



HAL
open science

Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement : le cas du Cameroun.

Serge Valant Gandja, Ginette Polienne Ipoumb

► To cite this version:

Serge Valant Gandja, Ginette Polienne Ipoumb. Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement : le cas du Cameroun. . Management & sciences sociales, 2016, Contextualisation : pratiques et enjeux, 20, pp.18-38. hal-01856809

HAL Id: hal-01856809

<https://hal.science/hal-01856809>

Submitted on 13 Aug 2018

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

Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement : le cas du Cameroun.

Serge Valant Gandja

Professeur de Comptabilité, Kedge Business School
serge.valantgandja@kedgebs.com

Ginette Polienne Ipoumb

Doctorante en Sciences de gestion, Université de Ngaoundéré (Cameroun)
ginette87@yahoo.fr

L'examen du lien entre les facteurs de contingence structurelle et les pratiques comptables des entreprises dans un contexte en développement constitue la principale motivation de cette étude. L'approche positiviste adoptée par auto-administration d'un questionnaire à 123 petites et moyennes entreprises (PME) camerounaises s'appuie sur un raisonnement hypothético-déductif. Les traitements statistiques menés via un modèle « logit » ordonné permettant de comprendre et d'expliquer les pratiques comptables dans ces institutions. Si le secteur industriel semble avoir une influence négative, la structure de propriété, l'endettement et l'effet taille jouent un rôle crucial dans la mise en place des pratiques comptables dans ce type d'organisation. Il en est de même du comportement d'affaires de certains acteurs.

Mots-clés : pratiques comptables, contingences structurelles, PME, Cameroun.

Examining the link between structural contingency factors and accounting practices in a developing context is the aims of this study. A positivist approach adopted by self-administration of a questionnaire to 123 Cameroonian's small and medium enterprise (SMEs) is based on a hypothetical-deductive reasoning. The statistical processing conducted via an ordered "logit" model used to understand and explain the accounting practices in these institutions. If the industry seems to have a negative influence, ownership structure, debt and size effect play a crucial role in the development of accounting practices in this type of organization, as well as business behavior actors.

Key-words: accounting, structural contingencies, SMEs, Cameroun.

Introduction

Bien que la contribution des PME à la vie économique et sociale des pays en développement et industrialisés ne soit plus à démontrer¹, leur gestion pâtit de savoirs contextuels et de techniques formelles de comptabilité encore faibles. Pourtant, dans un contexte de globalisation et de compétitivité, celles-ci gagneraient à renforcer davantage leurs outils d'analyse et de prévision, en mettant notamment un accent sur leurs pratiques comptables. Leurs dirigeants ne peuvent plus compter sur leur seule intuition et doivent désormais mobiliser une analyse davantage formelle à l'aide de différents outils de gestion (Chapellier, 1994). Au Cameroun par exemple, ils se doivent d'appliquer les dispositifs mis en place par le système comptable de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA). Ce dernier se développe autour des fondements conceptuels et théoriques inhérents à la tenue de la comptabilité dans les entreprises. En effet, chaque entreprise doit, sur une base périodique, évaluer son patrimoine, mesurer ses variantes et les retranscrire au moins une fois par an dans des documents de synthèse, lesquels varient selon la taille de l'entreprise (système minimal de trésorerie ; allégé ; normal)².

L'intérêt de mener une étude sur les pratiques comptables des PME camerounaises par la théorie de la contingence vise à souligner leurs spécificités, le caractère rudimentaire de leurs données comptables, la carence des outils de gestion, etc. Comme d'autres PME, celles-ci sont confrontées aux difficultés financières, managériales, décisionnelles et informationnelles, ce qui restreint de fait leur développement et leur croissance. Si la présence d'un système d'information comptable (SIC) est indiscutable, les données qui y sont produites ne permettent pas toujours d'évaluer efficacement leur performance globale, et moins encore leur performance économique et/ou financière puisqu'elles sont destinées au fisc.

