



**HAL**  
open science

# **Facteurs déclencheurs du processus de structuration du contrôle de gestion dans les PME : Une analyse sous le prisme de la théorie des seuils de croissance**

Tadjuidje Teugua, Nocheh Nselapi

## **► To cite this version:**

Tadjuidje Teugua, Nocheh Nselapi. Facteurs déclencheurs du processus de structuration du contrôle de gestion dans les PME : Une analyse sous le prisme de la théorie des seuils de croissance. African Scientific Journal, 2021, <10.5281/zenodo.5863097>. <hal-04673545>

**HAL Id: hal-04673545**

**<https://hal.science/hal-04673545v1>**

Submitted on 20 Aug 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.



Copyright - All rights reserved

---

**Factors that trigger the structuring process of Management Control in  
SMEs : An analysis based on the theory of growth thresholds**  
**Facteurs déclencheurs du processus de structuration du contrôle de gestion  
dans les PME : Une analyse sous le prisme de la théorie des seuils de  
croissance**

Auteur 1 : TEUGUIA TADJUIDJE Gilles

Auteur 2 : NOCHEH NSELAPI Dieudonné

---

**TEUGUIA TADJUIDJE Gilles**, (0000-0001-9899-9112, PhD)  
Université de Douala / FSEGA ; Cameroun  
E-mail : [gillesteuguia@gmail.com](mailto:gillesteuguia@gmail.com)

**NOCHEH NSELAPI Dieudonné**, (PhD)  
Université de Douala / FSEGA ; Cameroun  
E-mail : [nocheh79@yahoo.fr](mailto:nocheh79@yahoo.fr)

**Déclaration de divulgation** : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

**Conflit d'intérêts** : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

**Pour citer cet article** : TEUGUIA TADJUIDJE .G & NOCHEH NSELAPI .D (2021) « Facteurs déclencheurs du processus de structuration du contrôle de gestion dans les PME : Une analyse sous le prisme de la théorie des seuils de croissance », African Scientific Journal «Volume 03, Numéro 9» pp: 386-415.

Date de soumission : Novembre 2021

Date de publication : Décembre 2021



DOI : 10.5281/zenodo.5863097

Copyright © 2021 – ASJ



**Résumé :**

La question du moment de l'introduction du contrôle de gestion (CDG) comme outil de pilotage se pose avec acuité ces dernières années dans les PME en Afrique subsaharienne au regard des difficultés qu'elles font face lors de la phase de lancement et pour amorcer la croissance. Une étude exploratoire approfondie de 8 PME camerounaises, tend à démontrer que contrairement à ce que suggèrent la théorie des seuils de croissances, les facteurs qui favorisent la structuration du CDG dans les PME ne sont pas uniquement liés à l'augmentation de la taille, l'âge de l'entreprise ou le nombre d'entité ou d'agence. Cet article montre que la nécessité de la structuration du CDG dans la PME camerounaise s'impose quand celle-ci fait face aux comportements irrationnels du personnel, lors du déploiement de la stratégie et de l'implémentation des innovations.

**Mots- clés : Structuration, contrôle de gestion, PME, seuil de croissance, contrôles informels,**

**Summary :**

The question of when to introduce management control (MC or CDG in french) as a management tool has arisen in recent years in SMEs in sub-Saharan Africa in view of the difficulties they face during the launch phase and to initiate growth. Thorough studies of 8 Cameroonian SMEs tend to show that, contrary to what the growth threshold theory suggests, the factors that favour the structuring of CDG in SMEs are not only linked to the increase in size, the age of the company or the number of entity or agency. This article shows that the need for the structuring of the CDG in the Cameroonian SME arises when it faces irrational staff behaviour, during the deployment of the strategy and the implementation of innovations.

**Keywords: Structuring, management control, SMEs, growth threshold, informal controls**

## **Introduction**

Le débat sur la pratique du contrôle de gestion dans les PME a suscité beaucoup d'intérêts auprès des chercheurs dans ce champ d'étude. Ceci se justifie par la place toujours importante qu'occupent les PME dans le tissu économique des pays en développement. Par exemple, au Cameroun elles représentent plus de 99% des entreprises (INS, 2018)<sup>1</sup>, elles reçoivent de nombreux appuis de la part du gouvernement et des organisations non gouvernementales. Malgré ces soutiens multiformes, elles restent peu performantes et fragiles ; près de 60% d'entre elles n'atteignent pas leur troisième anniversaire (INS, 2018). Face à ces contraintes, le contrôle de gestion (CDG) apparaît comme un dispositif avéré pour assurer leurs pérennités.

Les travaux qui se sont intéressés au CDG comme outil de pilotage de la PME se sont limités sur les outils de CDG nécessaires au suivi de la PME. Ils démontrent ainsi le rôle que joue le CDG dans le développement des PME. Selon plusieurs études tant scientifiques que professionnelles, les PME connaissent des difficultés entre autres l'absence de vision du promoteur, l'absence des outils de suivi et d'appréciation de la performance.

Des travaux récents ont montré que le CDG n'est pas pratiqué dans l'entreprise jusqu'à ce qu'elle ait une certaine taille. Partant de ces manquements, les études sur la structuration de la PME à travers le CDG paraissent judicieuses surtout lorsqu'elles sont en phase de croissance. Ceci est d'autant pertinent que les études à ce jour peinent à situer le moment à partir duquel la PME s'engage dans le processus de structuration de son CDG.

L'objectif de ce papier est d'identifier les facteurs qui déclenchent le processus de structuration et la pratique effective du CDG dans les PME.

Ce travail s'organise autour de trois points majeurs la présentation du socle théorique mobilisé principalement la théorie des seuils de croissance, ensuite nous présentons l'ancrage méthodologique et nous terminons par la présentation des résultats ainsi que leurs discussions.

---

<sup>1</sup> [http://slmp-550-104.slc.westdc.net/~stat54/downloads/2018/Rapport\\_principal\\_RGE-2\\_version\\_finale.pdf](http://slmp-550-104.slc.westdc.net/~stat54/downloads/2018/Rapport_principal_RGE-2_version_finale.pdf)

## **1. La structuration du CDG dans les PME : une analyse théorique**

### **1.1. De l'informalité à la formalisation du CDG dans les PME**

Les entreprises de taille petite, se caractérisent par l'absence d'une vision claire, la non tenue d'une comptabilité et l'absence de recours aux instruments de CDG, la coordination est faite par des mécanismes informels (la confiance, les conventions, ...). Avec l'évolution de la taille, il est difficile pour le dirigeant de la PME de se contenter des mécanismes informels de contrôle compte tenu des dérives certaines auxquelles elle fait face. Dans ces conditions, la confiance ou les conventions se substituent très mal au CDG formel (Zawadzki, 2009). Les limites d'une coordination des comportements par le recours aux mécanismes informels et interindividuels (leadership, contexte émotionnel, cultures, ...) apparaissent dans l'entreprise (Davila, 2005). Ceci à la faveur des modifications dans la structure de l'entreprise (augmentation de sa taille, départ d'un leader, ...). L'organisation sur la base des leviers informels de contrôle se trouve dans l'incapacité de maîtriser les comportements en son sein (Zawadzki, 2009). L'entreprise dans cette configuration se trouve inexorablement face à un dilemme celui de poursuivre avec ces pratiques informelles qui l'éloignent à coup sûr de son objectif et mettent en péril sa survie ; ou alors modifier sa configuration organisationnelle en mettant en place des leviers formels de contrôle à l'instar des outils de CDG. Il s'agit d'une étape transitoire très délicate au cours de laquelle l'entreprise est appelée à faire face (Zawadzki, 2009). A partir d'une certaine taille, gérer des effectifs importants est nécessairement plus contraignant et complexe. On peut voir apparaître une dynamique de groupe qu'il devient important d'encadrer et de réguler. Une structure propre au groupe apparaît avec ses règles internes, de nature à converger ou diverger de celles de l'entreprise.

