

Les déterminants de la complexité du Système d'Information Comptable et Financière dans les entreprises camerounaises

142

Léopold DJOUTSA WAMBA¹ & Alain TAKOUDJOU NIMPA² & Boniface SIMO³

Résumé : L'objet de cette étude est d'une part de caractériser les pratiques comptables des entreprises camerounaises et d'en faire une typologie ; et d'autre part, de mettre en évidence les facteurs de contingence susceptibles d'influencer celles-ci. Une analyse de classification et de régression sur des données recueillies par questionnaire auprès de 199 entreprises camerounaises montrent dans un premier temps que, les pratiques comptables des entreprises camerounaises sont plutôt différenciées mais restent dans la majorité de cas sous-développées. Dans un second temps, ces pratiques sont déterminées principalement par des facteurs de contingence structurelle (notamment par la taille de l'entreprise) et comportementale (le niveau moyen d'études du personnel du service comptable et la mission du comptable interne).

Mots clés : Système d'information comptable et financière, pratiques comptables, facteurs de contingence, données comptables.

Abstract : *The objectives of this study are on the one hand, to characterize the accounting practices of Cameroonian enterprises and bring out the various classes; and on the other hand, to underline the contingency factors liable to influence these. A classification and regression analysis of data collected by questionnaire administered to 199 Cameroonian enterprises shows that, the accounting practices of Cameroonian enterprises are rather differentiated but remain underdeveloped in the majority of cases. Secondly, these practices are determined mainly by structural factors of contingency (notably by the size of the enterprise) and behavioral factors (the average level of education of the staff of the accounting department and the mission of the internal accountant).*

Keywords: *accounting and financial information system, accounting practices, contingency factors, accounting data*

¹ Enseignant-chercheur à la FSEG de l'Université de Dschang Cameroun E-mail: djoutsaleo@yahoo.fr

² Enseignant-chercheur à la FSEG de l'Université de Dschang Cameroun E-mail: animpa2002@yahoo.fr

³ Enseignant-chercheur à la FSEG de l'Université de Dschang Cameroun E-mail : simokamgaing@yahoo.fr



Introduction

Dans un environnement économique mondial caractérisé par la complexité et l'incertitude, les dirigeants d'entreprises ont besoin périodiquement d'informations comptables et financières pour assurer convenablement la gestion dont ils ont la charge et prendre des décisions qui conviennent. Afin de faire face à ce nouvel enjeu en Afrique subsaharienne, toute l'attention est tournée vers le nouveau cadre conceptuel comptable désigné sous le vocable du Système Comptable OHADA⁴.

La pluralité des référentiels comptables, la nécessité d'une harmonisation des comptabilités dans les pays d'Afrique noire francophones et le souci d'adapter la qualité d'informations comptables aux attentes des utilisateurs sont des principaux mobiles ayant conduit à la réforme du système comptable en Afrique subsaharienne. Le système comptable OHADA a été ratifié en mars 2000 à Yaoundé par 16 chefs d'Etat d'Afrique noire francophone et à ce jour, cette organisation compte plus d'une vingtaine d'Etats membres. Son applicabilité commence au Cameroun à partir du 1^{er} janvier 2001, en remplacement du plan comptable OCAM⁵. De manière non exhaustive, le système comptable OHADA a pour objectif d'uniformiser le droit et les pratiques comptables dans les pays membres et de moderniser les systèmes comptables pour les rapprocher des normes internationales tout en tenant compte des spécificités africaines (Baïdari, 2005). Au-delà de la normalisation de la comptabilité, il propose des méthodes et des outils pour l'ensemble du Système d'Information Comptable et Financière (SICF).

Le SICF est défini selon Chapellier et Mohammed (2010) comme un ensemble organisé de structure, moyens et acteurs permettant de produire des données comptables utilisées par les dirigeants pour gérer leur entreprise. La thématique récurrente en matière de normalisation comptable étant celle de la différenciation, le droit comptable OHADA dispense les PME de certaines exigences en matière d'élaboration des états financiers, ce qui impliquerait une organisation comptable spécifique. D'ailleurs, on a pu relever dans la littérature que les PME ne disposent que des SICF rudimentaires orientés principalement vers la production des données comptables obligatoires, dans des délais longs et destinés principalement à satisfaire les obligations imposées par

⁴ Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

⁵ Organisation Commune Africaine et Malgache



l'administration fiscale (Dupuy, 1987 ; McMahon et Holmes, 1991 ; Bajan-Banaszak, 1993 ; Nayak et Greenfield, 1994 ; Colot et Michel, 1996). Par contre, les grandes entreprises ont des SICF plus complexes. S'intéressant donc au système d'information comptable des entreprises, la préoccupation qui est la notre est de savoir : ***quels sont les facteurs susceptibles d'expliquer le degré de complexité ou la diversité des caractéristiques du SICF dans les entreprises camerounaises ?***

Cette problématique n'est pas nouvelle dans la littérature comptable. Car, de nombreuses recherches empiriques (Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Tort, 2005 ; Chapellier et Mohammed, 2010) ont été réalisées en Europe, en Australie, en Amérique du nord et très peu en Afrique. A notre connaissance, seulement l'étude de Nyengue Edimo (2006) a été réalisée en contexte camerounais. L'originalité de la présente étude est, la prise en compte de la spécificité culturelle et institutionnelle des pratiques comptables liées aux comportements des dirigeants d'entreprises camerounaises qui, dit-on le plus souvent, ont tendance à privilégier les informations verbales dans leur prise de décisions. Cette spécificité semble être représentative de celle de la plupart des pays de l'Afrique subsaharienne francophone dont le tissu économique est dominé par les PME non cotées ; et qui n'est aucunement similaire à celle des firmes implantées dans des pays développés. Compte tenu de ces spécificités, cette étude aura trois objectifs. Elle permettra tout d'abord de faire une description des trois dimensions du SICF, ensuite de faire une typologie dudit SICF en fonction de leur degré de complexité et enfin, de déterminer les facteurs susceptibles d'expliquer cette diversité (degré de complexité).

Cet article est structuré de la façon suivante : dans une première section, nous présenterons le cadre théorique de l'étude et les hypothèses de la recherche ; la deuxième section sera consacrée au cadre méthodologique ; les résultats seront exposés et discutés dans une troisième section.

1. CADRE THEORIQUE ET HYPOTHESES DE LA RECHERCHE

Le cadre théorique de cette étude recouvre deux points essentiels. Premièrement, nous présenterons la revue des écrits sur l'évaluation du degré de complexité du système d'information comptable et financière. Deuxièmement, nous rapporterons les résultats



des études antérieures portant sur la relation entre les facteurs de contingence structurelle, comportementale, et le degré de complexité du SICF.

1.1. Evaluation du degré de complexité du SICF : une vision multidimensionnelle

145

Le degré de complexité du système d'information comptable et financière est l'objet de cette étude. En effet, bon nombre de travaux retiennent la notion de complexité comme moyen d'évaluation et de caractérisation des systèmes comptables. D'après l'approche contingente des organisations reprise par les auteurs comme Chapellier (2003), Tondeur et De La Villarmois (2003), le degré de complexité d'un système est révélateur à la fois de son stade de développement et de son degré d'évolution par rapport à d'autres systèmes existants. Pour Tort (2005), la complexité d'un système se traduit par un certain nombre de manifestations externes auxquelles il est possible d'associer des indicateurs de mesure.