Les pratiques comptables sont à la fois fonction de la production des données comptables et de l'utilisation qui en est faite. Elles font référence aux champs de la comptabilité financière, du contrôle de gestion et à l'élaboration des tableaux de bord (Chapellier, 1994 ; Chapellier et al., 2013) et sont appréhendées comme un ensemble d'activités relatives au contrôle financier, au calcul des coûts, à l'utilisation rationnelle des ressources et à la création de valeur, proportionnellement aux ressources disponibles (Abdel-Kader et Luther, 2008). Dans les PME, ces pratiques ont généralement un caractère bidimensionnel. Si la première dimension (objective) renvoie à un système de données disponibles et couvrant à la fois tous les champs de la comptabilité, la seconde dimension (subjective) fait référence à l'utilisation de ces données par l'entreprise en vue de répondre à ses propres besoins. Pour Chapellier et Mohammed (2010), c'est cette seconde dimension qui permettrait de juger de la pertinence des données comptables. En effet, « *si le dirigeant les utilise, cela signifie qu'elles sont pertinentes à ses yeux* ».

Des recherches antérieures menées sur les PME ont mis en évidence un certain nombre de facteurs susceptibles d'influer sur leurs pratiques comptables. Certains auteurs, Holmes et Nicholls (1988), Chapellier (1994), Lavigne (2002), Lavigne et Saint-Pierre (2002), Ngongang (2006), Chapellier et Mohammed (2010), Lopez et Hiebl (2015) mettent l'accent sur le rôle joué par des

1. Elles représentent 90 % du tissu économique dans les pays en voie de développement ou émergents et 70 % dans les pays développés.

2. Suivant le type de système auquel l'entreprise est soumise celle-ci doit élaborer un certain nombre et type de documents comptables. Concernant le système minimal, seuls les états de dépenses et de recettes sont exigés. Le système allégé exige la production du bilan, du compte de résultats et de l'état annexé simplifié et modulé, auxquels il pourrait être adjoint le tableau de financement des ressources et emplois (TAFIRE). Le système normal va plus loin en exigeant en sus un état annexé contenant des informations non quantifiables, mais décisives à l'interprétation des données comptables.

éléments organisationnels tels que la taille, l'âge, le secteur d'activité, l'effet de l'exportation, la forme juridique, le type de propriété et de l'actionariat. D'autres en revanche, Julien et Marchesnay (1988), Holmes et Nicholls (1989), Chapellier (1994), Lacombe-Saboly (1994) estiment qu'il faut dépasser ce cadre en y intégrant des éléments individuels propres à chacun des acteurs. Ces auteurs viendraient ainsi compléter l'approche organisationnelle en faisant la part belle à l'acteur, qui est un centre d'intérêt et un objet de recherche dont le comportement peut influencer de manière significative le SIC des PME.

Toutefois, l'objet de cette étude n'est pas d'établir un panorama des facteurs explicatifs des pratiques comptables des entreprises. S'inscrivant dans la lignée des travaux de Cinquini et Tenucci (2006), Abdel-Kader et Luther (2008), notre étude tente d'examiner, dans le contexte camerounais, les variables de contingence structurelle susceptibles d'influer sur les pratiques comptables des PME tout en intégrant les variables socioculturelles. Nous insistons ainsi sur les principaux leviers permettant d'améliorer la performance des PME, de réduire leur vulnérabilité, de vulgariser davantage les éléments à prendre en considération lors de l'élaboration des règles, conventions et normes comptables. Quels sont les facteurs de contingence structurelle susceptibles d'influer sur les pratiques comptables des PME camerounaises ? C'est à cette interrogation que le présent article tente d'apporter une réponse. Pour y parvenir, on délimite en premier lieu les pratiques comptables des entreprises camerounaises, on aborde ensuite le cadre conceptuel, puis la méthodologie utilisée, et enfin les résultats obtenus et leurs implications managériales.