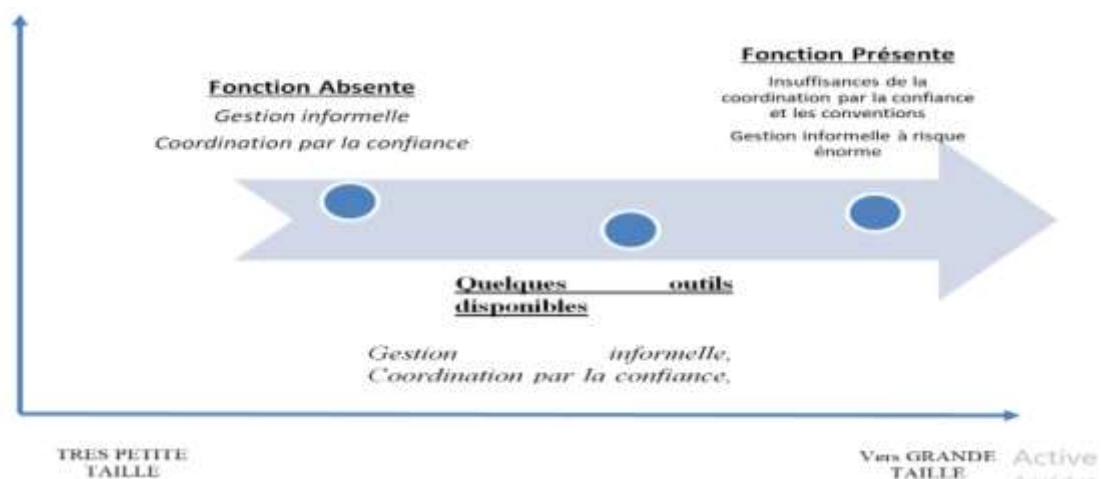
### **1.2. La structuration du CDG : Une étape cruciale pour les PME**

*Selon Barbelivien et Meyssonier (2018) « la structuration du CDG est un processus, un continuum d'états successifs de développement des pratiques de CDG entre un point de départ, où la fonction CDG est inexistante et les outils de CDG sont épars et servent juste à améliorer la prise de décision du dirigeant, et un point d'arrivée, avec une fonction de contrôleur de gestion légitime et des dispositifs inscrits au cœur du fonctionnement de l'entreprise (prévision budgétaire, reporting mensuel, contrôle budgétaire, système d'incitation des managers articulé avec les objectifs managériaux de performance, etc.) ». Deux perspectives d'analyse se*

dégagent de la notion de structuration du\_ CDG : une dimension temporelle et celle instrumentale. La première recouvre la dynamique processuelle de la démarche de formalisation du CDG et la seconde s'inscrit dans le temps. La perspective instrumentale désigne la conception et l'implantation de nouveaux outils de gestion dans l'entreprise.

La structuration du\_ CDG consiste en la formalisation progressive de la fonction CDG dans l'entreprise. Elle renvoie à l'introduction du CDG et son évolution dans l'entreprise. La fonction n'est pas complète à la création. Il s'agit de l'introduction ou l'amélioration des outils de gestion. En effet comme le relève *Barbelivien et Meyssonier (2018)*, la fonction est quasi absente et les outils sont très rudimentaires à la création de l'entreprise. Au fur et à mesure que celle-ci gagne en maturité, elle améliore son dispositif de CDG jusqu'à intégration en son sein d'une fonction de CDG aboutie.

**Figure n°01 : Un aperçu du processus**



Source : Auteurs

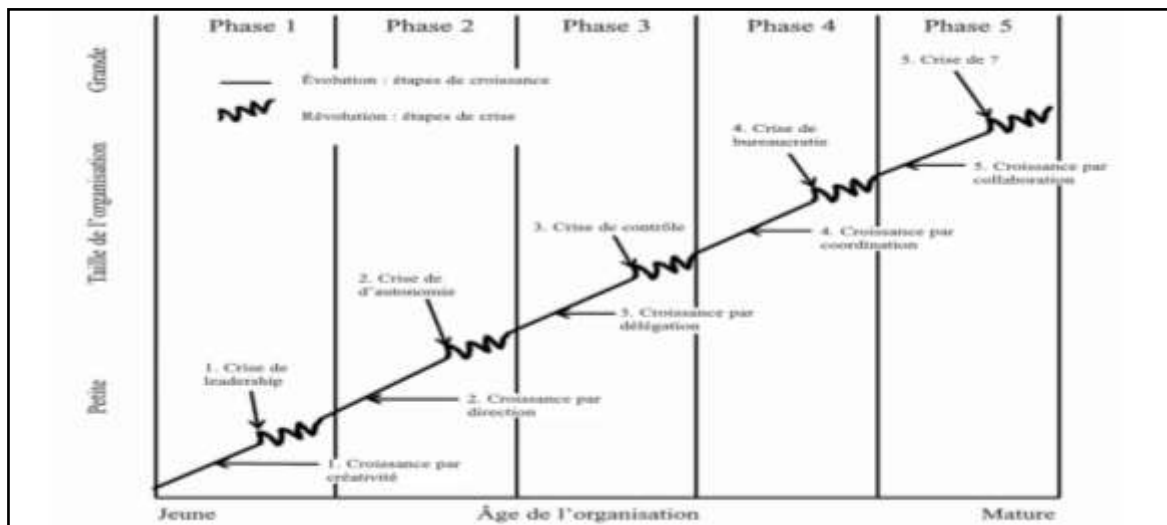
### 1.3. La théorie des seuils de croissance : Comme socle de la structuration du CDG

La théorie des seuils de croissance s'inscrit dans le paradigme du changement organisationnel dans les entreprises au cours de leurs évolutions (*Arlotto et al., 2011 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008*). Selon cette théorie, la transformation de l'entreprise est un processus discontinu (*Greiner, 1972 ; Churchill et Lewis, 1983*). L'évolution se fait à travers des étapes alternées de temps, de développement et de stabilité interne (*Chanut-Guieu et Guieu, 2011*). Entre ces étapes, il y a de profonds changements dans l'entreprise. Après un changement de taille organisationnelle, l'entreprise franchit un nouveau seuil (*Greiner, 1972*). Il s'agit pour l'auteur, d'une série de phases de développement selon lesquelles les entreprises ont tendance à passer

au fur et à mesure de leur croissance. L'auteur distingue 5 phases dans la croissance de l'entreprise. Chaque phase commence par une période d'évolution, caractérisée par une croissance et une stabilité constante, et se termine par une période révolutionnaire de bouleversement et de changement organisationnel marqué. La résolution de chaque période révolutionnaire détermine si une entreprise passera ou non à la prochaine étape de sa croissance évolutive.

La recherche sur le développement organisationnel a été largement empirique et les chercheurs n'ont pas tenté de créer un modèle du processus global. Le modèle de *Greiner (1972)* sur « *Comment les entreprises se développent* » montre l'interaction des éléments (l'âge et la taille d'une organisation, ses stades d'évolution et de révolution et le taux de croissance de son secteur) pour façonner le développement d'une organisation.

**Figure n°02 : Modèle des 5 phases de croissance**



Source : Traduit de *Greiner (1972)*

A travers la figure ci-dessus, l'auteur nous présente sa vision du développement des entreprises. Il met en avant deux variables principales telles que l'âge et sa taille.

- *L'influence de l'âge de l'entreprise* : La dimension la plus évidente et la plus essentielle de tout modèle de développement est la durée de vie d'une organisation (représentée sur la figure ci-dessus par l'axe horizontal). L'histoire montre que les mêmes pratiques organisationnelles ne sont pas maintenues pendant une longue période. Cela démontre un point fondamental : les problèmes de gestion et les principes sont enracinés dans le temps.

Le concept de décentralisation, par exemple, peut décrire les pratiques des entreprises à une époque mais peut perdre son pouvoir descriptif à une autre époque. Les problèmes et pratiques de gestion sont ancrés dans le temps (*Greiner, 1972*). Pour l'auteur, le passage du temps contribue également à l'institutionnalisation des attitudes managériales. Au fur et à mesure que ces attitudes deviennent rigides et éventuellement obsolètes. Le comportement des employés devient non seulement plus prévisible, mais aussi plus difficile à changer.