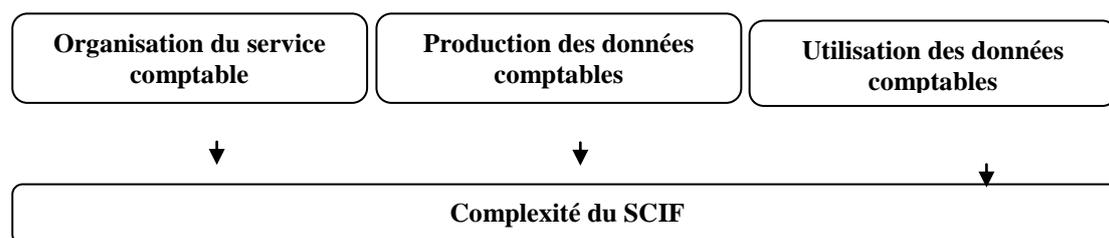
De nombreuses autres études ont montré qu'il existe une synchronisation des approches méthodologiques dans le cadre d'une évaluation ou d'une caractérisation des systèmes de données comptables. Les variables d'études retenues et leurs indicateurs sont assez différenciés. Les études empiriques sur le SICF se sont focalisées sur l'étude des données comptables produites alors que d'autres, moins nombreuses, ont tenté de mesurer le degré d'utilisation des données comptables par les dirigeants d'entreprise. On peut citer ici Abdou et Dupuy, 1992 ; Lavigne et St-Pierre, 2002 ; Baïdari, 2005. Cette concentration des travaux sur la dimension informationnelle s'est faite au détriment de la dimension organisationnelle. Pourtant, l'aspect structurel et organisationnel de la comptabilité n'ayant fait l'objet que de très peu d'investigations empiriques, reste encore à explorer. Les travaux qui, à notre connaissance ont intégré la dimension organisationnelle sont ceux de Chapellier et De Mongolfier (1995) et ceux de Chapellier et Mohammed (2010). Dans les travaux de Chapellier et De Mongolfier (1995), les auteurs ont dénombré trois grandes catégories d'indicateurs de mesure du degré de complexité du SICF que sont : la logistique, la production et la diffusion des données. Les travaux de Chapellier et Mohammed (2010), quant à eux, mettent également en évidence trois dimensions caractérisant le SICF des entreprises en



insistant sur la dimension organisationnelle. Ainsi, pour mesurer le degré de complexité du SICF, les auteurs tiennent compte tout d'abord de la dimension organisationnelle c'est-à-dire des caractéristiques de l'unité formellement chargée de produire et diffuser les données comptables⁶, ensuite de la dimension relative à la production des données comptables et enfin à la dimension relative à l'utilisation de ces données par les dirigeants. Ces auteurs ne se limitent pas à l'étude des données élaborées par le système et utilisées par le dirigeant. Ils tentent aussi de décrire les moyens et ressources qui y sont consacrés.

Pour illustrer la pensée de Chapellier et Mohammed (2010), La figure ci-dessous présente les trois dimensions qui nous permettent d'appréhender le degré de complexité des SICF des entreprises.

Figure 1 : Dimensions retenues pour l'évaluation du degré de complexité du SICF



1.2. L'hétérogénéité des SICF : une explication par la théorie de contingence

L'une des thématiques récurrentes en matière de normalisation comptable est celle de la différenciation. A l'origine, l'hétérogénéité du SICF vue sous l'angle du degré de complexité a fait l'objet d'une attention particulière sur le courant de la théorie comptable positive⁷ (Watts et Zimmerman, 1978). Peu à peu, les auteurs se sont éloignés de cette théorie pour se pencher au fil de temps sur le courant de la théorie de

⁶ Les données comptables sont définies selon Baïdari (2005) comme « des données à base comptable, historiques ou prévisionnelles, recouvrant à la fois la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système budgétaire et l'analyse financière.

⁷ Cette théorie a pour fondement la théorie de l'agence et la théorie économique de la réglementation. Selon la définition énoncée par Jensen (1976), l'objectif de cette théorie est d'expliquer pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est, pourquoi les comptables font ce qu'ils font et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et sur l'allocation des ressources.



contingence (Chapellier, 1994; Lacombe-Saboly, 1994; Lavigne, 1999). Autant subjective qu'objective, cette théorie a démontré que les choix comptables sont expliqués par des facteurs de contingence structurelle et comportementale des acteurs.

1.2.1. Facteurs de contingence structurelle et complexité du SICF

Gordon et Narayanan (1984) ont démontré qu'en adoptant une approche de contingence structurelle, l'existence de relations entre certaines caractéristiques organisationnelles et celles de leur système de données comptables est établie. D'après Chapellier (1994), la notion de caractéristique organisationnelle s'entend au sens large. Pour Mintzberg (1982), Il s'agit non seulement des facteurs de structure organisationnelle au sens strict, mais également des facteurs de contingence structurelle tels l'âge, la taille, la technologie, l'environnement et les relations de pouvoir.

Pour Chapellier (1994), ces facteurs peuvent être réduits à quelques caractéristiques fondamentales qui renvoient aux concepts plus généraux de complexité et d'incertitude. Dans son étude, ce chercheur retient la taille, l'âge de l'entreprise, le degré d'informatisation et la nature de l'activité comme des facteurs déterminant la diversité du SICF.

Lavigne (1999) dénombre les caractéristiques tels que la croissance, la structure de propriété, le degré d'autonomie, l'endettement, l'intérêt pour l'exportation, la localisation du siège social et l'organisation des salariés. Une enquête par questionnaire menée par ce dernier en 1999 montre que la taille de l'entreprise, la structure de propriété (familiale ou pas) et l'endettement constituent des déterminants clés des pratiques de comptabilité générale, avec une prépondérance du facteur taille.

Lavigne et St-Pierre (2002) ajoutent également que les facteurs comme la taille, l'endettement et la structure de propriété sont des facteurs de contingence structurelle pouvant influencer le système de données comptables. Toutefois, les chercheurs dans le domaine se sont concentrés davantage à l'étude de ces relations dans les grandes organisations (Kuo, 1993).

L'étude de Baïdari (2005) sur un échantillon de 39 entreprises sénégalaises a montré que la taille de l'entreprise mesurée par le chiffre d'affaires et le contrôle exercé par la



maison mère étrangère influencent significativement la production et l'utilisation des données comptables de l'entreprise.

En contexte camerounais, Ngantchou (2008) relève que le régime de présentation des états financiers de synthèse est déterminé par la taille de l'entreprise, la nature ou le secteur d'activité.

Plus récemment, l'étude de Chapellier et Mohammed (2010) sur un échantillon de 92 PME syriennes a révélé que la taille de l'entreprise, l'intérêt pour l'exportation, l'incertitude perçue de l'environnement et le type de stratégie sont associés significativement au degré de complexité du SICF.

Parmi l'ensemble des facteurs recensés dans la littérature, la taille de l'entreprise nous semble être la variable la plus pertinente et la plus régulière dans le contexte de l'étude. Ce qui nous permet de formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse1 : La taille de l'entreprise a une influence significative sur le degré de complexité du SICF

1.2.2. Facteurs de contingence comportementale des acteurs et complexité du SICF

Chapellier (1994) pense que le problème de l'image fidèle va plus loin. Il propose d'élargir l'approche contingente en intégrant l'analyse des facteurs d'ordre comportemental relatifs au profil de chacun des acteurs de la fonction comptable au sein de l'entreprise. Dans la littérature, trois acteurs comptables sont généralement mis en avant (Chapellier, 1994). Il s'agit du dirigeant, du comptable salarié et des comptables externes.

S'agissant du dirigeant, il est qualifié d'homme orchestre en matière de comptabilité financière au sein de l'entreprise. Car, il est le seul qui possède à la fois une fonction de producteur et d'utilisateur des « outputs » comptables (Lacombe-Saboly, 1994). D'après Chapellier (1994), ses caractéristiques personnelles et managériales sont donc susceptibles d'influencer les caractéristiques du SICF de l'entreprise. Plus spécifiquement, il considère d'une part, les buts du dirigeant et ses préférences en matière d'information et d'autre part, sa formation, son expérience et son âge. D'autres



études au contraire, insistent sur l'influence de la part du capital détenue par le dirigeant dans la production des informations comptables (Lacombe-Saboly, 1994 ; Chapellier et Mohammed 2010).