PME et pratiques comptables au Cameroun : rappel de base

La Commission européenne définit la PME comme toute entreprise qui occupe moins de

250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros, ou dont le capital du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros (article 2 de l'annexe de la recommandation 2003/361/CE). Quant au système comptable OHADA (SYSOHADA), il définit la PME au regard de son chiffre d'affaires³. Malgré l'absence de définition consensuelle, nous avons retenu pour cette recherche celle de l'article 2 de la loi n°2010/001 du 13 avril 2010 sur la promotion des PME au Cameroun⁴. Selon cet article, la PME est une entreprise ayant un effectif maximal de 100 personnes et un chiffre d'affaires n'excédant pas le milliard de francs CFA. Selon Torres (2007), la particularité des PME est qu'elles occupent une place importante dans la plupart des économies. En France, par exemple, elles représentent environ 23 % de la valeur ajoutée totale de l'économie et emploient près de 29 % des effectifs salariés. Au Cameroun, les PME représentent 66 % de la production nationale, 74 % de la valeur ajoutée totale de l'économie, 72 % du produit intérieur brut, 61,6 % des emplois permanents et 69,3 % des emplois temporaires.

Étant donné que l'hétérogénéité de ces entreprises est attestée (Torres, 2007), le fait d'ignorer leurs particularismes en proposant à leurs dirigeants des outils standardisés se révélerait inefficace (Couteret, 2010). Comme partout ailleurs, les pratiques comptables au Cameroun sont identifiées à la fois au regard de la production des données comptables et de l'utilisation qui en est faite. Or, celles-ci ne sont pas uniformes au niveau des différentes entreprises bien que leur production soit assujettie à un ensemble de principes réglementaires consignés dans le référentiel comptable OHADA. En effet,

3. Le chiffre d'affaires est de 30 millions de francs pour les entreprises de négoce, 20 millions de francs pour les entreprises artisanales et 10 millions de francs pour les entreprises de services.

4. Selon cette loi, la très petite entreprise emploie de 1 à 5 personnes ; la petite entreprise de 6 à 20 personnes ; la moyenne entreprise emploie au maximum 100 personnes.

certaines PME produisent aussi bien des documents dits obligatoires (suivant le système auquel elles sont soumises) que des documents complémentaires dits non obligatoires. Elles disposent des systèmes de « tableaux de bord » et de rentabilité, alors que les dispositifs de calcul de coûts, de budget et de ratios d'analyse financière sont quasi inexistantes. Un dirigeant de PME camerounaise affirme : « *Bien que la comptabilité semble importante, pas besoin de s'y attarder nécessairement, car l'objectif pour nous est d'avoir une base de calcul des impôts et taxes. Ainsi, nous nous limitons très souvent au minimum de documents comptables à produire* ». Un autre renchérit : « *À quoi bon recourir à des éléments qu'on ne connaît pas ? Nous manquons de véritables soutiens aussi bien financiers que matériels. À cet effet, nous gérons comme nous le pouvons* ».

Selon les données de l'Institut national de la statistique (INS), environ 42,9 % des entreprises tiennent une comptabilité écrite ou conforme aux normes, dont seulement 7,61 % de PME. S'il est donc vrai que ces dernières produisent des données comptables, celles-ci servent en priorité au suivi de la trésorerie et à la fixation des prix.

Revue de la littérature et hypothèses

Nombreuses sont les études académiques et professionnelles - Reid et Smith (2000), Affès et Chabchoub (2007), Mc Lellan et Abdel Al (2013), Lopez et Hiebl (2015) - sur les fonctions comptables des PME. Celles-ci portent notamment sur les pratiques comptables, les systèmes de données comptables et d'information comptable, sur la qualité des informations comptables. Ces recherches sur les pratiques comptables sont quasi unanimes quant à l'influence des facteurs contextuels ou de contingence. Le tableau 1 récapitule quelques recherches pertinentes menées dans différents contextes environnementaux.

Selon Capron (2006), tout système comptable est amené à changer en fonction des attentes et besoins des acteurs, de leurs rapports de force et d'éventuels conflits. Ces paramètres sont généralement consignés sous le vocable de « facteurs de contingence », lesquels représentent « *toute situation spécifique et évolutive qui conduit à rejeter des prescriptions uniques et standards* » selon Plane (2008).

