation mutuelle des objectifs	<i>Contrôle par les actionnaires</i>
Rémunération des dirigeants	Profits	Salaires et gratifications	Primes individuelles	Participation au bénéfice, distribution d'action	Primes 19 d'équipe	<i>Stock-option, actions gratuites, rémunération fixe, rémunération variable annuelle, et, rémunération en espèces</i>
Modalités de croissance	<i>Croissance interne</i>				<i>Interne & externe</i>	<i>Externe / partenariale</i>

Tableau 1 : Le modèle de Greiner enrichi (Lambert et Méreaux, 2019 ; Lambert, 2019)

Au fur et à mesure que l'entreprise se développe, elle doit apprendre à gérer les risques et se doter des outils associés. Et notamment le système de contrôle interne mais que recouvre ces notions.

1.2. Le management des risques et le système de contrôle interne

Les entreprises sont confrontées à des risques inhérents à la gestion de leur activité économique (Bouthinon-Dumas et Marty, 2014 ; Foulquier et Touron, 2008). Cohen (2011) définit les risques comme des faits imprévisibles susceptibles d'affecter les membres, le patrimoine et l'activité de l'entreprise et d'impacter son patrimoine et ses résultats.

Pour Mazouni (2008), le management des risques est un ensemble d'activités coordonnées visant à diriger et piloter en fonction de l'appréciation des risques, les différentes politiques possibles de maîtrise de ces derniers.

Mandzila et Zéghal (2009) considèrent que le management des risques est une approche rigoureuse de l'évaluation et du repérage de tous les risques menaçant l'atteinte des objectifs stratégiques d'une organisation et implique tous les membres de l'organisation ». Pour ces auteurs,

l'entreprise dans son approche globale des risques vise à atteindre quatre catégories d'objectifs que poursuit l'entreprise (stratégique, opérationnel, reporting et conformité).

Afin d'aider les entreprises à « bien manager » les risques, des référentiels méthodologiques ont été développés pour les entreprises ont vu le jour. Selon l'IAA/IFACI (2005) dans le cadre d'une proposition d'un manuel interne définit le management des risques de l'entreprise comme un processus mis en œuvre par l'entreprise afin d'identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Parmi les référentiels en matière de management des risques, le COSO est l'un des plus utilisés le monde dont la dernière actualisation a eu lieu en 2017 avec une approche plus élargie en matière de management des risques, objet de notre recherche. Il s'agit d'un cadre de référence propre au contrôle interne¹. Le COSO III (2017) indique que le management des risques de l'entreprise correspond à « *la culture, [aux] capacités et [aux] pratiques que les organisations intègrent à l'élaboration de la stratégie et qu'elles appliquent lorsqu'elles mettent en œuvre cette stratégie, dans le but de gérer les risques en créant de la valeur, en la préservant et en la concrétisant (...); il s'agit des pratiques managériales mises en œuvre pour gérer activement les risques (...); c'est un ensemble de principes pour définir ou intégrer les processus d'une organisation donnée. C'est un système de pilotage, d'apprentissage et d'amélioration de la performance* ».

Selon le COSO III (2017), le management des risques applicables à toutes les entreprises est structuré en cinq grandes étapes : identification, analyse, maîtrise, contrôle et rapport.

Cordel (2013) considère que la gestion des risques et le contrôle interne sont deux disciplines distinctes mais que les frontières entre les deux sont par nature difficiles à définir au sein de l'entreprise. Pour Mandzila et Zéghal (2009), le contrôle et l'audit interne sont deux mécanismes de gouvernance de l'entreprise permettant de réduire les risques auxquels l'entreprise est exposée. Toutefois, les deux auteurs précisent que le management des risques de l'entreprise s'approprie les objectifs et les composantes du contrôle interne qu'il complète.