D'après Ndjongoué (2007), bon nombre de comptables internes en poste dans la plupart des entreprises africaines ont une formation de base qui n'a pas de lien avec les disciplines comptables malgré la prolifération des grandes écoles. Selon cet auteur, certains dirigeants d'entreprises préfèrent porter à des postes sensibles les membres de leur famille qui n'ont toujours pas des compétences nécessaires ; car les choix sont plus stratégiques qu'objectifs. Dans la littérature, le comptable interne, de part ses caractéristiques (de technicien ou de gestionnaire (Chapellier, 1994), le type de formation suivie et son niveau d'études (Lavigne, 1999)), contribue au moins partiellement à la préparation des états financiers, ne serait-ce que par la tenue des comptes. Une étude empirique de Lavigne et St-Pierre (2002) montrent que les PME dont l'indice d'importance du SIC⁸ est fort, emploient des comptables internes qui possèdent un niveau universitaire de formation dans une plus grande proportion.

Le comptable externe (expert-comptable) pour sa part, contribue au moins partiellement à la préparation des états financiers, notamment par la présentation des comptes. Il joue ainsi un rôle d'acteur comptable ; ses caractéristiques influencent potentiellement les objectifs des états financiers de l'entreprise. Outre son niveau d'implication dans la gestion de l'entreprise, Chapellier (1994) montre que son appartenance ou non à un des grands cabinets internationaux est souvent retenue dans la littérature comme pouvant influencer l'image fidèle de la comptabilité. Selon Lavigne (1999), d'autres caractéristiques méritent certainement d'être considérées, notamment l'ancienneté de la relation d'affaires, la localisation et le titre comptable professionnel.

En somme, la littérature (Chapellier, 1994 ; Lavigne, 1999 ; Chapellier et Mohammed, 2010) relève qu'il existe une association entre les facteurs de contingence comportementale (la formation et les buts du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne, l'implication du comptable externe et les créanciers externes) et les

⁸ SIC : Système d'Information Comptable



pratiques de la comptabilité financière. Par conséquent, nous formulons les hypothèses suivantes :

Hypothèse 2 : Les caractéristiques personnelles et managériales du dirigeant ont une influence significative sur le degré de complexité du SICF

Hypothèse 3 : La mission et le niveau moyen d'études du personnel du service comptable ont une influence significative sur le degré de complexité du SICF

Hypothèse 4 : L'implication des experts en comptabilité a une influence significative sur le degré de complexité du SICF

2. Cadre méthodologique de l'étude

Le dispositif de l'étude empirique de ce travail se décline en trois éléments majeurs. D'abord, la procédure de constitution de l'échantillon et de collecte des données ; ensuite, la construction du modèle théorique de recherche et l'opérationnalisation des variables ; et enfin, la présentation des outils statistiques d'analyse des données.

2.1. Constitution de l'échantillon et collecte des données

L'étude porte sur l'ensemble des entreprises formelles⁹ au Cameroun opérant dans cinq secteurs d'activité (l'industrie, l'agriculture, les services, le commerce et le tourisme) quelque soit leur taille et leur statut juridique. Elles sont localisées dans les villes de Yaoundé, Douala et Bafoussam pour la simple raison que la plupart des entreprises du pays y sont concentrées.

En ce qui concerne la collecte des informations sur les entreprises de l'échantillon, un questionnaire répondant aux objectifs de notre étude a été conçu et administré par nos propres soins à 395 dirigeants d'entreprise au mois d'octobre 2011. Ce questionnaire a été inspiré de celui de Chapellier (1997) portant sur les données comptables de gestion

⁹ Au sens du Recensement Général des Entreprises (RGE) en 2009 par l'Institut Nationale de la Statistique (INS), il s'agit de toutes les unités modernes de production localisables et exerçant leur activité dans des locaux professionnels fixes et permanents.



des PME et de celui de Baïdari (2005) sur les entreprises sénégalaises. Il est composé essentiellement de quatre parties :

- les informations générales sur l'entreprise (taille, secteur d'activité, forme juridique, etc.) ;
- la production des données comptables caractérisées par la diversité, la fréquence et le délai de production ;
- l'utilisation des informations comptables caractérisées par la fréquence et l'intensité d'utilisation ;
- les informations sur le répondant (fonction, âge, expérience, formation).

Enfin de compte, 215 questionnaires remplis ont été récupérés. Leur exploitation au regard des objectifs poursuivis par notre étude a permis de retenir en définitive 199 questionnaires constituant ainsi notre échantillon. Le rejet de certains questionnaires est dû surtout à certaines réponses manquantes pourtant utiles à la conduite de l'étude.

2.2. Construction du modèle testable et opérationnalisation des variables

L'objectif de ce travail est de montrer que les caractéristiques du système d'information comptable et financière peuvent être influencées par les variables de contingence structurelle et comportementale des acteurs. D'après les auteurs (Kandhwalla, 1972 ; Rosenzweig, 1977 ; Elmore, 1986 ; Abdou, 1991 ; Chapellier, 1994 ; Chapellier et de Montgolfier, 1995 ; Fisher, 1995 ; Bergeron, 1996 ; Reid et Smith, 2000 ; Germain, 2000 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Abdel-Kader et Luther, 2008), nous pouvons apprécier les caractéristiques du SICF par trois dimensions. D'abord, la dimension organisationnelle décrivant les caractéristiques de l'unité formellement chargée de produire et de diffuser les données comptables, ensuite la dimension relative à la production des données comptables et enfin, la dimension relative à l'utilisation de ces données par le dirigeant et d'autres parties prenantes. Cette dernière dimension nous permettra de juger de la pertinence des données comptables de l'entreprise.



Nous avons présenté à cet effet, un modèle qui établit la relation entre les variables de contingence structurelle et comportementale des acteurs, et le degré de complexité du SICF.

Ainsi, nous aurons :

$$COMPLSICF = \alpha_0 + \alpha_i X_i + \varepsilon \quad (1)$$

Avec X_i , les variables explicatives ; α_0 , le terme constant ; α_i , les coefficients de régression et ε , le terme d'erreur. La forme empirique complète du modèle est :

$$COMPLSICF = \alpha_0 + \alpha_1 TAIL + \alpha_2 OBCROISSDIR + \alpha_3 NIVETDIR + \alpha_4 TYPFORMDIR + \alpha_5 NIVMCS + \alpha_6 IMPEXPRT + \alpha_7 MISSCOMP + \varepsilon \quad (2)$$

Nous allons estimer l'équation (2) à partir de la régression linéaire par la méthode des moindres carrés ordinaires. Très peu d'études antérieures l'ont utilisé. Elle constitue une innovation dans les travaux portant sur les pratiques comptables des entreprises. La régression permet en effet d'expliquer une variable dépendante et de nature multi nominale (COMPLSICF) en fonction de plusieurs autres variables explicatives. Le tableau ci-dessous présente l'opérationnalisation des différentes variables du modèle par référence à certaines études empiriques.