- *L'influence de la taille de l'entreprise* : Cette dimension est représentée sur la figure ci-dessus en tant qu'axe vertical. Les problèmes et les solutions d'une entreprise ont tendance à évoluer sensiblement avec l'augmentation du nombre de ses employés et de son volume de ventes (*Greiner, 1972*). Il souligne que, plus les problèmes de coordination et de communication s'accroissent, de nouvelles fonctions apparaissent, les niveaux de la hiérarchie de gestion se multiplient et les emplois deviennent plus étroitement liés. Le temps n'est pas le seul facteur déterminant de la structure. Les organisations qui n'évoluent pas peuvent conserver bon nombre des problèmes et pratiques de gestion analogues sur de longues périodes. Suivant les travaux de *Greiner (1972)*, le changement de dimension par l'entreprise est la conséquence de l'atteinte du seuil organisationnel. Celui-ci est perçu par l'auteur comme le moment à partir duquel l'entreprise envisage faire évoluer sa structure au risque de se mettre en difficulté.

### **1.3.1. La taille comme indicateur de seuil de croissance dans les travaux précédents**

En s'appuyant sur la théorie des seuils de croissance, les auteurs identifient plusieurs seuils de structuration du CDG dans les PME :

- *Le seuil 1 : l'entreprise a un effectif de 50 personnes au plus*, ici le CDG est quasi absent. Ce sont les premiers pas de l'entreprise. L'entrepreneur est concentré sur le marché ; la taille de l'entreprise est faible. A ce stade le CDG n'est pas nécessaire et la priorité est mise sur le marché. On peut observer l'utilisation de quelques outils. Il ne s'agit pas d'une pratique véritable du CDG en tant qu'instrument de pilotage ; c'est le stade 1 (celui de la créativité chez *Greiner (1972)*) ;
- *Le seuil 2, l'entreprise a évolué d'un cran. Elle se situe généralement en 50 et 100 personnes, voire au-delà de 100 employés.* Ce papier traite de l'analyse des facteurs déclencheurs du processus de structuration du contrôle de gestion dans les PME sous le prisme de la théorie des seuils de croissance *situe généralement en 50 et 100 personnes, voire au-delà de 100 employés.* La nécessité du CDG commence à se faire ressentir.

L'entreprise améliore les outils qu'elle dispose et introduit davantage des outils de pilotage (Nobre, 2001). Selon Grandclaude et Nobre (2015), « *le seuil des 50 salariés peut être vu comme une porte qui ouvre le moment de transition entre la PME et la future ETI. En ce sens, et compte tenu des obligations imposées par la législation, il est révélateur de la grandeur de l'ambition des dirigeants* ». Ici la structure de l'entreprise se précise progressivement et les tâches commencent à se spécialiser. Le dirigeant s'il obtient progressivement la casquette de superviseur ne réussit pas encore à déléguer. A ce stade la croissance démarre, et se poursuivra jusqu'au prochain signe de saturation. Le dirigeant prend les décisions trop vite ; c'est le stade 2 (celui de la direction chez Greiner (1972)).

- *Le seuil 3, l'entreprise atteint un effectif de 250 employés.* L'entreprise a progressivement franchi le stade de petite, moyenne entreprise et atteint le stade d'entreprise de taille intermédiaire (ETI). Le CDG prend véritablement corps, la fonction est mise en place et l'organisation se structure. Le CDG est dorénavant un élément de la structure organisationnelle (Nobre et Zawadzki, 2014). Ici de nouveaux niveaux hiérarchiques sont créés. Le dirigeant se permet à déléguer certains aspects de son pouvoir à ses collaborateurs. Il est amené à prendre des décisions en tenant compte du point de vue des subordonnés et l'adhésion de tous. A ce stade, la formalisation de la gestion est indispensable et la mise en place du CDG formel est une nécessité. Car il servira de support pour contrôler la délégation des pouvoirs aux subordonnés. Selon la théorie des seuils de croissance, l'introduction du CDG se fait au stade 3 du développement de l'entreprise à savoir le stade de la délégation de Greiner (1972).

A partir de la taille, on peut bien constater que les auteurs identifient plusieurs niveaux de seuil de structuration du CDG dans l'entreprise. L'atteinte de l'un de ces seuils implique pour l'entreprise le changement de dimension sous peine de disparaître (Godener, 2002). Les outils de gestion apparaissent entre le deuxième seuil et le troisième seuil. Ainsi, dans son développement, la PME fait recours aux spécialistes ; les tâches sont organisées et attribuées. Il se trouve que l'entreprise doit veiller à la convergence des buts et des comportements. Elle doit aussi s'assurer de la cohérence des actions des uns et autres et suivre ses performances. C'est à ce moment que le CDG intervient en tant qu'un système global de pilotage. Il est déployé au troisième seuil, celui de la délégation parce que sans la méthode de reporting, vous ne pouvez pas imaginer la décentralisation ou la délégation des responsabilités (Godener, 2002). La PME doit disposer au troisième stade (celui de la délégation de Greiner, 1972) d'un dispositif de CDG qui assure la maîtrise de la gestion interne. Elle doit se rassurer que les

comportements de son personnel n'influencent pas négativement la performance de l'entreprise.

### **1.3.2. Les limites de la taille comme facteur déclencheur de la structuration du CDG dans les PME**

Pour évoquer l'insuffisance du facteur taille dans l'étude des seuils de croissance indispensables à la structuration du CDG, nous nous appuyons principalement sur les travaux de *Meyssonnier et Zawadzki (2008)*. Si on s'en tient à la littérature développée ci-dessus, on conclura qu'au seuil de 250 employés, le CDG est indispensable et s'impose à l'organisation. C'est à ce stade que l'entreprise obtient le statut d'ETI. Elle est charnière entre la PME et la grande entreprise (GE). Les travaux de *Meyssonnier et Zawadzki (2008)* réalisés en coupe longitudinale dans une entreprise de plus de 1000 employés montrent qu'avec une telle taille l'entreprise ne dispose pas d'un système de CDG. Toutes les tentatives initiées en interne pour y introduire ont échoué. Or si on devait s'en tenir qu'au facteur taille on déduirait à l'évidence que le CDG y est bien présent. Ces travaux ont relancé les débats sur la dynamique de structuration du CDG dans les PME.

*Meyssonnier et Zawadzki (2008)* dans leurs travaux montrent que malgré la taille importante de l'entreprise, le fait que l'entreprise ne soit pas confronté à certaines difficultés (à l'instar des problèmes de rentabilité, la simplicité de l'appareil commercial, le secteur d'activité, le mode d'organisation, l'homogénéité de l'offre commerciale) ne permet pas à celle-ci de justifier de la nécessité de structurer son système de CDG. Cette lecture corrobore avec les travaux de *Meyssonnier (2015)* qui relèvent que les entreprises proches du secteur de la science n'ont pas besoin d'un système de CDG élaboré pourtant on ne dirait pas autant des entreprises du secteur numérique tournées vers le marché. Ces analyses démontrent que la taille ne constitue pas le principal facteur de déclenchement du processus de structuration du CDG. Selon *Chenhall (2003)*, il existe plusieurs facteurs bien plus discriminants dans la structuration du CDG dont la taille n'est que l'un parmi tant d'autres. L'atteinte du seuil de croissance n'est pas seulement une gestion de la taille (*Godener, 2002*).

### 1.3.3. Du seuil de croissance au seuil organisationnel

Les PME entreprises durant la phase de croissance interne font face à des difficultés. Pour survivre dans le temps, elles doivent dans la mesure de l'absolu surmonter tous les obstacles, pour lesquels *Godener (2002)* a retenu le qualificatif de « *seuils à franchir* ». Pour cette auteure, ces seuils apparaissent dès lors que l'entreprise s'inscrit dans un processus de croissance suffisamment prolongé. Il devient dès lors indispensable pour l'entreprise de structurer son fonctionnement interne de façon absolue pour poursuivre sa croissance au risque de la plomber. C'est avec les travaux de *Godener (2002)* que le concept de seuil organisationnel trouve ces origines.

Le seuil organisationnel peut se définir comme le moment à partir duquel l'entreprise se doit de se rajuster au risque de faire face à des difficultés pouvant causer sa perte (*Godener, 2002*). la crise post difficulté constitue généralement un événement mobilisateur d'énergie et très inconfortable à gérer si cela est fait dans l'urgence avec des risques d'échec non nul (*Godener, 2002*). Les dirigeants sous le poids des difficultés à résoudre pour satisfaire le marché et maintenir un niveau de performance satisfaisant ne peuvent pas toujours disposer du recul suffisant pour trouver des solutions rapides à la crise que traverse l'entreprise et les mettre en œuvre. Pourtant « *un minimum d'anticipation des seuils organisationnels est souhaitable, car de nature à limiter les difficultés et, par-là, à permettre d'éviter entre autres les difficultés financières et les risques encourus* » *Godener (2002)*. La gestion des crises dans l'entreprise doit se faire non de façon prématurée mais en prenant le recul suffisant pour penser les solutions qui doivent être apportées. En effet, à chaque seuil organisationnel convient des solutions conformes à chaque entreprise. Il n'existe pas de solution standard et le changement organisationnel doit commencer au bon moment, ni trop tôt ni trop tard.