Ces deux dernières décennies, le contrôle interne a pris une place prépondérante dans la fiabilisation des processus d'arrêté des comptes. En effet, suite au scandale Enron, le dispositif réglementaire a été renforcé avec la loi Sarbanes-Oxley en 2002 aux Etats-Unis, puis la loi sur la sécurité financière (LSF) en 2003, en France ; l'objectif étant de promouvoir un système de contrôle interne censé être plus efficace.

Selon Cappeletti (2006), la loi de 2003 élargit le champ d'investigation sur le contrôle interne par rapport à ce qui était préalablement prévu dans un audit externe. L'auditeur doit maintenant exprimer « une opinion sur l'efficacité du contrôle interne sur le reporting financier mis en œuvre au cours de la période considérée » et ainsi mieux informer les investisseurs sur la bonne application et la force des procédures de contrôle interne.

Les entreprises sont contraintes alors de structurer leur système de contrôle interne. Que recouvre cette notion ?

Le concept de contrôle interne a suscité l'intérêt de plusieurs auteurs (Grand et Verdalle, 1999 ; Mandzila et Pigé, 2002 ; Gumb et Noël, 2007, Pigé, 2010) qui le considèrent comme un système établi par les managers pour conduire l'activité de la société d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien de l'activité et l'intégrité des actifs, et fiabiliser les flux d'informations. Pigé (2010) précise que le concept de contrôle interne est à la fois un état et un processus qui comprend les matières comptables et financières ainsi que les sauvegarde des actifs de l'entreprise, mais il inclut également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise.

Cependant, comme le souligne (Ben Abdennebi, 2020), même s'il est bien conçu et bien appliqué, le système de contrôle interne n'est pas toujours en mesure de réaliser, d'une manière raisonnable, les objectifs fixés par l'organisation. En effet, il souffre souvent de certains freins et limites qui exposent l'organisation à des risques. Selon le comité des normes de vérification de l'institut canadien des comptables agréés, les limites résultent de nombreux facteurs ayant une influence importante sur l'efficacité du système de contrôle interne notamment les incertitudes du monde extérieur, les dysfonctionnements, l'erreur de jugement, la qualité du personnel, le rapport coûts/bénéfices (Ben Abdennebi, 2020).

¹ Les sociétés cotées peuvent se référer au référentiel de l'Autorité des Marchés Financiers.

Or, si l'entreprise évolue, le système de contrôle interne sera impacté puisqu'il faudra adapter les dispositifs de contrôle à cette nouvelle configuration organisationnelle. Ainsi, lorsqu'il s'agit de passer de la phase croissance par délégation à celle de croissance par coordination, le système de contrôle évoluera avec la mise en place d'une gestion par centres de profit et la production de rapports destinés à la direction générale pour qu'elle puisse maîtriser les risques associés à ce changement organisationnel. Le système de contrôle interne devra être adapté également.

De même, le passage de la phase croissance par coordination à la phase croissance par collaboration nécessite de disposer d'outils de gestion différents et par voie de conséquence de faire évoluer également son système de contrôle interne. Et à chaque changement de configuration organisationnelle, la question va se poser pour les décideurs (dirigeants, directeurs opérationnels) de la bonne gestion des risques et d'avoir un système de contrôle interne efficient et performant.

A fortiori, lorsque le groupe procède à des acquisitions dans le cadre d'une croissance extra-organisationnelle, le système de contrôle interne doit être mesure pour les décideurs de les aider à maîtriser l'ensemble des risques dans les nouvelles filiales. D'où notre question de recherche : Comment un groupe structure son CI au fur et à mesure de sa croissance ?

2. Méthodologie

Afin de répondre à cette question de recherche, nous avons réalisé une étude de cas dans un groupe de vins et spiritueux sur une longue période, le groupe CHAMP. Cette recherche originale a été conduite sur trois périodes différentes par trois chercheurs et elle nous a permis sur trois décennies entre 1992 et 2022 d'étudier et de comparer les outils permettant de mieux contrôler les activités des filiales et gérer ce groupe.