Tableau n°1 : Opérationnalisation des variables de l'étude

| Variables | Définitions | Mesures retenues par référence aux études antérieures | Auteurs de référence |
|---|---|---|--|
| Variable dépendante : le degré de complexité du SICF (COMPLSICF) | | | |
| Dimensions de la complexité du SICF | Organisation du service comptable | <ul style="list-style-type: none"> - La morphologie du service comptable (existence de la fonction comptable et effectif du personnel affecté en son sein) - Le niveau de spécialisation - Le degré d'informatisation - Le profil du responsable du service comptable (niveau et type de formation) | Saboly-Lacombe, 1994 ; Kalika, 1995 ; Lavigne, 1999 ; Tort, 2005; Nyengue Edimo, 2006 ; Chapellier et Mohammed, 2010 |
| | Production des données comptables | <ul style="list-style-type: none"> - Le délai - La fréquence de production (états financiers de synthèse, données complémentaires) - La diversité | Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Tort, 2005 ; Chapellier et Mohammed, 2010 |
| | Utilisation des données comptables | <ul style="list-style-type: none"> - Fréquence d'utilisation - L'intensité | Chapellier, 1994 ; Baïdari, 2005 ; Chapellier et Mohammed, 2010 |
| Variables explicatives : facteurs de contingence structurelle et comportementale des acteurs | | | |
| TAIL | Taille de l'entreprise | <ul style="list-style-type: none"> - Effectif du personnel - Chiffre d'affaires ; - Capital social. | Baïdari, 2005 ; Chapellier et Mohammed, 2010 ; Ngantchou, 2008. |
| OBCROISDIR | Objectifs du dirigeant pour la croissance | <ul style="list-style-type: none"> - Faible ; - Intermédiaire ; - Forte. | Lavagne et ST-Pierre, 2002 |
| NIVETDIR | Niveau d'études du | <ul style="list-style-type: none"> - Secondaire ; | Lavagne et ST-Pierre, |



| | | | |
|-------------------|---|---|---|
| | dirigeant | - Supérieur. | 2002 ; Chapellier et Mohammed, 2010 ; Baïdari, 2005 |
| TYPEFORDIR | Type de formation du dirigeant | Gestionnaire (économie, gestion, comptabilité) / non gestionnaire | Chapellier et Mohammed, 2010 ; Baïdari, 2005 |
| NIVMCS | Niveau d'études moyen du personnel du service comptable | - Secondaire ; - Supérieur. | Lavagne et ST-Pierre, 2002 ; |
| MISSCOMP | Mission du comptable interne | - Aide-comptable ; - Comptable ; - Contrôleur de gestion. | Chapellier et Mohammed, 2010 ; Baïdari, 2005 |
| IMPEXPERT | Degré d'implication de l'expert-comptable | - Forte ; - Moyenne ; - Faible. | Chapellier, 1994 ; Chapellier et Mohammed, 2010 |

3. Résultats et discussions

3.1. Analyse descriptive des dimensions du SICF

Trois dimensions dans la littérature ont permis de caractériser le SICF des entreprises. Il s'agit de la dimension « organisation du service comptable », de la dimension « production des données comptables » et de la dimension « utilisation des données comptables ».

3.1.1. Organisation de la fonction comptable : moyens humains et techniques

L'organisation technique et fonctionnelle du SICF est principalement caractérisée par la morphologie du service comptable, le profil des responsables comptables, la spécialisation en termes d'activités comptables et une intégration des progrès technologiques dans l'organisation comptable des entreprises.

Les résultats montrent en ce qui concerne la morphologie du service comptable que plus de 17% des entreprises de l'échantillon ont externalisé leur fonction comptable. Pour



celles qui disposent d'un service comptable (165 entreprises), on note que 47,9% disposent d'un comptable salarié, 18,8% en ont deux, 3,6% en ont trois et seulement 29,7% disposent d'un effectif supérieur ou égal à quatre comptables salariés. Les statistiques montrent que les responsables comptables sont plutôt qualifiés et spécialisés car, parmi les 165 responsables du service comptable, près de 52% ont un niveau d'études supérieur (BTS¹⁰, Licence, Maîtrise, Master II) et 76% d'entre eux ont suivi une formation de type comptabilité-finance ou de gestion.

Le niveau d'informatisation des services comptables est plutôt poussé dans les entreprises disposant des services comptables car, plus de 96% disposent des ordinateurs et utilisent les logiciels comptables (Sage saari, Ciel-compta...) et 48% d'entre eux disposent de l'internet et/ou de l'intranet pour le transfert des données comptables.

Notons enfin que le niveau de spécialisation du service comptable en termes d'activités est très varié. Elle est faible (moins de 3 activités) dans 29,1% d'entreprises, moyenne (de 3 à 7 activités) dans 33,7% d'entreprises et forte (plus de 7 activités) dans 37,2% d'entreprises.

3.1.2. La production des données comptables

Toutes les entreprises enquêtées utilisent actuellement le système comptable OHADA et établissent des états financiers selon les normes de ce plan comptable.

Après la clôture de l'exercice, 12,06% d'entreprises disposent d'au plus deux mois pour l'établissement de leurs états financiers, 51,25% disposent de 3 mois, 36,69% au-delà de 3 mois. Donc, près de 64% des entreprises respectent le délai légal de publication des états financiers qui est fixé dans le pays à un maximum de 3 mois (fin mars) après la date de clôture de l'exercice fixée au 31 décembre de chaque année.

Malgré la diversité des formats de production, on peut tout de même noter que la fréquence de production est relativement variable car, parmi ces entreprises, 4,02% produisent une fois par trimestre, 27,64% une fois par semestre et 68,34% une fois par an.

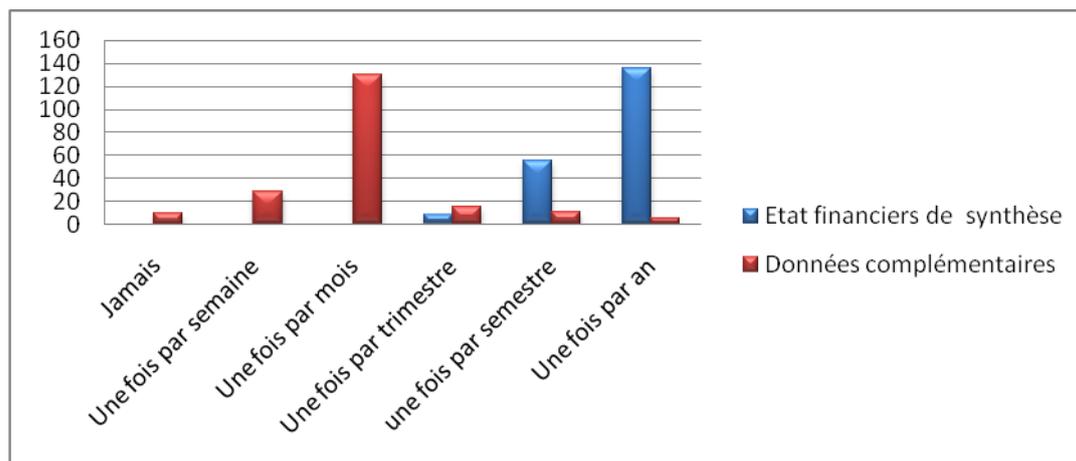
¹⁰ Brevet des Techniciens Supérieurs



Hormis les états financiers de synthèse, 68,8% d'entreprises produisent d'autres données comptables relatives à la comptabilité analytique et à la gestion budgétaire. On peut donc dire que la comptabilité générale ne s'arrête pas seulement aux documents légaux imposés par l'administration fiscale comme le laisse penser la littérature sur le management africain (Baïdari, 2005).

Une analyse comparative de l'intensité de production des données comptables obligatoires et des données comptables complémentaires montre que les données complémentaires sont régulièrement produites (une fois par semaine, une fois par mois, voire même une fois par trimestre) alors que les états financiers de synthèse ne sont produits qu'une à deux fois par an. La figure ci-dessous illustre cette comparaison.