La littérature existante sur la théorie des seuils organisationnels ne fournit pas d'informations factuelles précises pour que les dirigeants de PME en croissance puissent identifier la survenance du seuil le moment venu. En cas de dysfonctionnement, il est impératif de changer le modèle organisationnel de l'entreprise. En fait, si plusieurs auteurs tentent de désigner le nombre de personnel à chaque seuil de développement, les incohérences relevées d'une idée à l'autre affichent clairement l'insuffisance de ce critère pour identifier l'approche ou la survenance d'un seuil organisationnel.

### **1.3.4 L'influence de la survenance des difficultés de gestion liée à une croissance prolongée dans le processus de structuration du CDG**

Selon *Godener (2002)*, le moment où le seuil organisationnel se produit est caractérisé par la proximité d'autres événements liés à la croissance dans le temps. Le changement organisationnel ne survient qu'à l'atteinte de ce seuil organisationnel. Ce résultat est conforme à la conclusion de *McPhee (1990)*, qui a souligné que selon de nombreuses études sur le changement, la période de transition est créée par des événements. Ces derniers provoquent ces périodes et peuvent même être utilisés comme point de référence ou de rupture. *Godener (2002)* à travers une étude de cas, met en évidence trois types d'événements différents. Ceux-ci semblent se produire concomitamment ou pas à toutes survenances de seuil. L'auteur évoque le développement un système d'information de gestion, l'expansion des capacités ou le lancement d'une expansion commerciale.

Par exemple, dans le cas étudié par *Godener (2002)*, elle souligne qu'en marge de la survenance de l'un ou l'autre de ces événements, aucun seuil organisationnel n'est apparu. En revanche, certaines circonstances à la base de la survenance d'un seuil organisationnel semblent être liées à deux, voire trois types d'événements à la fois. Chaque catégorie est composée de diverses situations spécifiées, qui indiquent également le nombre de cas correspondants. Allant dans le même sens, *Barbelivien (2016)* à travers des études de cas va montrer que ce n'est pas toujours le fait de la croissance de l'entreprise que la dynamique de structuration du CDG est impulsée dans l'entreprise. Il existe d'autres événements catalyseurs au rang desquels elle évoque : La crise du marché des matières premières entraîne des pertes ; l'ajustement du marché suite à la crise sur les matières premières en conséquence mieux gérer les contrats de vente ; Il y a une crise sur un des marchés de l'entreprise avec pour conséquence la chute des marges ; la Croissance externe et éloignement géographique des unités de production ; le développement d'activités à travers des grands clients industriels ; la Stratégie de croissance externe ; la Stratégie de différenciation.

Les travaux de *Meyssonier et Zawadzki (2008)* à travers une étude longitudinale d'un cas et les analyses de *Godener (2002)* permettent de constater que le besoin de structuration du CDG ne naît pas du seul fait de la croissance de l'entreprise mais des événements liés à celle-ci. Les travaux de *Meyssonier et Zawadzki (2008)* mettant en avant, les dysfonctionnements dans les processus de l'entreprise, la gestion intuitive des ressources humaines, la centralisation de la gestion dans un contexte d'accroissement accéléré notent que si ces défaillances ne sont pas de

nature à mettre en difficulté l'entreprise même si elle augmente en taille le besoin de structuration du CDG ne se fera pas ressentir. Par contre si les difficultés rencontrées sont de nature à menacer son existence alors, il est plus facile à la direction de comprendre l'impératif d'une nécessité de la structuration du CDG. Donc contrairement à ce que prédit *Greiner (1972)*, le seul facteur taille ou âge de l'entreprise ne garantit pas toujours le changement de dimension par l'entreprise. Mais la survenance d'un évènement lié parfois lié à la croissance est le moment de remise en question du fonctionnement de l'entreprise (*Godener, 2002*).

## **2.- Démarche méthodologique de l'étude**

Au regard des spécificités de notre étude, nous nous inscrivons dans un paradigme interprétativiste. Le mode de raisonnement choisi pour l'atteinte des objectifs de notre recherche est l'exploration. Une telle démarche trouve sa pertinence dans le souci que nous avons d'approfondissement le sujet traité, mais aussi dans la perspective d'apporter des réponses précises à la question soulevée dans ce travail. Une démarche quantitative présentant de nombreux biais pour limiter l'accès à la réalité, contenu du caractère généralement déclaratif des données (*Nobre, 2001*). Déployer cette démarche a consisté procéder à une étude de cas multi sites. Le critère de rétention de chaque cas porte sur l'amorçage de la structuration de leurs fonctions CDG. Nous avons à travers une recherche de terrain et nos contacts sélectionnés 20 entreprises. Les critères de sélection de portaient sur l'existence d'une fonction CDG ou DAF avec un effectif d'au moins une personne et l'appartenance à la catégorie des PME (chiffre d'affaires, effectif du personnel, ou encore indicateur qualitatif, ...). Sur les 20 entreprises de départs, seulement 8 entreprises étaient disposées à nous fournir les informations nécessaires à notre travail.

Nous avons sur la période allant du 20 juin 2021 au 27 septembre 2021 collecté diverses informations. Les documents officiels (plan stratégique, plans d'action, manuels et procédures, rapport d'activité, états physiques de CDG, ...) ont été mis à contribution, la réalisation des entretiens semi-directifs avec des acteurs principaux du CDG (le DAF mis pour Directeur Administratif et Financier ou Responsable Administratif et financier, le contrôleur de gestion (CG), ...) et des recherches documentaires.

L'analyse des données a consisté en la retranscription des interviews menées, le codage des données et l'analyse de contenus.

### 3. Résultats de l'étude

#### 3.1. Le processus de structuration du CDG dans les PME camerounaises

Les analyses permettent de constater que la structuration du CDG dans les PME camerounaises s'effectue par étape. De manière générale, le processus débute par phase de problématisation des difficultés majeures de gestion à résoudre. Il se poursuit avec un changement majeur dans la structure de l'entreprise à travers la création de fonctions spécialisées et le recrutement de spécialistes. Et il aboutit à un changement dans l'instrumentation de gestion. Le tableau ci-dessous, permet de mettre en évidence les différentes étapes du processus dans les PME camerounaises.

**Tableau n°03: Le tableau synoptique de la démarche de structuration du CDG**

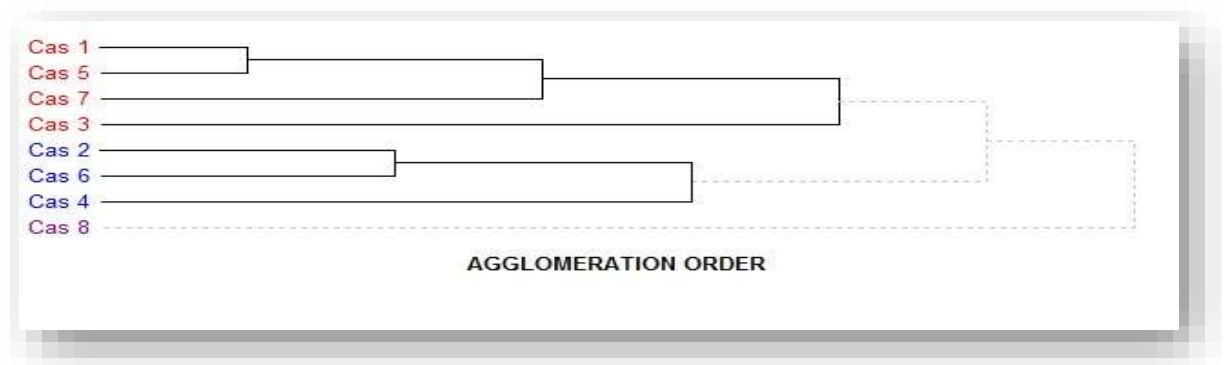
Concept théorique	Etape du processus	Acteurs	Principaux Outils mobilisés
<b>Problématisation</b>	<b><u>ETAPE1 (E1)</u></b> E.1.1.Problématisation de la situation par certains acteurs stratégiques E.1.2.Remise en cause du pilotage intuitif E.1.3.Mise en évidence des failles et insuffisances dans le fonctionnement	Le Dirigeant Professionnels externes (Expert-comptable, consultants, ...)	Outils réglementés (quelques outils principaux)
<b>Enrôlement</b>	<b><u>ETAPE2 (E2)</u></b> E.2.1.Recrutement du DAF et/ou du contrôleur de gestion E.2.2.Promotion interne d'un profil avec des aptitudes supposées E.2.3.Attribution de missions techniques au CDG	- Le Dirigeant - Professionnels externes (Expert-comptable, Consultants, ...) - DAF et/ou Contrôleur de gestion (nouvel acteur)	Outils financiers + Outils réglementés améliorés
<b>Mobilisation &amp; Intéressement</b>	<b><u>ETAPE3 (E3)</u></b> E.3.1.Mobilisation des autres acteurs autour des outils de CDG (existants et nouveaux)	- Le Dirigeant - DAF et/ou Contrôleur de gestion	Outils financiers + Outils réglementés améliorés +