Notre cas est un groupe d'entreprises qui a commencé à se structurer dès les années 1980 avec une première acquisition d'entreprises en 1982 puis une seconde acquisition en 1987. Ce groupe a fait le choix d'une gouvernance familiale éloignée des marchés financiers en choisissant de ne pas être coté en bourse, ce qui lui permet de conserver son identité. Il se compose d'une dizaine de maisons vitivinicoles situées dans diverses régions françaises et dans d'autres régions du monde. Il a également fait le rachat d'une maison de négoce située en nouvelle aquitaine. C'est un groupe diversifié, avec un choix délibéré de stratégie qualitative. Il est présent sur trois métiers, le champagne, les grands vins et les spiritueux.

2.1. Collecte des données

Selon Avison et Myers (2002), le choix de la méthode de recherche influence la manière dont le chercheur collecte les données. Dans le cadre des études de cas, les données peuvent provenir de sources multiples (Yin, 1994) : documentation, archives, entretien, observation directe, observation participante. Chacune de ces sources prise individuellement présentant des forces et des faiblesses, Yin (1994) recommande d'utiliser plusieurs sources. C'est le choix qui a été fait avec la collecte d'informations sur différentes périodes par entretiens semi-directifs au siège du groupe et dans les filiales, l'observation directe et l'étude de documents internes.

L'ensemble du dispositif de collecte est synthétisé comme suite :

- Première période de 2007 à 2008 : 14 entretiens réalisés enregistrés et retranscrits dans leur intégralité, 10 entretiens téléphoniques, 5 journées d'observation directe ;
- Deuxième période de 2014 à 2017 : 10 entretiens réalisés enregistrés et retranscrits ;
- Troisième période de 2021 à 2022 : 2 entretiens réalisés enregistrés et retranscrits.

Il est à préciser, et c'est assez rare à souligner que les responsables rencontrés dans ce groupe et les filiales étaient les mêmes, ce qui est un élément essentiel dans le cadre de cette recherche.

2.2. Analyse des données

Plusieurs dispositifs d'analyse des données ont été utilisés par les chercheurs pendant ces périodes :

- Première période de 2007 à 2008 : cartographie cognitive (Verstraete, 1996) et matrice comparative de l'évolution des systèmes de gestion avant et après acquisitions ((Miles et Hubermann, 2003) ;
- Deuxième période de 2014 à 2017 : analyse matricielle (Miles et Hubermann, 2003) et diagramme causal (Preissle Goetz. J., Lecompte, 1984)
- Troisième période de 2021 à 2022 : analyse textuelle avec extraction des verbatim (Bardin, 2007)

Ces différents dispositifs nous ont permis d'analyser l'évolution de l'organisation de ce groupe et de voir comment les dispositifs de contrôle interne avaient évolué au fur et à mesure du développement de ces activités notamment dans le cadre des acquisitions réalisées.

3. Résultats

Compte tenu du volume d'informations collectées, nous avons fait le choix de présenter les résultats par phase et de façon très synthétique.

Phase 1 : un tableau récapitulatif des systèmes de gestion avant et après acquisition pour la société-mère (cf. tableau 2)