Figure n° 2 : Comparaison de l'intensité de production des états financiers de synthèse par rapport aux données complémentaires



3.1.3. L'utilisation de l'information comptable pour la prise de décision

La fréquence d'utilisation des données comptables dépend de leur nature. Les résultats révèlent en ce qui concerne les états financiers de synthèse que leur utilisation n'est pas intensive car, près de 34% des dirigeants ne les utilisent pas pour orienter leurs



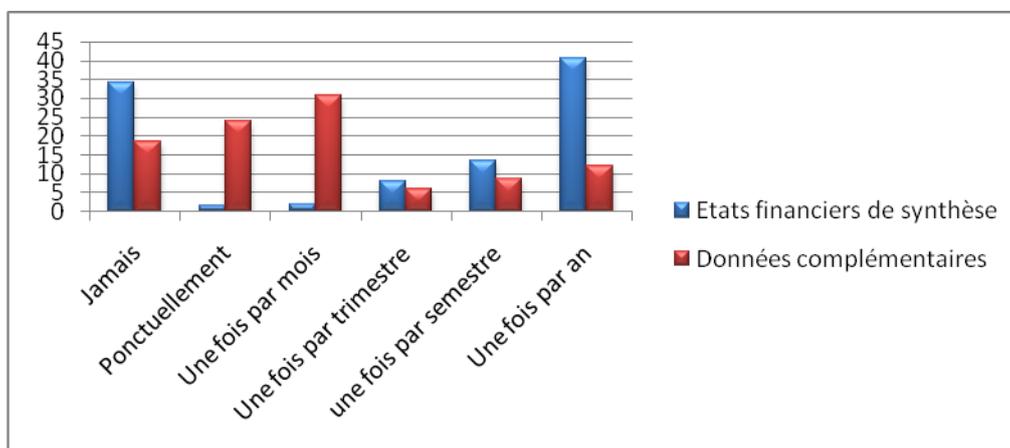
décisions¹¹. L'affirmation selon laquelle une majorité de chefs d'entreprises produisent des états financiers uniquement pour satisfaire les objectifs légaux imposés par l'administration fiscale et l'Institut National de la Statistique (INS) correspond à la réalité de bon nombre d'entreprises au Cameroun. Pour les 66% d'entreprises qui les utilisent, la périodicité est très variée car, 28,1% ne l'utilisent que ponctuellement, 13,1% une fois par an, 14,1% une fois par semestre, 3,5% une fois par trimestre et 7% une fois par mois. Le motif d'utilisation par les dirigeants est à près de 80% pour la demande des services financiers.

Parallèlement, on constate que les données comptables complémentaires liées à la comptabilité analytique et au budget sont très utilisées (dans 98% de cas) et la fréquence d'utilisation est également très variée. 25,6% de dirigeants d'entreprises les utilisent ponctuellement, 5% une fois par an, 17,6% une fois par semestre, 14,1% une fois par trimestre, 32,2% une fois par mois et 3% une fois par semaine. L'utilisation de ces données semble très intensive en ce qui concerne les données complémentaires (ponctuellement, une fois par semaine ou par mois) par rapport aux états financiers de synthèse qui ne sont presque pas utilisés, quand bien même ils le sont, c'est une fois par an. La figure ci-dessous illustre la comparaison de l'intensité d'utilisation des données complémentaires par rapport aux états financiers de synthèse.

¹¹ Si les outputs comptables ne sont pas utilisés par les parties prenantes dans leurs prises de décisions de gestions, c'est dire que les produits comptables ne sont pas fiables et donc qu'il y a de pratiques d'opacification.



Figure n° 3 : Comparaison de l'intensité d'utilisation des états financiers de synthèse et les données complémentaires



Au-delà de la fréquence d'utilisation des différents types de données comptables, il serait intéressant de connaître l'importance relative accordée aux états financiers de synthèse et aux données relatives à la comptabilité analytique et/ou de la gestion budgétaire dans la prise de décisions dans les entreprises.

On constate que dans 6 % des cas, les états financiers de synthèse sont jugés très importants ou importants (4,5%) dans la prise de décision. Mais dans 25,1% des cas, ces états financiers n'ont aucune importance ou ont peu d'importance (27,1%) dans le processus de prise de décision et dans 37,2% des cas l'importance est moyenne. Paradoxalement les données relatives à la comptabilité analytique ou au budget semble très important (46%) ou important (24%) dans la prise de décision. A contrario, 13% de ces données n'ont aucune importance ou ont peu d'importance (8%) dans la prise de décision et dans 9% de cas l'importance est moyenne. Ces résultats laissent un doute sur la qualité de l'information financière produite par les dirigeants d'entreprises camerounaises à l'endroit de ses partenaires parce qu'il est dit dans la littérature que la production et l'utilisation des « outputs » comptables par le dirigeant pour gérer son entreprise est un indice de fiabilité de l'information communiquée par ce dernier.



3.2. Essai d'identification d'une typologie du SICF

Pour une vision plus synthétique, nous avons tenté d'identifier une typologie des SICF des entreprises de l'échantillon. Pour ce faire, une analyse factoriel et de regroupement « cluster » a été réalisée sur l'ensemble des douze variables caractérisant les trois composantes du SICF des entreprises. Pour identifier ces différents types de SICF, un calcul des contributions moyennes de chaque modalité à la constitution du groupe (mesurer par le poids) a été effectué sur les 199 entreprises de l'échantillon en fonction des douze variables retenues. Cette analyse nous a permis en fin de compte d'obtenir trois groupes homogènes caractérisant le SICF. Le tableau ci-dessous illustre les contributions de chaque variable via le poids de leurs modalités à la constitution de chaque groupe.

Tableau n°2 : Description des groupes par des modalités actives

| | Groupe 1 | | Groupe 2 | | Groupe 3 | |
|--|-------------------------|-------|-------------------------|-------|-----------------------|-------|
| | Modalités expl. | Poids | Modalités expl. | Poids | Modalités expl. | Poids |
| Degré d'informatisation du service comptable | Très sophistiqué | 1,72 | Moyennement sophistiqué | 1,44 | Moins sophistiqué | 1,65 |
| Effectif de comptable dans l'entreprise | Au-delà de quatre | 2,68 | Entre 2 et 4 | 1,68 | Pas de comptable | 1,56 |
| Niveau moyen du responsable du service comptable | Supérieur | 1,23 | Supérieur | 1,10 | Secondaire | 1,27 |
| Existence de la fonction comptable | Oui | 0,50 | Oui | 0,93 | Non | 2,55 |
| Niveau de spécialisation | Moyen | 2,48 | Moyen | 2,39 | Faible | 2,36 |
| Type de formation du responsable du service comptable | Comptabilité et gestion | 1,57 | Comptabilité et gestion | 1,44 | Non comptable | 2,36 |
| Délais de production des Etats financiers | Au plus deux mois | 2,92 | Entre 2 et 3 mois | 2,76 | Au-delà de trois mois | 2,79 |
| Fréquence de production des états financiers | Une fois par semestre | 3,13 | Une fois par an | 2,73 | Une fois par an | 3,27 |
| Production d'autres données que les états financiers de synthèse | Oui | 0,68 | Oui | 0,68 | Oui | 0,37 |
| Fréquence d'utilisation des états financiers de synthèse | Jamais | 1,70 | Par an | 4,17 | Jamais | 3,02 |
| Fréquence d'utilisation des états complémentaires | Par semaine | 5,90 | par semaine | 6,02 | Une fois par mois | 1,93 |
| Intensité d'utilisation des états financiers de synthèse | Très important | 2,58 | Important | 3,73 | Peu important | 3,04 |

A la lecture de ce tableau, il ressort trois groupes homogènes matérialisant les trois types de SICF :



- **Le groupe 1** : il correspond à un niveau de complexité élevé « **SICF très complexe** ». Ce type de SICF est le plus élaboré. Il apparaît dans 18,1% des entreprises. Il s'agit des entreprises dont l'unité formellement chargée de produire et diffuser les données comptables est caractérisée par un degré d'informatisation très sophistiqué avec un degré moyen de spécialisation. L'effectif des comptables est au-delà de quatre et le chef a reçu une formation de niveau supérieur en comptabilité et/ou en gestion. Hormis les données comptables obligatoires (les états financiers de synthèse) qui sont produites et très peu utilisées, les entreprises de ce groupe élaborent des données facultatives (données de la comptabilité analytique d'exploitation, de la gestion budgétaire et de calcul de certains ratios de gestion) qui sont par ailleurs très utilisées dans la prise de décision.