Concept théorique	Etape du processus	Acteurs	Principaux Outils mobilisés
	E.3.2. Intéressement des autres acteurs autour de la motivation, des encouragements divers, ...	- le comptable - Les autres responsables de l'entreprise	Outils standardisés
	<b><u>ETAPE4 (E4)</u></b> E.4.1. Amélioration du système d'information (Acquisitions des ERP, ...) E.4.2. Décentralisation des contrôleurs de gestion dans les différentes entités avec un poste central au siège	- Le Dirigeant - DAF et/ou Contrôleur de gestion	Outils financiers + Outils réglementés améliorés + Outils standardisés améliorés

Source : Auteur

Plusieurs caractéristiques sont attribuées au processus de structuration du CDG dans les PME camerounaises. En effet, l'analyse des similarités dans les stades de développement du processus, des outils, des acteurs, ... permet de regrouper les cas en trois (03) groupes. Pour chacun des groupes, nous avons identifié la démarche de structuration du CDG associée (Voir tableau n°2 ci-dessous).

**Figure n°3 : Le dendrogramme de similarités des cas à trois classes**



Source : QDA Miner v5

Il ressort que le Groupe 1 (cas n°1, 3, 5 & 7) est associé une démarche de type progressive de structuration du CDG. Le Groupe 2 (cas4, cas2 et cas6) est associé à une démarche de type

stationnaire. Le dernier groupe (le groupe 3) est lié à la démarche de type bloqué associé au cas.

**Tableau n°2 : Les caractéristiques du processus de structuration du CDG**

Caractéristiques	Observations	Cas
Processus type progressif	Il s'agit d'un processus dont les propriétés sont évolutives au cours du temps et dont les perspectives sont perceptibles.	Cas1 ; Cas3 ; Cas5 ; Cas7
Processus type stationnaire	Il s'agit ici d'un processus dont les propriétés restent inchangées au cours du temps et dont les perspectives d'évolution existent mais ne sont pas concrétisées.	Cas4 ; Cas2 ; Cas6
Processus type endormi ou bloqué	Il s'agit ici d'un processus dont les propriétés ont atteint leur point optimal et dont les possibilités de développement sont quasi absentes.	Cas8

Source : Auteur

### 3.2. Structuration du CDG dans les PME : A la recherche des facteurs explicatifs

#### 3.2.1. L'analyse du déclenchement du processus sous l'effet taille

A partir de l'exploitation de la littérature, il ressort qu'il existe différents seuils dans la structuration du CDG dans les PME lié principalement à la taille de l'entreprise. Nous avons dans notre contexte d'étude cherché à vérifier la pertinence de seuil de croissance. C'est à cet effet, que les cas ont été recrutés pour vérifier la pertinence des précédents travaux dans notre contexte.

- Au seuil 0 – 50 employés : nous avons recruté deux cas (Cas1 et Cas7) ;
- Au seuil de 50 – 100 employés : nous avons recruté trois cas (Cas3, Cas4 et Cas8) ;
- Au seuil de 100 – 250 employés : nous avons recruté deux cas (Cas5 et Cas6) ;
- Au seuil de 250 employés et plus : nous avons recruté le Cas2.

L'analyse du tableau n°4 ci-dessous permet de relever que :

- La taille des PME étudiées varie entre 44 employés (Cas7) et 498 employés (Cas2). Cet indicateur se mesure aussi au nombre de sites ou d'entité dont compte l'entreprise, ils vont de 1 (un) (comptant le siège de l'entreprise, les Cas5 et Cas8 sont concernés) à 8 (huit) sites (Cas2 s'il faut prendre en compte le siège de l'entreprise) ;

- Plusieurs de ces entreprises ont des entités distantes hors de la ville du siège, aucune d'elle ne dispose d'une entité en dehors du pays. Les Cas2 et Cas8 ne sont présents que dans la ville de Douala ;
- Chacun des cas peu importe le niveau de sa taille a amorcé sa démarche de structuration de sa fonction CDG à travers soit le recrutement d'un DAF (Cas1 et Cas7) soit à travers le recrutement ou la promotion des contrôleurs de gestion (Cas2, 3, 4, 5, 6 et 8). Les effectifs des services CDG varient de 1 personne à 8 personnes selon les entreprises. Le cas le plus particulier est le Cas2 qui dispose de 8 contrôleurs de gestion, un contrôleur de gestion dans chacun de ses sites (7 au total) et un contrôleur de gestion central à la direction de l'entreprise. Dans les autres cas étudiés, les contrôleurs de gestion sont au siège même s'ils se déploient dans toutes les entités de l'entreprise.

**Tableau n°04 : La taille des PME camerounaises et unité de CDG**

	Cas1	Cas2	Cas3	Cas4	Cas5	Cas6	Cas7	Cas8
Activité	Distribution	Divertissement	Distribution	Divertissement	Industrie	Distribution	Restauration	Divertissement
Effectifs du personnel	45	498	88	75	155	150	44	54
Chiffre d'affaires / moyen mensuel	30millions	223millions	375millions	95millions	75millions	550millions	8millions	25millions
Nombre site	4	7 sites (4Hôtels + 3Complexes)	6	4 sites (1Hôtel, 1Boulangerie, 2complexes)	1	3	2	1
Localisation	Douala, Yaoundé, Kribi et	Douala Uniquement	Douala, Yaoundé, Bafoussam,	Douala	Douala	Douala, Yaoundé,	Yaoundé et	Douala

	Cas1	Cas2	Cas3	Cas4	Cas5	Cas6	Cas7	Cas8
Activité	Distributi on	Divertisse ment	Distribution	Divertisse ment	Industrie	Distrib ution	Resta uratio n	Divertis ement
	Bafoussa m		Ngaoundéré , Bamenda, Bertoua			Bafouss am	Doual a	
Unité de CDG	Oui (fonction DAF)	Oui (fonction CDG)	Oui (fonction CDG)	Oui (fonction CDG)	Oui (fonctio n CDG)	Oui (fonctio n CDG)	Oui (DAF )	Oui (fonctio n CDG)
Effectif du personnel CDG	1	8 (7 dans les sites 1 au siège)	2	3	3	5	1	1

Source : Auteur

Au vu de l'analyse qui découle de l'exploitation du tableau n°4 ci-dessus, il est clair qu'il n'existe pas une taille seuil requise pour expliquer le déclenchement du processus de de structuration du CDG dans les PME camerounaises.

### 3.2.2. L'analyse du déclenchement du processus sous le prisme de l'effet croissance

Nous avons analysé l'influence de la croissance des cas étudiés sur le déclenchement de la démarche de structuration du CDG dans ces derniers. L'analyse de la croissance a porté sur les critères : augmentation des effectifs du personnel et du chiffre d'affaires. Les cas étudiés de manière générale présentent dans l'ensemble une croissance sur une période précise.

Selon les informations mises à notre disposition (voir synthèse dans le tableau n°27 ci-dessous), nous pouvons constater qu'entre 2015 et 2019, les Cas2, 3, 6 et 8 ont vu leurs chiffres d'affaires et leurs effectifs de personnel augmenter d'au moins 16% à 114%. Si dans le Cas4 le chiffre d'affaires a augmenté de 16% l'effectif en personnel a diminué de -6%. Le cas de croissance le plus marqué est le Cas5. Nous avons enregistré une augmentation des effectifs sur près de 5 ans de 106% et une amélioration du chiffre d'affaires de 114%.