Les théoriciens de la contingence ont ainsi tenté de repérer les facteurs qui pourraient expliquer les modes d'organisation des entreprises et leurs pratiques comptables. Certains ont été mis en lumière. Schreyögg (1980) propose de les regrouper en fonction de deux types de théories : d'une part celles qui relient les modalités organisationnelles à des variables internes (taille, âge, secteur d'activité, technologie) ; d'autre part celles qui les relient à des variables externes. Il s'agit des conditions qui ne peuvent être contrôlées par l'organisation et qui définissent en conséquence l'environnement externe auquel elle doit s'adapter pour survivre : instabilité, incertitude... Certains auteurs, Chapellier (1994), Ngongang et Kadouamai (2008) distinguent les facteurs de contingence « primaires » (taille, âge, secteur d'activité, etc.) des « secondaires » (structure de propriété, endettement, actionnariat familial, etc.). Il semble évident que certains facteurs identifiés pour expliquer les différentes approches dans les pays développés ne sont pas tous pertinents dans une économie en développement, notamment en raison de la vétusté du système et des spécificités des organisations. Basé sur la seconde typologie précédemment évoquée, le cadre théorique mobilisé dans cette étude met au jour les facteurs de contingence primaires et secondaires, sans toutefois ignorer les facteurs culturels. Il s'agit ici d'examiner les différentes associations entre lesdits facteurs de contingence et les pratiques comptables.

Tableau 1**Un résumé de quelques études empiriques sur les pratiques comptables**

Études	Pays	Interviewés	Principaux faits marquants
Harrison et Mc Kinnon (1986)	Japon	Dirigeants des entreprises	Ils relèvent que le développement de la comptabilité, comme tout autre processus social est affecté par la culture nationale et l'environnement institutionnel.
Mc Mahon et Holmes (1991)	Amérique du Nord	Propriétaires-gestionnaires	Les pratiques comptables et financières des petites entreprises sont restées inadaptées pendant plus de quinze ans.
Chapellier (1994)	France	Dirigeants de PME	Relation significative entre caractéristique, contexte de l'organisation, profil du professionnel comptable et du dirigeant et pratiques comptables.
Haldma et Lääts (2002)	Estonie	Dirigeants des entreprises industrielles	Influence des facteurs de contingence interne et externe (technologie, environnement juridique comptable, etc.) sur les pratiques comptables.
Lavigne (2002)	Canada (Québec)	Dirigeants de PME	Relation significatives entre facteurs de contingence structurelle et comportementale avec les objectifs déclarés dans les états financiers.
Lavigne et St-Pierre (2002)	Canada (Québec)	Base de données de PME manufacturières	Forte association entre les facteurs structurels et les caractéristiques du SIC.
Cinquini et Tenucci (2006)	Italie	Dirigeants	Le choix des techniques comptables ne dépend pas forcément de la stratégie adoptée.
Ngongang (2006)	Tchad	Dirigeants de PME	Influence des facteurs de contingence structurelle et comportementale sur le système d'information comptable et les pratiques comptables.
Abdel-Kader et Luther (2008)	Royaume-Uni	Dirigeants et responsables comptables des entreprises industrielles	Les différences significatives observées dans les pratiques de comptabilité sont le fait des facteurs environnementaux, des caractéristiques organisationnelles et des procédés de fabrication de l'entreprise (technologie).
Cadez et Guilding (2008)	Slovénie	Dirigeants d'entreprises	Association positive entre la stratégie, la taille de l'entreprise, l'implication des comptables dans le processus décisionnel et l'utilisation de l'information comptable.
Chapellier et Mohammed (2010)	Syrie	Dirigeants de sociétés industrielles	Existence de relation entre complexité du système d'information comptable et les facteurs de contingence structurelle et comportementale.
Chapellier et Ben Hamadi (2012)	Tunisie	Dirigeants d'entreprises industrielles	Influence du contexte de l'étude et du dirigeant sur les pratiques comptables.
Stepniewski et al. (2010)	Tunisie	Dirigeants d'entreprises industrielles	Relation significative entre les facteurs de contingence structurelle et comportementale avec la complexité des pratiques comptables.
Mc Lellan et Abdel Al (2013)	Egypte	Dirigeants et comptables des entreprises industrielles	Relation significativement positive entre les pratiques comptables et la stratégie adoptée par l'entreprise.
Chapellier et al. (2013)	Syrie	PME industrielles	Les PME disposent et utilisent une base minimale de données comptables de gestion dont la complexité varie en fonction des facteurs de contingence structurelle et comportementale.