Caractéristiques	Avant les acquisitions réalisées début 1993	Après les acquisitions réalisées fin 2007
Organisation comptable et financière - centralisée ou non - externalisée ou non	Service comptable avec un chef comptable et 3 collaborateurs	<u>Changements progressifs réalisés</u> Transformation du service comptable en Direction comptable et consolidation composée de 6 personnes
Matériels, progiciels, logiciels, programmes maison utilisés	Programmes « maison » développés sur AS 400 pour la comptabilité, la gestion de la paie, la gestion commerciale, les achats, la production et les stocks Trésorerie gérée sur le progiciel Sage	Aucun changement de 1992 (1^{ère} acquisition réalisée) à 1999 Programmes « maison » développés sur AS 400 pour la comptabilité, la gestion de la paie, la gestion commerciale, les achats, la production et les stocks Gestion de la trésorerie sur Sage Mise en place en 1999 d'un PGI conjointement avec la filiale CD (le DAF de CD étant membre du comité de pilotage) Architecture client-serveur avec réseau pour piloter à distance les activités des entreprises acquises Progiciel de gestion intégrée Générrix pour la comptabilité, la gestion commerciale, la production, les achats et les stocks AS conso pour la liasse consolidation Gestion de la trésorerie maintenue sur Sage
Comptabilité générale (clients, fournisseurs, trésorerie) Gestion de la paie et gestion fiscale Comptes annuels	Tous travaux administratifs et comptables : Gestion des clients (facturation et encaissements) Gestion des fournisseurs (traitement des factures et paiements) Gestion de la paie et gestion fiscale Comptes sociaux annuels	<u>Changements réalisés</u> Gestion commerciale centralisée pour quelques filiales (DO, sociétés bordelaises sauf PL) avec un client principal : VINI (facture établie par le service comptable et règlement par virement aux filiales) Etablissement des comptes consolidés annuels
Automatisation de travaux comptables et financiers : télétransmission, génération écritures comptables,	Génération d'écritures comptables à partir de la facturation	Evolution graduelle liée à la technologie et surtout à la mise en place du PGI Générrix Télétransmission : EDI pour la liasse fiscale EFI pour l'IS et la TVA Etébac 5 pour les comptes bancaires Réseau intranet

Automatisation de travaux comptables et financiers : télétransmission, génération écritures comptables,	Gestion des stocks informatisée à partir de la saisie des commandes clients	Mise en place de Générrix : Génération des règlements fournisseurs par virement via Etébac 5 Intégration des factures des vendanges Liaison automatique entre Générrix et le progiciel de gestion de trésorerie Sage Schémas d'écritures comptables standard préenregistrés
Règles et procédures internes de gestion	Uniquement pour les travaux d'inventaire et notamment le contrôle des stocks 1 fois/an en décembre de chaque année	Procédures informatiques au niveau comptable Pas de manuel de procédures récapitulatif mais quelques procédures spécifiques notamment dans Générrix pour faciliter la préparation Echancier travaux inventaire pour la consolidation
Comptabilité analytique (méthodes de calcul des coûts utilisées)	Uniquement pour la valorisation des stocks à la clôture de l'exercice (car obligation légale)	Mise en place d'une comptabilité analytique en 2000 en même temps que le PGI Générrix Schéma analytique étoffé en 2007
Gestion budgétaire (budgets établis et suivi réalisé)	Aucune	Changements réalisés Mise en place d'une gestion budgétaire en 2007 calquée sur des filiales. Le budget est construit annuellement sur Excel et ensuite alimenté via BO (Business Object) qui « prélève » les données dans Générrix.

Tableau 2 : Tableau comparatif des caractéristiques des systèmes de gestion avant et après acquisitions du groupe CHAMP

Ce tableau comparatif nous permet d'appréhender l'évolution des systèmes de gestion de la société mère sur une période de 15 ans.

Les outils de gestion mis en place ont permis de faire progresser le système de contrôle interne qui était très embryonnaire dans une perspective uniquement comptable avec l'inventaire annuel qui par nature est obligatoire pour toute entreprise. Cependant, il reste encore peu structuré comme nous le constatons.

Phase 2 : un tableau mettant en évidence les déterminants organisationnels caractérisant l'évolution de la société mère en s'inspirant des travaux de Greiner (cf. tableau 3)