Les stratégies de croissance varient d'une entreprise à une autre. Si certaines entreprises s'inscrivent dans une dynamique d'exploitation de l'activité existante (Cas2, Cas4 et Cas8)

d'autres entreprises par contre dessinent des perspectives de croissance plus importantes qui vont de la conquête du marché de la sous-région (Cas3), l'augmentation des capacités de production (Cas5), l'amélioration de l'offre qualité/prix (Cas1) à l'exploration du marché de l'Afrique de l'ouest (Cas7).

Les discussions menées permettent de constater que la démarche de structuration n'a pas été amorcée directement au début de la croissance. Mais une croissance soutenue sur plusieurs périodes a vu les effectifs de personnels augmenter ainsi que le chiffre d'affaires mais le fait le plus marquant est que cette croissance a vu apparaître des difficultés que l'entreprise n'avait pas encore connues jusqu'alors. L'analyse du tableau n°27 ci-dessous, permet de relever que la fonction CDG n'est pas créée à la naissance de l'entreprise, mais plusieurs années après. Dans le Cas8, le promoteur s'est intéressé au CDG près de 18 ans après la création de l'entreprise, 14 ans dans le Cas3 et 12 ans dans le Cas2 pour ne citer que les cas les plus frappants.

Si on peut constater que dans le Cas7, la structuration a été amorcée sans une réelle difficulté signalée, ce n'est pas le cas des autres entreprises. En effet, il se dégage que la croissance de ces entreprises a vu naître de nouvelles difficultés. Ces difficultés vont de la perte de confiance dans les informations produites par le système d'information existant, la perte de contrôle sur les actifs de l'entreprise à l'absence de la main mise sur les ressources financières de l'entreprise (vols, pertes, distractions de toutes sortes, ...). Ces difficultés sont de nature à mettre à mal la gestion de l'entreprise et la continuité de ses activités. Durant les entretiens, il ressort que :

- Dans le Cas8, l'analyse du corpus met en évidence le fait que *« le niveau de vie des employés qui ne correspondait pas au niveau de salaire qu'ils percevaient. Vous pouviez voir un employé avec un salaire de 80 mille qui a des dettes au restaurant de l'hôtel pour 60 mille. Ce n'était pas l'histoire d'un cas isolé mais généralisé chez le personnel. Le rythme de vie extravagant pour le salaire qu'ils avaient j'étais très curieux. »* (Répondant Cas8). De sorte que quand le contrôleur est recruté dans l'entreprise, les outils et contrôles mis en place *« font passer le chiffre d'affaires de 11 millions par mois en moyenne à près de 20 millions sans qu'un élément particulier n'affecte l'activité (pas de nouveaux clients, taux d'occupation des chambres inchangés, ...). »* (Répondant Cas8). Ceci permet de situer l'étendue des pertes accumulées, sans que l'entreprise ne se soit rapidement rendu compte.
- Dans le Cas4, l'analyse du corpus met en évidence l'existence *« des manquants très criardes dans les caisses de l'entreprise sans compter les pertes de stocks. Par exemple,*

---

*il arrivait des jours où l'entreprise compte des pertes de près de 100 000 FCFA. Si vous tapez sur la semaine ou le mois vous n'êtes pas loin du million en 10 jours. Les manquants étaient assez astronomiques. » (Répondant Cas4).*

L'augmentation des activités de l'entreprise voit sa structure évoluer avec ses effectifs et le corollaire est que le dispositif de gestion existant qui semblait faire ses preuves affiche ses limites. Lesquelles peuvent être soutenable jusqu'à un certain niveau, mais au fur et à mesure que l'entreprise poursuit sa croissance elle est dans la contrainte de se réorganiser pour éviter de couler. Les cas 8 et 4, nous permettent de mieux situer l'intérêt d'une telle démarche.

Les analyses menées, nous révèle que les difficultés qui accompagnent la croissance du fait des difficultés qu'elle engendre dans le contexte des PME camerounaises est un motif de structuration du CDG.

Les cas 4 et 8 renseignent que les comportements des employés (manquants de caisses, pertes de stocks, les distractions, ...) sont les motifs majeurs de mise en œuvre d'un dispositif de CDG. Dans ces cas le CDG est un régulateur de comportement (Anthony, 1968).

Les cas 3, 5 et 7 permettent de constater que l'innovation tant technologique que produit constitue un facteur non négligeable qui participe du désir des PME de structurer leur CDG.

**Tableau n°05 : Identification d'un seuil organisationnel dans les PME camerounaises**

	<b>Cas1</b>	<b>Cas2</b>	<b>Cas3</b>	<b>Cas4</b>	<b>Cas5</b>	<b>Cas6</b>	<b>Cas7</b>	<b>Cas8</b>
Période	entre 2018 & 2019	entre 2015 & 2019	entre 2015 & 2019	entre 2015 & 2019	entre 2016 & 2019	entre 2015 & 2019	entre 2013 & 2019	entre 2015 & 2019
Taux de croissance des effectifs Salariés	+41%	+49%	+17%	- 6%	106%	+50%	16%	69%
Taux de croissance du Chiffre d'affaires moyen mensuel	+20%	+49%	+16%	+16%	114%	+57%	60%	67%
Stratégie d'entreprise	Proposer une offre qualité + prix expansion	Exploitation Activité Existante (localisé uniquement à Douala)	Expansion – Sous Région	Exploitation Activité Existante (localisé uniquement à Douala)	Développement de nouveaux produits + ouverture de nouveau site de production	Intégration verticale des activités annexes à son activité principale (Transit, ...)	Exportation des services vers l'Afrique de l'Ouest et expansion du marché local	Exploitation Activité Existante (localisé uniquement à Douala)
Difficulté majeures rencontrées par la PME	Absence de contrôle et de lisibilité sur les	Pertes financières importantes	Absence de contrôle et de lisibilité sur	Pertes financières importantes	Faible dans l'organisation, difficile maîtrise	Perte de confiance au système	Absence de difficulté majeure	Pertes financières importantes

	actifs de l'entreprise en l'occurrence les stocks, la baisse des marges du fait de la concurrence rude, ...	suite au gaspillage des ressources, vols divers, ...	les actifs de l'entreprise, relation difficile avec l'administration fiscale,	(manquants de caisse)	des effectifs et des opérations avec son corollaire les pertes en qualité des produits et financières	d'informations suite au flot grandissant des activités		(vols généralisés dans l'entreprise par les opérationnels)
L'innovation dans la PME	-	-	Déploiement d'un ERP	-	Innovation produit	-	Innovation produit	-
Année de création de l'entreprise	Décembre 2017	Juin 2003	Mai 1990	Août 2000	Août 2013	Mars 2007	Avril 2011	Juillet 1992
Année de création de la fonction	2018	2015	2004	2008	2019	2014	2019	2010

Source : Auteur

**Tableau n°06 : Les outils mobilisés dans les différentes démarches de structuration du CDG dans les PME camerounaises**