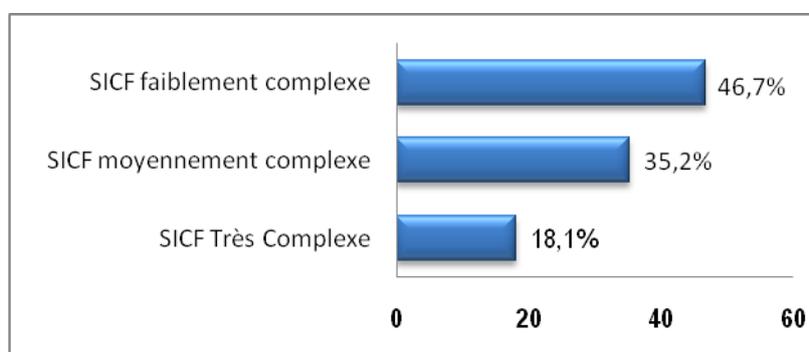
- **Le groupe 2** : il est à cheval entre le groupe 1 et le groupe 3 et correspond à un niveau de complexité moyen « **SICF moyennement complexe** ». Il rassemble 35,2% des entreprises de l'échantillon. Le service comptable est moyen en termes d'effectif du personnel (entre 2 et 4), d'informatisation et de spécialisation. Les responsables sont également compétents (formation supérieure en comptabilité et/ou en gestion). Les entreprises de ce groupe respectent la réglementation sur la production et la publication des données comptables obligatoires qui est d'au plus trois mois après la clôture de l'exercice. Pour la prise de décision, leurs dirigeants utilisent une fois par an les états financiers de synthèse et une fois par semaine les données facultatives disponibles.

- **Le groupe 3** : il correspond à un niveau de complexité faible « **SICF faiblement complexe** ». Les caractéristiques de ce groupe sont présentes dans 46,7% d'entreprises. A l'opposé du groupe 1, ce groupe rassemble les entreprises ayant un degré d'informatisation moins sophistiqué et un degré de spécialisation faible, car la fonction comptable est dans la plupart de cas externalisée. Les données comptables obligatoires sont produites par les cabinets comptables une fois par an, essentiellement pour respecter la réglementation. Les entreprises de ce groupe parviennent tout de même à produire des données facultatives qu'elles utilisent au moins une fois par mois dans leur prise de décision.



Les premiers résultats de l'étude montrent que le système d'information comptable et financière des dirigeants d'entreprises camerounaises est dans la majorité de cas faiblement complexe (47,6%). Par contre, seulement 18,1% de ces entreprises disposent des SICF très complexes. La figure ci-dessous illustre la répartition des entreprises de l'échantillon en fonction du degré de complexité de leur SICF.

Figure n°4 : Répartition des entreprises en fonction du degré de complexité du SICF



3.3. Analyse de la matrice des Corrélations

Le tableau n°3 ci-dessous présente d'une part la matrice de corrélation entre le degré de complexité du SICF et les variables relatives aux facteurs de contingence (structurelle et comportementale des acteurs) et d'autre part entre les différentes variables relatives aux facteurs de contingence.

En ce qui concerne les corrélations entre les variables relatives aux facteurs de contingence et le degré de complexité du SICF, on remarque que le niveau de complexité du SICF est négativement et significativement lié à la mission du comptable interne (MISCOMPT), à la taille de l'entreprise (TAIL) et au niveau moyen d'études du personnel du service comptable (NIVMCS). Ces résultats confortent l'hypothèse H1 et H3 que nous avons formulé. Par contre, ce lien est non significatif en ce qui concerne le degré d'implication de l'expert comptable (dans les domaines comptable, fiscal, social, ...) et les caractéristiques personnelles (niveau d'études et le type de formation) et managériales (l'objectif du dirigeant pour la croissance) des dirigeants.



En ce qui concerne les corrélations entre les différentes variables de contingence structurelle et comportementale des acteurs, nous constatons par exemple que le degré d'implication du comptable externe est positivement et significativement lié à la mission du comptable au sein de l'entreprise et à la taille de l'entreprise. Que la mission du comptable au sein de l'entreprise est positivement liée au niveau d'études du dirigeant, à la taille de l'entreprise et négativement liée au niveau moyen d'études des salariés du service comptable. Par ailleurs, le type de formation du dirigeant influence le niveau moyen des salariés du service comptable.

Tableau n°3 : Matrice des corrélations entre les différentes variables de l'étude
(Test de corrélation de Pearson)

| | IMPEXPER | MISCOMPT | NIVETDIR | OBJDIRCR | TAIL | NIVMCS | TYFORDIR | COMPLSICF |
|-----------|----------|----------|----------|----------|---------|----------|----------|-----------|
| IMPEXPER | 1,0000 | 0,1689* | -0,0048 | 0,0195 | 0,1763* | -0,0166 | -0,0513 | -0,0383 |
| MISCOMPT | | 1,0000 | 0,3263** | -0,0621 | 0,1647* | -0,1609* | 0,0803 | -0,2204** |
| NIVETDIR | | | 1,0000 | 0,1629* | -0,1190 | -0,0670 | 0,1915** | -0,1287 |
| OBJDIRCR | | | | 1,0000 | -0,1276 | -0,0052 | 0,0291 | 0,0748 |
| TAIL | | | | | 1,0000 | 0,1314 | 0,0241 | -0,1882** |
| NIVMCS | | | | | | 1,0000 | 0,1555* | -0,1217* |
| TYFORDIR | | | | | | | 1,0000 | -0,1640 |
| COMPLSICF | | | | | | | | 1,0000 |

**,* : Corrélation significative au seuil respectif de 1% et 5%

3.3. Analyse des tests de comparaison

Le tableau n°4 ci-dessous présente un résumé des comparaisons univariées des rang moyens entre les différents sous échantillon (entreprises à SICF très complexe, entreprise à SICF moyennement complexe et entreprises à SICF faiblement complexe) pour chacune des variable de contingence structurelle ou comportementale retenues dans l'étude. A cet effet, nous avons utilisé les tests de comparaison de Kruskal-Wallis.