Unité d'analyse	Caractérisation des unités d'analyse	Déterminants organisationnels
Préoccupation de la direction	Lier la croissance interne et externe pour continuer à faire développer le groupe.	Diversification + intégration en douceur des filiales
Structure organisationnelle	La structure actuelle est stable depuis 2006 depuis le dernier achat d'une société dans le bordelais, ce qui a donné naissance à un « pôle bordelais », et, renforce, l'autonomie des filiales.	Comité de pilotage & Conseil d'Administration + Taille groupe
Style de direction	Consultatif + participatif + délégation des pouvoirs	Culture organisationnelle
Communication et Décision	<p>La communication est transversale depuis une dizaine d'années. Ces éléments tiennent au fait que le groupe est plutôt familial. La communication circule entre les services. <u>Pour le groupe</u>, c'est une communication institutionnelle via la fondation fondée en 2011. La communication se fait par les réseaux sociaux, elle est gérée par le marketing.</p> <p>Directions opérationnelles =décentralisées + prises par les pôles autonomes ou par les resp. Les Directions stratégiques, sont centralisées. Management intermédiaire pour des décisions tactiques. Il y a une consultation, des cadres et la direction entérine.</p>	Modèle décentralisé
Système de contrôle	Budgets et budgets prévisionnels, deux fois par an, (budgets communs aux sociétés acquises). + les tableaux de bord, de gestion, les statistiques de vente, « reporting techniques » établis par les services. Ils sont utiles pour un suivi de pilotage. L'ERP mis en place depuis dix ans, facilite ce contrôle.	La sécurité
Rémunération des dirigeants	Ecart de salaire inférieur à 10 au sein du groupe, rémunération cohérente selon les pratiques locales. Fixe + variable + intéressement ou équivalent + participation.	Cohérence sur la politique de rémunération
Modalités de croissance : Interne et Externe (partenariale)		

Tableau 3 Synthèse société mère en 2017

Ce tableau montre que l'approche retenue en termes de gestion par la société-mère avec une intégration en douceur des filiales et un système de contrôle axé sur la sécurité mais surtout dans une optique financière. Les procédures formalisées sont plus nombreuses.

Phase 3 : extrait de verbatim issus des entretiens réalisés en 2021-2022

LB : « Le management des risques est une notion très très large qui touche à la fois le juridique, la finance, la stratégie d'entreprise, la prévention, les assurances... Chez nous, nous avons des plans de continuité et travaillons sur l'analyse des risques et une cartographie des risques. La crise COVID19 a été un très bon laboratoire. Nous avons recruté une collaboratrice en CDD pour mener à bien ce chantier. C'est un travail constamment actualisé ».

LB : « Le système de CI est essentiel par rapport à des contrôles financiers, RH, assurances »

GB : « Nous avons engagé une personne qui vient de KPMG pour prendre en charge le contrôle interne au niveau du groupe car nous avons de nombreuses filiales à l'étranger et ces dernières années, nous avons constaté que notre CI présentait des faiblesses. Notamment avec davantage de visites en profondeurs sur place pour bien contrôler les risques potentiels »

LB : « Il est important d'avoir de bons CAC qui aient une compréhension de ce que l'on attend. Il faut compter sur eux comme lanceurs d'alerte. Il faut les challenger. Ils viennent trois fois par an et nous leur confions d'autres missions au cours de l'année. Nous avons clairement indiqué aux CAC que nous souhaitons avoir les mêmes auditeurs d'une année sur l'autre et surtout pas de juniors qui ne sont pas capables d'appréhender les subtilités de notre organisation. Nous avons une bonne vision des risques en France, beaucoup moins à l'étranger comme l'indique GB. Nous avons eu un problème important au niveau d'une filiale à l'étranger où nous avons constaté que des personnes n'avaient pas été déclarées et l'auditeur ne l'a pas vu également ».

GB : « Avoir un bon CI, c'est indispensable car plus on va grossir, plus l'enjeu sera important. Nous avons besoin de mieux formaliser nos procédures ».

LB : « Les procédures sont utiles mais il serait dangereux de penser qu'elles seraient suffisantes. Le CI, c'est avant tout une vigilance de tous les instants ».

Les entretiens conduits avec le directeur financier (LB) et le directeur des comptabilités (GB) de la société mère ont mis en évidence que le système de contrôle interne avait beaucoup évolué et que les dirigeants avaient souhaité le renforcer avec une forte prégnance du management des risques. Le recrutement d'une collaboratrice dédiée au contrôle interne est un signal important dans ce sens.