	Cas1	Cas2	Cas3	Cas4	Cas5	Cas6	Cas7	Cas8
Outils avant la structuration	<p>Tenue de comptabilité</p> <p>Calcul des prix de revient des articles (frais d'approche + prix fournisseur)</p> <p>Solde des caisses, Soldes banques, situation trésorerie, ...</p> <p>Bilan, Compte de résultat,</p>	<p>Tenue de comptabilité</p> <p>Suivi Quasi - absent. Prix des chambres fixes selon la grille, le prix des plats forfaits, prix des boissons (prix d'achat + Marge), prix de vente (coûts de production + Marges)</p> <p>Solde des caisses, montant des décaissements</p>	<p>Soldes banques, situation trésorerie, ...</p> <p>Bilan, Compte de résultat, Rudimentaire</p>	<p>Tenue de comptabilité</p> <p>Prix des chambres fixes selon la grille, le prix des plats forfaits, prix des boissons (prix d'achat + Marge), prix de vente (coûts de production + Marges)</p> <p>Situation trésorerie, CA réalisé, le résultat d'exploitation des points, ...</p>	<p>Tenue de comptabilité</p> <p>Calcul du prix de revient (coûts des intrants divisé par les quantités produites)</p> <p>Le prix de vente (Prix de revient + Marges souhaitées)</p> <p>Prévision de trésorerie</p> <p>Quantités produites, Les matières consommées, effectif de personnel minimum disponible</p> <p>Chiffre d'affaires, les créances, les</p>	<p>Tenue de comptabilité</p> <p>Calcul des prix de revient des articles (frais d'approche + prix fournisseur)</p> <p>Prix de vente (fixé par le promoteur)</p> <p>Solde des caisses, Bilan, Compte de résultat,</p>	<p>Tenue de comptabilité</p> <p>Calcul des coûts de revient des plats, Solde des caisses, Soldes banques, situation trésorerie, ...</p> <p>Bilan, Compte de résultat, Logiciel (SAARI COMPTABILI</p>	<p>Tenue de comptabilité</p> <p>Suivi Quasi - absent. Prix des chambres fixes selon la grille, le prix des plats forfaits, prix des boissons (prix d'achat + Marge)</p> <p>Solde des caisses et banque</p> <p>Soldes banques, situation trésorerie, CA réalisé, recettes, les taux d'occupation des</p>

	Cas1	Cas2	Cas3	Cas4	Cas5	Cas6	Cas7	Cas8
		<p>Situation trésorerie, CA réalisé, recettes, le montant des charges, ...</p> <p>Bilan, Compte de résultat, Logiciel gestion de la vente dans les hôtels</p> <p>Analyse de la rentabilité des complexes et hôtels</p> <p>Procédure existe</p>		<p>Bilan, Compte de résultat, Logiciel gestion de la vente (Hébergement + Bar) à l'hôtel et SAARI</p> <p>COMPTABILITE et GESTION COMMERCIAL</p> <p>E pour la tenue de comptabilité et des stocks</p> <p>Analyse de la rentabilité des points</p>	<p>matières consommées, les quantités produites,</p> <p>Bilan, Compte de résultat, SAAGE SAARI</p> <p>COMPTABILITE, GESTION COMMERCIALE et SAISIE DE CAISSE</p> <p>DECENTRALISEE</p>	<p>SAARI</p> <p>Comptabilité, SAARI</p> <p>Gestion commercial &amp; Excel</p> <p>procédures, fiche des tâches,</p>	<p>TE + logiciel de caisse)</p>	<p>chambres, le montant des charges, ...</p> <p>Bilan, Compte de résultat, Sage SAARI</p> <p>Comptabilité, Logiciel gestion de la vente (Hébergement + Bar)</p>
Outils après la	Suivi des charges par agence,	Suivi des coûts de production des plats, suivi des	Calcul des prix de revient des	Tenue de comptabilité des points et	Suivi des charges, contrôle de la qualité des dépenses, ...	Objectifs commerciaux	Calcul du taux de démarque,	Suivi des coûts de production des plats, suivi des

	Cas1	Cas2	Cas3	Cas4	Cas5	Cas6	Cas7	Cas8
struct uratio n	charges globales, Interpellation sur les postes élevés, calcul des marges globales, ... Prévission de CA et Charges, calcul des écarts sur prévision, budget des entités et global Réalisations de CA, des recettes et	charges par unité commerciale, contrôle de la qualité des dépenses, Contrôle du gaspillage, Prix de vente des plats (Matière consommée + Marge), prix de vente (coûts de production + Marge), ... Prévission de CA et Charges, calcul des écarts sur prévision, budget	articles achetés (prix fournisseur + frais d'approche), fixation des prix de vente (prix de revient + marge), Suivi des charges par agence, charges globales, Interpellation sur les postes élevés, calcul des marges globales, ...	centralisation au siège (principale source d'information) Suivi des coûts de production des plats, suivi des charges par unité commerciale, contrôle de la qualité des dépenses, Prix de vente des plats et produits finis (coûts de production + Marge), détermination du résultat	Budget de trésorerie (prévission des encaissements et des décaissements), budget des achats de matière première, budget des frais généraux Quantités produites, Les matières consommées, effectif de personnel minimum disponible, Test qualité produit, ... Chiffre d'affaires, les créances, les matières consommées, les	(absence de budget) Solde de caisse et les réalisations de chiffre d'affaires, indication sur les clients, ... Etat des créances, ... CA, indication de facturation, point de caisse, Informations sur les clients, prix	Suivi des charges par agence, charges globales, Interpellation sur les postes élevés, calcul des marges globales, ... Prévission de CA et Charges, calcul des écarts sur prévision, budget des entités et global	charges par unité commerciale, contrôle de la qualité des dépenses, Contrôle du gaspillage, Prix de vente des plats (Matière consommée + forfait frais de structure + Marge) ... Prévission de CA et Charges, calcul des écarts sur prévision, budget des unités

	Cas1	Cas2	Cas3	Cas4	Cas5	Cas6	Cas7	Cas8
	charges de la semaine comparées aux prévisions Logiciel SAARI Comptabilité, SAARI Gestion commercial & Excel Organigram me, procédures, fiche des tâches, ... Rapport d'activité	des complexes, hôtels et global Contrôle physique dominant Ratio de production, créances, recettes, CA de la journée, nombre d'offerts, soldes de caisse, ... Charges, CA, Recettes, Logiciel SAGE SAARI GESCOM pour les stocks dans les complexes	Prévision de CA et Charges, calcul des écarts sur prévision, budget des entités et global Point de trésorerie ; Logiciel SAARI Comptabilité, SAARI Gestion commercial & Excel	d'exploitation des points, ... Prévision de CA et Charges, calcul des écarts sur prévision, budget des points et global Contrôle physique dominant, prévision des décaissements, Solde des caisses, écarts de caisse et de stocks, ... Ratio de production, créances, recettes,	quantités produites, l'effectif du personnel temporaire employé, point de trésorerie, situation client grand compte, les charges réalisées, stocks des matières, ... Planification et stratégie à court terme (financement, acquisitions logistique, produits, ...)	pratiqés, créances, écarts sur les stocks, ... Ajuster les procédures Rapport d'activité mensuelle et rapport des inventaires mensuels	stock sorti, les créances, réalisation des produits d'appels, ligne de dépenses principales, nombre de personnel, produits dormants, les produits avariés, ... Organigramme , procédures, fiche des tâches, ... Rapport d'activité	commerciale et global Taux d'occupation des chambres, Ratio de production, écart sur les stocks, recettes de la journée, CA de la journée, nombre d'offerts, solde de caisse et banque, ... Taux d'occupation des chambres, Ratio de production, créances, recettes,

	Cas1	Cas2	Cas3	Cas4	Cas5	Cas6	Cas7	Cas8
	mensuelle, Compte rendu des réunions mensuelles et trimestrielles	Les procédures écrites et les Procès de production, Rapport d'activité mensuelle	Organigram me, procédures, fiche des tâches, ... Rapport d'activité mensuelle	CA de la journée, nombre d'offerts, Les procédures écrites et les Procès de production, Rapport d'activité hebdomadaire, mensuel et annuel	Rapport des unités de production quotidien, rapport de synthèse quotidien et transmission		hebdomadaire et mensuel	CA de la journée, nombre d'offerts, soldes de caisse et banque, ... Procès de production, redéfinition des rôles Synthèse d'activité quotidienne, Rapport d'activité hebdomadaire, mensuelle,

Source : Auteur

### **3.3.- ANALYSES ET DISCUSSIONS**

#### **3.3.1.- L'augmentation de la taille de la PME : un facteur pas suffisant pour déclencher la structuration du CDG**

Les travaux de Greiner (1972) ont expliqué le déclenchement de la structuration du CDG dans l'entreprise par sa croissance. Il met en exergue l'augmentation des effectifs du personnel, le stade de développement de la PME et l'âge. Mais les incohérences relevées d'une proposition à l'autre montrent que le critère « *taille* » est insuffisant pour situer, pour une entreprise donnée la taille requise à la structuration de la fonction CDG. Nous l'avons d'ailleurs relevé dans une précédente analyse de l'effet taille sur la structuration du CDG dans l'entreprise au Cameroun. Cette conclusion va en ligne droite avec les travaux de *Meyssonier et Zawadzki (2008)* qui ont montré dans le cas de l'entreprise étudié que malgré une croissance prolongée et soutenue atteignant les seuils de 1000 employés, toutes les tentatives de structuration du CDG ont échoué.