Tableau n°4 : Comparaisons univariées

| | Rang moyen | | | Khi-2 | df | Significativité de l'écart entre les sous-échantillons |
|----------|--|---|--|----------|----|--|
| | Entreprise à SICF très complexe (N=36) | Entreprise à SICF moyennement complexe (N=70) | Entreprise à SICF faiblement complexe (N=93) | | | |
| TYFORDIR | 80,4 | 108,1 | 101,5 | 7,586 | 2 | 0,344 |
| TAIL | 93,4 | 104,1 | 99,5 | 2,136* | 2 | 0,023 |
| OBJDIRCR | 85,6 | 101,9 | 104,2 | 3,271 | 2 | 0,195 |
| NIVMCS | 86,4 | 121,4 | 89,2 | 20,203** | 2 | 0,000 |
| NIVETDIR | 114,3 | 97,4 | 96,4 | 3,731 | 2 | 0,155 |
| MISCOMPT | 90,5 | 87,2 | 113,3 | 11,089** | 2 | 0,004 |
| IMPEXPER | 113,3 | 103,2 | 92,4 | 4,279 | 2 | 0,118 |

*** : Ecart significatif au seuil respectif de 1% et 5%.

A la lecture de ce tableau, on remarque que le degré de complexité du SICF n'est pas significativement différent si l'on s'en tient au type et au niveau d'études du dirigeant, à son objectif pour la croissance et à l'implication de l'expert comptable. Par contre, on observe que la taille de l'entreprise, le niveau moyen d'études du personnel du service comptable et la mission du comptable interne constitue des facteurs nets de démarcation dans le degré de complexité du SICF. L'impact de ces variables dans les entreprises disposant des SICF moyennement complexes ou faiblement complexes est supérieur à celui observé dans les entreprises disposant des SICF très sophistiqués. Les écarts sont significatifs respectivement au seuil de 5, 1 et 1%. Ce résultat se justifie par le fait que dans de nombreux cas, les dirigeants d'entreprises préfèrent portés à des postes sensibles les membres de leur famille qui n'ont toujours pas des compétences nécessaires ; car leurs choix sont plus stratégiques qu'objectifs. D'autres chefs d'entreprise évitent de recruter les hauts cadres car, ils ne sont pas prêts à payer les salaires conséquents et préfèrent les cadres moins qualifiés. Les résultats de l'analyse descriptive ont montré que dans certaines entreprises les comptables ont une formation de base qui n'a aucun lien avec les disciplines comptables.



3.4. Analyse de la régression

Un ensemble de variables de contingence structurelle et comportementale susceptibles d'influencer le SICF de l'entreprise a été mis en évidence dans la littérature (Mintzbert, 1982 ; Baïdari, 2005 ; Chapellier et Mohammed, 2010 ; Ngantchou, 2008 ; Lavagne et ST-Pierre, 2002). Nous avons estimé que la taille de l'entreprise, le niveau et le type d'études du dirigeant, la mission du comptable, le niveau moyen d'études du personnel du service comptable, les objectifs du dirigeant pour la croissance et le degré d'implication de l'expert comptable dans les activités comptables de l'entreprise sont les plus pertinentes dans le contexte de l'étude.

Des tests de régression linéaire ont été effectués pour vérifier si ces facteurs déterminent le degré de complexité du SICF de l'entreprise. L'avantage de cette analyse multivariée est qu'elle prenne en compte les interrelations pouvant exister entre les variables explicatives. La variable dépendante notée « COMPLSICF » comporte trois modalités : entreprise à SICF très complexe, entreprise à SICF moyennement complexe et entreprises à SICF faiblement complexe. Le tableau n°5 ci-dessous restitue les résultats de l'estimation.

**Tableau n°5 : facteurs de contingence et degré de complexité du SICF :
une estimation par la méthode des MCO**

| | B | T | Sig. |
|----------------------|--------------|----------------|--------|
| (Constant) | 4,9519 | 10,6386*** | 0,0000 |
| IMPEXPER | 0,0078 | 0,1079 | 0,9142 |
| MISCOMPT | -0,2238 | -2,3116** | 0,0219 |
| NIVETDIR | -0,1552 | -1,1168 | 0,2655 |
| NIVMCS | -0,2160 | -1,6728* | 0,0960 |
| OBJDIRCR | 0,0623 | 0,8835 | 0,3781 |
| TAIL | -0,3595 | -1,9964** | 0,0473 |
| TYFORDIR | -0,2056 | -1,6013 | 0,1110 |
| R | 0,404 | | |
| R² | 0,163 | | |
| F | 3,520 | P=0,001 | |

***; **; * : significatif au seuil respectif de 1%, 5% et 10%.



Les résultats de l'estimation de ce modèle révèlent une valeur positive pour la variable représentant les facteurs non spécifiés (Constante). Bien plus, la statistique de FISHER est significative au seuil de 1% et le $R^2 = 0,16$. On note également trois variables significatives au seuil de 5% et 10%. On en conclut que les variables prises en compte dans notre modèle n'expliquent qu'à 16% le niveau de complexité du SICF des entreprises.

La mission du comptable dans 24,6% des entreprises de l'échantillon se limite aux travaux de préparation des données comptables (enregistrement et suivi des factures, états de rapprochements...) devant faciliter la production des états financiers de synthèse par l'expert comptable. Nous les avons qualifiés « d'aides-comptables ». Pour 49,2% d'entreprises, la mission de leur comptable est d'assurer la tenue de la comptabilité et, ponctuellement, à produire quelques données comptables à des fins de gestion, nous les avons qualifiés de « comptables ». Enfin, pour 26,2% d'entreprises, la mission qu'elles assignent à leur comptable consiste à assurer la tenue de la comptabilité mais aussi, à produire de façon régulière des données comptables à des fins de gestion, nous les avons qualifiés de « contrôleurs de gestion ». Les tests statistiques font apparaître une influence négative et significative au seuil de 5% de la mission du comptable interne sur le degré de complexité du SICF. En effet, ce résultat conforte les tests de comparaison qui ont montré que parmi les 36 entreprises qui ont des SICF très complexe, près de 62% ont assigné la mission de « *contrôleur de gestion* » à leur comptable interne. En revanche, parmi les 93 entreprises ayant un SICF faiblement complexe, 76% ont assigné à leur comptable interne la mission d'« *aide-comptable* ».

La répartition du personnel du service comptable en fonction de leur niveau d'études montre que dans 55,8% d'entreprises, les comptables ont en moyenne un niveau du supérieur, contre 44,2% dont les comptables ont le niveau du secondaire. Les résultats des tests de régression montrent que ce niveau moyen d'études du personnel du service comptable au sein des entreprises a une influence négative et significative au seuil de 10% sur le degré de complexité du SICF. Ce résultat conforte également les tests de comparaison. Car parmi les 36 entreprises qui ont un SICF très sophistiqué, 65% d'entre elles ont un personnel comptable ayant le niveau du supérieur. À contrario, les entreprises ayant un SICF moyennement ou faiblement complexe sont celles disposant dans la majorité des cas des comptables dont leur niveau moyen d'études est le secondaire.



La troisième variable qui influence négativement et significativement au seuil de 5% le degré de complexité du SICF est la taille de l'entreprise. La taille de l'entreprise a été mesurée par le chiffre d'affaires. Ainsi, nous avons considéré comme grande entreprise celle qui a un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 100 millions. Les entreprises n'atteignant pas ce seuil ont été classées en petites et moyennes entreprises (PME). La taille de l'entreprise est donc sans doute une variable déterminant le degré de complexité du SICF. D'ailleurs, nous avons remarqué à travers une des analyses comparatives que plus de 83% des PME disposent d'un SICF moyennement complexe (36,9%) ou faiblement complexe (46,4%) alors que la plupart (56%) des grandes entreprises disposent d'un SICF très complexe. Nos résultats rejoignent sur ce point ceux des études antérieures (Nobre, 2001 ; Germain, 2000 ; Chapellier et Mohammed, 2010).

Conclusion

L'objet de cette étude était d'une part de caractériser les pratiques comptables des entreprises camerounaises et d'en faire une typologie et d'autre part de mettre en évidence les facteurs de contingence susceptibles d'influencer celles-ci.

Une analyse des données recueillies par questionnaire sur un échantillon de 199 entreprises camerounaises nous a permis de relever trois points forts :

D'abord, elle montre que bon nombre d'entreprises camerounaises produisent dans les délais, non seulement des données comptables obligatoires (états financiers de synthèse), mais également des données comptables complémentaires telles que les données sur les coûts (Comptabilité analytique d'exploitation) et les budgets. Le service chargé de la production des données comptables dispose dans la plupart des cas des responsables compétents et qualifiés, et d'un niveau d'informatisation poussé. Malgré leur production dans les délais, les résultats révèlent en ce qui concerne les états financiers de synthèse que leur utilisation est plutôt d'une intensité très faible (une fois par an pour la majorité) et que près de 34% des dirigeants ne les utilisent pas du tout dans leur prise de décision. Parallèlement, nous avons constaté que plus de 98% des entreprises utilisent fréquemment (une fois par mois ou par semaine) les données comptables complémentaires liées à la comptabilité analytique et au budget.