4. Discussion

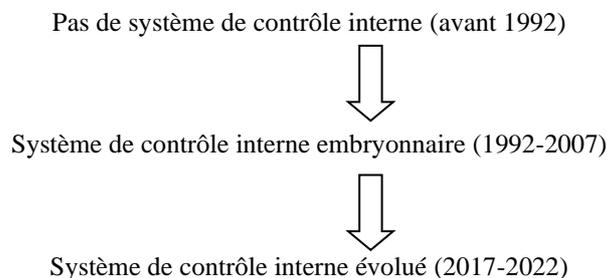
Au fur et à mesure du développement de ses activités, une entreprise a besoin de se structurer comme le souligne Greiner (1972, 1998) et l'étude de l'évolution de ce groupe le démontre. En effet, nous observons une inflexion entre 1992 et 2007 avec le passage d'un système de contrôle interne quasiment inexistant à un système un peu plus structuré sans qu'il soit vraiment coercitif pour les filiales que nous pouvons qualifier de système de contrôle interne embryonnaire. Pour ce groupe, il est cohérent avec la démarche managériale de la société mère fondée sur un modèle de gestion décentralisé.

Cependant, ces dernières années, nous observons une inflexion importante. En effet, et nous le remarquons pour ce groupe et dans les propos tenus par ses dirigeants, lorsque la taille de l'entreprise change, il faut avoir un bon contrôle interne afin d'être en mesure de se prémunir contre des risques éventuels et pas seulement financier. Dans cette optique, le contrôle interne apparaît alors comme nécessaire car il permet de sécuriser les actifs de l'entreprise au sens de Pigé (2010).

C'est encore plus vrai lorsque l'entreprise effectue des acquisitions ; le nombre de filiales augmentant les risques surtout si elles sont implantées à l'étranger car l'éloignement voire des cultures différentes peuvent entraîner des divergences d'appréciation du niveau de risque.

Il est alors important de faire comme soulignent Ebondo Wa Mandzila et Zéghal (2009) pour anticiper et mieux maîtriser les risques. Avec le recrutement d'une personne dédiée au contrôle interne, le groupe s'est donné les moyens pour mieux gérer ses risques et mettre en œuvre une vraie culture du contrôle interne, ce qui va aussi modifier l'approche managériale avec un peu moins d'autonomie accordée aux filiales et davantage de contrôles. Une vraie rupture idéologique pour ce groupe.

Notre recherche peut être synthétisée comme suit avec une trajectoire du contrôle interne :



Conclusion

Cette recherche conduite sur trois périodes différentes par trois chercheurs nous a permis sur trois décennies entre 1992 et 2022 d'étudier et de comparer les outils permettant de mieux contrôler les activités des filiales et gérer ce groupe. Cette recherche longitudinale a été rendue possible par la très grande stabilité des acteurs de ce groupe familial. Nous avons observé qu'au fur et à mesure des

acquisitions réalisées, le groupe a peu à peu mis en place des outils de pilotage afin de contrôler les activités des entreprises acquises tout en veillant à laisser beaucoup d'autonomie aux entreprises acquises (Méréaux, 2013). Les prémices d'un système de CI sans qu'il soit davantage plus formalisé.

Puis, la taille du groupe augmentant, le groupe a davantage structuré son organisation afin de la rendre la plus efficiente possible mais surtout mieux maîtriser les risques associés ; une nécessité compte tenu de la dimension de ce groupe et surtout de son image de marque. Notre recherche montre aussi que la mise en place d'un système de contrôle interne ne suit pas un parcours linéaire et qu'il peut y avoir un CI embryonnaire selon les besoins qui peut évoluer vers un CI plus structuré, plus évolué afin de permettre une gestion des activités avec plus de sérénité.