#### **3.3.2.- La survenance des difficultés de gestion comme facteur déclencheur de la structuration du CDG dans les PME**

Ces difficultés sont de divers champs, à l'exemple de celui lié aux comportements des acteurs et celui lié au déploiement de la politique générale de l'entreprise ou à l'innovation au sein de la PME.

##### **i) Difficultés liées au comportement des acteurs**

A ce niveau on peut relever deux types de comportements qui favorisent le désir des entreprises d'amorcer la structuration de leur CDG. Il s'agit des comportements non éthiques qui se manifestent par les vols, pertes de toutes sortes de nature à nuire à la performance de l'entreprise ; ou encore le non alignement des acteurs sur les objectifs de l'entreprise. Le personnel présent dans l'entreprise ne travaille pas toujours dans l'intérêt de celle-ci. L'absence d'outil adéquat de gestion est source de pertes de ressources en conséquence de sous-performance.

##### **ii) La politique générale de la PME**

Le désir de développement des entreprises les amène à étendre leurs activités à travers la création des entités supplémentaires dans les régions du pays ou encore la diversification des produits offerts aux clients, plus encore l'internationalisation des activités. Ceci amène les entreprises soucieuses de maîtriser leurs coûts et la rentabilité de leurs affaires à intégrer des

outils de CDG plus dynamiques et performant. Ce qui va conduire nécessairement à la structuration du CDG.

### **iii) Les innovations dans la PME**

L'innovation dans la PME qu'elle soit technologique ou produit constitue un facteur majeur de structuration du CDG. En effet, chaque innovation dans l'entreprise implique le développement des outils de gestion à travers l'aménagement de ceux existant ou la création de nouveaux outils devant rendre suffisamment compte des nouvelles réalités de l'entreprise. Chaque innovation est source de coûts et de bouleversement organisationnel, d'où l'intérêt des organisations d'améliorer leurs outillages de gestion pour plus d'efficacité et d'efficacé.

Ainsi, au regard des données analysées du terrain rapprochées avec les travaux de Godener (2002), il se dégage que le moment de survenance des seuils organisationnels indispensable à la structuration du CDG se caractérise par la proximité temporelle d'autres événements liés à la croissance. L'étude des cas qu'elle a réalisé de changements de dimension consécutifs à la survenue d'un seuil organisationnel a permis de mettre en évidence que, selon la perception qu'ont les dirigeants interrogés, juste en amont (ou au moment) de la survenue du seuil organisationnel, se situe systématiquement un événement marquant lié à la croissance. Et ces analyses rejoignent les conclusions formulées à la suite de l'analyse des données obtenues de notre terrain de recherche.

En effet, il existe au-delà du fait que l'entreprise a cru (augmenté en taille) des événements qui affectent sa vie et qui très souvent la mettent très à mal (comportements non éthiques des acteurs, absence de convergence des objectifs, absence de lisibilité sur les innovations, déploiement de la stratégie, ...) ; et qui imposent au dirigeant une autre façon d'approcher la réalité de son entreprise.

En conséquence, contrairement aux prédictions de Greiner (1972), le seul facteur taille ou âge de l'entreprise ne garantit pas toujours le changement de dimension par l'entreprise. Mais la survenance d'un événement lié parfois à la croissance de l'entreprise est le moment de remise en question de son fonctionnement.

## **Conclusion**

L'objectif de cette étude est d'identifier les facteurs déclencheurs du processus de structuration du CDG dans les PME. Nous nous sommes appuyés sur la théorie des seuils de croissance pour analyser le phénomène. Le constat qui se dégage est que le CDG n'est pas présent dans les PME à la création, mais c'est au fur et à mesure que l'entreprise évolue qu'elle structure progressivement son CDG. Les précédents auteurs qui ont convoqué cette théorie ont mis en avant le facteur augmentation de la taille pour expliquer le déclenchement du phénomène. Mais les travaux *Meyssonnier et Zawadzki (2008)* ont remis en cause ce facteur taille pour expliquer un tel processus. Nous avons à cet effet, mené une étude sur un échantillon de 8 entreprises de diverses tailles avec la particularité d'avoir amorcé la structuration de leurs fonctions CDG pour identifier l'élément déclencheur. Il ressort de nos analyses que l'augmentation de la taille à elle seule n'est pas un facteur suffisant. La structuration du CDG dans les PME est liée à la survenance des difficultés de gestion de divers ordres (comportement des acteurs, politique générale et innovation dans la PME) consécutivement à une croissance prolongée qui mettent à mal le fonctionnement de l'entreprise. C'est ce que *Godener (2002)* a qualifié de seuil organisationnel dans ses travaux à contrario avec le seuil de croissance défini par *Greiner (1972)*.

*Cependant, malgré les analyses menées ce travail n'est pas exempt de limite et les potentiels prolongements sont nombreux. Nous envisageons par exemple la multiplication des contextes d'étude et le choix d'une approche méthodologique longitudinale et non plus transversales.*

## **Bibliographie**

Arlotto, J., Cyr, A., Meier, O., & Pacitto, J. C. (2011). *Très petite entreprise et croissance: à la découverte d'un continent inexploré*, Management et Avenir, Vol. 3, no. 43, pp.16-36.

Barbelivien, D. (2016). *Contribution au débat sur l'analyse de la structuration du contrôle de gestion en ETI par la théorie de la traduction*, Comptabilité et gouvernance, 40 pages, Clermont-Ferrand, France. pp.cdrom. fffal-01901080f

Barbelivien, D., & Meyssonier, F. (2018). *Une contribution à l'étude de la structuration du contrôle de gestion en PME : le cas de trois entreprises familiales et industrielles de taille intermédiaire (ETI)*, Revue internationale P.M.E., Vol. 31 n°1, pp. 157–185.

Chanut-Guieu, C., & Guieu, G. (2011). *PME en hypercroissance : quelles clés de succès?*, Business Management Review, Vol.1, n°2, Avril-Mai-Juin 2011, pp. 24-35.

Chenhall, R.H. (2003). *Management of system design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future*, Accounting, Organizations and Society, Vol.28, n°3, pp. 27-168.

Churchill, N., & Lewis, V. (1983). *Les cinq stades de l'évolution d'une PME*, Harvard L'Expansion, automne, pp. 51-63.

Davila, T. (2005). *An Exploratory Study on the Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human Ressources in Small Growing Firms*, Accounting, Organizations and Society, avril, pp. 223-248.

Godener, A. (2002). *PME en croissance : peut-on prévoir les seuils organisationnels ?*, Revue Internationale PME, vol. 15, n°1, pp. 39-63.

Grandclaude, D., & Nobre, T. (2015). *Le comportement du dirigeant de PME français face au seuil des 50 salariés*, Revue internationale PME, Vol. 28, n° 3-4, pp. 225–256.

Greiner, L. (1972). *Évolution and Revolution as Organizations Grow*, Harvard Business Review, Vol.50, n°4, pp. 37-46.

McPhee, R.D. (1990). *Alternate approaches to integrating longitudinal case studies*, Organization Science, vol. 1, no 4, p. 393-405.

Meyssonier, F. (2015a). *Quel contrôle de gestion pour les start-ups ?*, Comptabilité-ContrôleAudit, Vol.21, n°2, pp. 33-61.

Meyssonier, F., & Zawadzki, C. (2008). *L'introduction du contrôle de gestion en PME : étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance*, Revue Internationale PME, Vol.21, n°1, pp. 69-92.

---

Nobre, T. (2001). *Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME*, Finance Contrôle Stratégie, Volume 4, n° 2, juin 2001, pp. 119 - 148. Nobre, T., & Zawadzki, C. (2014). *Le contrôle de gestion aujourd'hui. Débats, controverses et perspectives*, Marc Bollecker, Gérard Naro. octobre 2014 | 288 pages.

Nocheh N.D., Teugua T.G., & Tchatchoua T.R. (2021). Processus de structuration du contrôle de gestion dans les pme : Une analyse en contexte camerounais, International Journal of Financial Accountability, Economics, Management, and Auditing (IJFAEMA): Vol. 3 No. 4 (2021): Issue 04 (2021)

Zawadzki, C. (2009). *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en pme*, Thèse de doctorat, Université Paul Verlaine – Metz soutenue le 7 juillet, 264 pages.