Facteurs de contingence primaires et pratiques comptables

Par facteurs primaires, on entend les éléments liés à l'essence même de l'entreprise. On peut citer en l'occurrence la taille de l'entreprise pour Chapellier *et al.* (2013), Chenhall (2003), son âge pour les auteurs comme Holmes et Nicholls (1988), Chapellier et Ben Hamadi (2012), son secteur d'activité en ce qui concerne Lacombe-Saboly (1991), Bajan-Banaszack (1993), Ngongang (2006). Chapellier (1994) insiste notamment sur l'effet taille en montrant qu'il s'agit incontestablement d'un élément explicatif des pratiques comptables. Il souligne un début de complexification des systèmes de données comptables des PME à partir de trente salariés. Pour l'auteur, la taille est l'élément fondamental qui influe effectivement sur les pratiques comptables. Les conclusions de l'étude de Lavigne (2002) corroborent celles de Chapellier. En effet, la taille des PME constitue un déterminant majeur des pratiques de comptabilité générale. Son influence sur l'offre d'information comptable amène à conclure qu'il s'agit là du facteur essentiel de contingence structurelle qui explique et justifie l'usage des outils de contrôle de gestion. Une PME qui présente un grand nombre d'employés prendrait ainsi le soin de choisir des conventions comptables autres que les règles fiscales obligatoires de manière à refléter le mieux possible sa rentabilité et sa situation financière.

Concernant l'âge de l'entreprise, il n'existe pas de consensus quant à son influence sur les pratiques comptables. Holmes et Nicholls (1988) affirment que l'acquisition et la préparation d'un niveau relativement détaillé d'informations comptables sont moindres quand l'âge des entreprises est plus élevé. Dans les premières années d'existence de l'entreprise, le dirigeant est demandeur d'informations car il est en situation d'apprentissage. Au fil des années, ce besoin d'informations régresse puis se stabilise. Par

ailleurs, si Chapellier (1994) n'établit aucun lien véritable, des auteurs tels que Ngongang (2006), Chapellier et Ben Hamadi (2012) montrent une influence significative de l'âge, respectivement sur la fréquence de production des informations des coûts, et sur la complexité du système d'information comptable du dirigeant. D'après eux, le niveau de production des données comptables et d'utilisation d'informations comptables augmenterait avec l'âge de la PME.

D'autre part, il existerait des disparités dans les pratiques comptables en fonction des différents secteurs où évoluent les entreprises concernées. Holmes et Nicholls (1988) révèlent par exemple que le secteur d'activité influence significativement le niveau de production des données comptables non obligatoires dans les PME. Lacombe-Saboly (1991) avance l'existence probable d'une spécificité sectorielle des pratiques comptables, ce que confirme Bajan-Banaszack (1993). Ce dernier démontre que les entreprises industrielles sont souvent dotées des meilleurs outils de gestion relativement aux prestataires de services, aux entreprises du bâtiment et commerciales.

Au vu de ce qui précède, nous formulons une première hypothèse :

H1 : *Il existe une relation significative entre les facteurs de contingence structurelle primaires et les pratiques comptables.*

Facteurs de contingence secondaires et pratiques comptables

Les facteurs secondaires de contingence structurelle sont généralement liés à l'organisation de l'entreprise. Des éléments tels que la structure de propriété mis en exergue par Lavigne (2002), Affès et Chabchoub (2007), Chapellier et Ben Hamadi (2012) ou l'endettement par Lavigne et Saint-Pierre (2002), Barth (2003) sont avancés de manière récurrente.