Cette recherche permet d'identifier une trajectoire du CI dans un groupe logique au finale mais empreinte d'un long processus et d'une évolution conséquente en termes de management pour les dirigeants de ce groupe.

Références bibliographiques

ABDENNEBI A.B., Contribution à l'étude des faiblesses du système de contrôle interne: Déterminants de divulgation et de correction dans le contexte tunisien (Doctoral dissertation, Université de Reims Champagne-Ardenne), 2020.

BARDIN L., *L'analyse de contenu*, Paris : PUF, 2007.

BOUTHINON-DUMAS H., MARTY F. (2014), Evaluer et manager le risque de sanctions pécuniaires prononcées par les autorités de régulation, *Management & Avenir*, 8 (74), 2014.

BURNS T., STALKER G.M., Mechanistic and organic systems. *Classics of organizational theory*, 1961, p.209.-214.

CAPPELLETTI L., Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne ?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 12(1), 2006, p.27.-43.

COHEN E., *Dictionnaire de gestion*, Repères, La découverte. 2011.

CORDEI F. (2013), *Gestion des risques et contrôle interne – De la conformité à l'analyse décisionnelle*, Vuibert, collection « Référence Management », Paris. 2013.

COSO III, *Le management des risques de l'entreprise. Une démarche intégrée à la stratégie et à la performance*, Synthèse. 2017.

FOULQUIER Ph., TOURON Ph., Dérivés et comptabilité de couverture en IFRS : vers une (mé)connaissance des risques? , *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 3, tome 14. 2007.

GRAND B., VERDALLE B., « Audit comptable et financier », Economica, Paris, 112p. 1999.

GREINER L.E., (1972), Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review* 50.4, 1972, p. 37.-46.

GREINER L.E., (1998), Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard business review*, 76(3),1998, p. 55.-64.

GUMB B., NOEL C., Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours, *Comptabilité Contrôle Audit* , vol. 13 tome 2, 2007, p.97.-126.

IIA/IFACI, Manuel d'audit interne – Améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne et du management des risques, Eyrolles, Paris, 2005.

LAMBERT P. (2019). Structuration et évolution des groupes vitivinicoles champenois: une lecture Greinerienne (Doctoral dissertation, URCA, Reims, Ecole Doctorale SHS n° 555).

LEVANT Y., Typologie des systèmes de contrôle organisationnel et performance des opérations d'acquisition, *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 6, n° 2, 2000, p. 77.-96

LAWRENCE P.R., LORSCH J.W., Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 1967, p.1.-47.

MANDZILA E.E.W., PIGE, B., L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction, *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, tome 2., 2002, p.51-67.

MANDZILA E. E. W., ZEGHAL, D., Management des risques de l'entreprise: Ne prenez pas le risque de ne pas le faire !. *La Revue des Sciences de Gestion*, 237238(3), 2009, p.5.-14.

MAZOUNI M. H., Pour une meilleure approche du management des risques : de la modélisation ontologique du processus accidentel au système interactif d'aide à la décision, Thèse de doctorat, Institut nationale polytechnique de Lorraine. 2008.

MÉREAUX J.P., Les tableaux de bord de gestion, des outils indispensables, *Gestion*, 45.3, 2020, p.104.-107.

MÉREAUX J.P., Fusions-acquisitions : étude de l'intégration des systèmes comptables dans un groupe de vins et spiritueux, *La Revue des Sciences de Gestion*, (5-6), 2013, p.217.-226.

PIGE B., Éthique et gouvernance des organisations (No. hal-01446169), 2010.

PREISSLE GOETZ. J., LECOMPTE M. D. Ethnography and qualitative design in educational research. New York: Academic Press (1984). 292 pages. ISBN : 0122874803, 9780122874802
VERSTRAETE T., La cartographie cognitive : outil pour une démarche d'essence heuristique d'identification des Facteurs Clés de Succès, 5ème Conférence Internationale de Management stratégique, 1996.
YIN R.K., Case Study Research, Sage Publications. 1994.