Ensuite, une analyse composite des différentes caractéristiques du SICF (l'organisation du service comptable, la production et l'utilisation des données comptables) montrent que les pratiques comptables dans les entreprises camerounaises sont plutôt hétérogènes, car 46,7% d'entreprises disposent de SICF faiblement complexes, 35,2% de SICF moyennement complexes et 18,1% de SIC très complexes.

Enfin, une analyse des relations entre les pratiques comptables et les facteurs de contingence révèle que les caractéristiques organisationnelles et plus particulièrement la taille de l'entreprise mesurée par le chiffre d'affaires influence négativement et significativement au seuil de 1% le SICF des entreprises au Cameroun. Ce résultat trouve son explication dans le fait que le tissu économique camerounais est constitué essentiellement des PME et d'après la littérature, les PME ont plutôt des SICF faiblement complexes. Par ailleurs, les résultats révèlent que les facteurs de contingence comportementale des acteurs tels que le niveau d'études moyens du personnel du service comptable (NIVMCS) et la mission du comptable (MISCOMP) influencent négativement et significativement au seuil respectif de 1 et 5% les pratiques comptables des dirigeants d'entreprises au Cameroun.

Bien qu'ayant eu le mérite de recourir à une analyse multivariée qui permet de juger de l'effet des différentes variables prises dans leur ensemble et d'évacuer les problèmes d'auto corrélation entre les variables explicatives, cette étude présente quelques limites :

- Nous pouvons noter en premier lieu que le nombre restreint des variables de contingence structurelle et comportementale retenues dans le modèle de régression n'explique qu'à 16% le degré de complexité de l'ensemble des liens de dépendance et d'interdépendance qu'impliquent les choix comptables des dirigeants ;
- L'opérationnalisation de certaines variables ne va pas non plus sans soulever une validité qui nécessite des améliorations. C'est notamment le cas pour la mesure perceptuelle de l'objectif de croissance du dirigeant tel que souligné par Mintzberg en 1982 et la mission du comptable;
- La faible taille de l'échantillon nous conduit à être prudents sur la portée des conclusions.



Ces limites indiquent clairement que l'intégration de quelques variables de contingence structurelle (la structure de propriété, le niveau d'endettement, le désir d'exportation, incertitude perçue de l'environnement et le type de stratégie) et comportementale (la participation du dirigeant au capital et son expérience) pourront davantage expliquer les choix comptables des dirigeants. A notre sens, la réalisation d'études de cas semble aussi être une voix pertinente pour compléter l'étude quantitative. Celle-ci permettrait une meilleure représentation, une meilleure perception des phénomènes étudiés en rendant possible une étude plus approfondie du comportement des acteurs.

Références bibliographiques

Abdou, H. et Dupuy, Y. (1992), « Evolution des systèmes de production et système d'information comptable », *Actes du 13^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité*.

Abdel Kader, M., Luther, R. (2008), "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK Based Empirical Analysis", *The British Accounting Review*, Vol. 40, n°1, pp. 2-27.

Abdou, H. (1991), *L'influence de l'évolution des systèmes de production sur le système d'information comptable : étude empirique*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.

Al-Omiri, M. et Drury, C. (2007), "A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems in UK Organizations", *Management Accounting Research*, Vol.18, n°4, pp. 399-424.

Baïdari, B. (2005), « Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent ? », *Revue Africaine de Gestion*, N°2, Mai.

Bajan-Banazak, L. (1993), « L'expert-comptable et le conseil de gestion des PME : une enquête en Poitou Charentes », *Revue française de comptabilité*, n° 249, pp. 95-101.

Bergeron, H. (1996), *Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion : essai d'observation et d'interprétation*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.



Chapellier, P. (1994), *Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.

Chapellier, P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME », *Revue internationale de PME*, vol 10, N°1.

Chapellier, P. (2003), « Les apports d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 9, n°2, pp. 171-187.

Chapellier, P. et Mohammed, A. (2010), « Les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes dans un contexte de libéralisation de l'économie », in *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*, Nice, 22p.

Chapellier, P. et De Montgolfier, C. (1995), « Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable », 16^{ème} Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Montpellier.

Colot, V., Michel, P. A. (1996), « Vers une théorie financière adaptée aux PME : Réflexion sur une science en genèse », *Revue Internationale PME*, Vol. 9, n°1, pp. 143-166.

Dupuy, Y. (1987), « Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de l'entreprise », Papier de recherche de CREGO, Université de Montpellier II.

Elmore, R. (1986), *A Contingency Theory Approach to an Empirical Classification of Management Accounting Information Systems*, Thèse du Ph.D., Université du Mississippi.

Fisher, J. (1995), "Contingency-based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity", *Journal of Accounting Literature*, n° 14, pp. 24-53.

Germain, C. (2000), *Contrôle organisationnel et contrôle de gestion : la place des tableaux de bord dans le système de contrôle des petites et moyennes entreprises*, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université Montesquieu-Bordeaux IV.



Gordon, L. A. et Narayanan, V. K. (1984), « Management Accounting Systems, Perceived Environment Uncertainty and Organization Structure: an Empirical Investigation ». *Accounting Organizations and Society*, Vol. 9, n°1, pp. 33-47.

Kalika, M. (1995), *Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances*, Paris, Economica.

Kandhwalla, P. N. (1972), "The Effects of Different Types of Competition on the use Managerial Controls", *Journal of Accounting Research*, Vol. 10, n°2, pp. 275-285.

Lacombe-Saboly, M. (1994), *Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Poitiers.

Lavigne, B. (1999), *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME*, Thèse de Doctorat de Sciences de Gestion, Université de Paris IX-Dauphine.

Lavigne, B. et St-Pierre, J. (2002), « Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière », 6^{ème} Congrès international francophone sur la PME, Montréal.

McMahon, R. G. P. et Holmes, S. (1991), "Small Business Financial Management Practices in North America: a Literature Review", *Journal of Small Business Management*, Vol. 29, n°2, pp. 19-29.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les éditions d'Organisation.

Nayak, A. et Greenfield, S. (1994), "The use of Management Accounting Information for Managing Micro Businesses", In *Finance and the Small Firm* (eds, Hughes, A., Storey, D. J.), London, pp. 182-231.

Ngantchou A. (2008), « Recentrage du cadre comptable, durcissement de l'environnement fiscal et persistance de la gestion des données comptables : Une étude du comportement des PME camerounaises », *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*, 29^{ème} Congrès de l'AFC, ESSEC-France, 28-30 mai 2008.



Nyengue Edimo, P. (2006), *L'organisation du système d'information comptable des entreprises camerounaises : essai d'observation et interprétation des pratiques*, Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Bordeaux IV.

Reid, G. C. et Smith, J. A. (2000), "The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development", *Management Accounting Research*, Vol. 11, n°4, pp. 427-450.

Tondeur H. et De La Villarmois O. (2003), « L'organisation de la fonction comptable et financière Centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 9, volume 1, mai, pp. 29-52.

Tort, E. (2005), « une synthèse de dix années d'évolution de l'organisation comptable des sociétés françaises (1994-2004) », *Comptabilité et Connaissances*, France, 14p.

WATTS R. L. et ZIMMERMAN J. L., (1978), "Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards", *Journal of Accounting Research*, pp. 112-134.