Au Cameroun comme partout ailleurs en Afrique, l'environnement des affaires est dominé par des PME familiales (présence d'un dirigeant-proprétaire, associé ou non aux membres de la famille). De nombreux auteurs tels que Lavigne (1999), Lavigne et Saint-Pierre (2002) dévoilent l'influence de la structure de propriété, et notamment l'actionnariat familial, sur le système de données comptables, et donc sur les pratiques comptables. Germain (2000) va plus loin et montre que la structure de propriété de l'entreprise est à l'origine de la variété des usages des tableaux de bord. Toutefois, l'impact de l'actionnariat non familial a également été démontré par Lavigne et Saint Pierre (2002) ou encore Affès et Chabchoub, (2007). Ces derniers estiment que la présence d'actionnaires étrangers à la famille du dirigeant incite à une plus grande formalisation dans la préparation des données financières. Cela permettrait de résoudre des problèmes d'agence et d'asymétrie informationnelle.

L'effet de l'endettement sur les pratiques comptables a aussi été examiné par Lavigne et Saint-Pierre (2002). La présence des créanciers permet de créer des situations d'agence et d'asymétrie d'information dans lesquelles les documents comptables deviennent des outils potentiels de surveillance. C'est particulièrement vrai au Cameroun. Les PME camerounaises ayant recours à l'endettement bancaire ont en effet tendance à produire davantage de documents comptables afin de convaincre leurs créanciers.

Dans la continuité des auteurs sus-cités, nous proposons de tester une deuxième hypothèse, formulée comme suit :

H2 : Il existe une relation significative entre les facteurs de contingence secondaires et les pratiques comptables.

Facteurs de contingence culturelle et pratiques comptables

Considérée par Chenhall (2003) comme une extension de l'approche contingente dans les recherches comptables, la culture est définie par Hofstede (1980) comme un ensemble de construits mentaux collectifs partagés au sein d'un groupe ou d'une nation. Elle ne se réfère pas seulement à ce qui est unique à une nation, mais aussi aux choses distinctives au sein d'une nation. Triandis (1995) propose à cet effet une représentation de la culture aux travers des événements historiques se déroulant dans un espace géographique produisant de fait des espaces culturels particuliers. C'est donc à juste titre qu'il considère la culture comme un facteur qui influence les comportements des groupes humains et leurs interactions.

Nombreuses sont les études telles que celles de Hofstede (1980), Perera (1989), Hamid *et al.* (1993), Kamdem (2000) qui ont proposé une explication des comportements managériaux via les différentes cultures. Si pour Perera (1989), les différences de pratiques comptables observées sont indéniablement le fait des valeurs culturelles⁵, Belkaoui et Picur (1991) démontrent avec conviction que les différences culturelles au sein des groupes ont une influence significative sur le choix et la perception des techniques comptables. Ces influences multiples de la culture seraient à l'origine des formes hybrides et pratiques managériales diverses, pouvant être appréciées non seulement au travers de l'ethnie pour Haniffa et Cooke (2002), Tsui (2001), de la religion pour Hamid *et al.* (1993), Baydoun et Willet (2000), mais aussi via le genre en référence à Hofstede (2001), à Belkaoui (1980), Doupnik et Richter (2003), pour ce qui est de la langue et l'âge (Matsumoto et Juang, 2004).

5. Ces valeurs culturelles se déclinent en quatre dimensions supposées collectives : la distance hiérarchique, le contrôle de l'incertitude, l'individualisme/collectivisme et la masculinité/féminité.

Si pour Baydoun et Willet (2000) la religion aurait une influence significative dans la production et l'utilisation des informations financières, Napier (2009) va plus loin et parle d'une comptabilité islamique. Ce qui corrobore ainsi l'idée de Hamid *et al.* (1993) pour qui l'Islam n'est pas simplement perçue comme une religion mais plutôt comme une culture, qui détermine les modes et comportements de vie. Celle-ci influencerait considérablement sur les pratiques comptables. Dans une récente étude, Egbunike et Ogbodo (2015) soulignent également l'influence de plusieurs variables culturelles (la langue, l'ethnie, la religion) sur l'orientation des pratiques comptables nigérianes.

Il est question dans cette étude de vérifier l'existence des relations possibles entre les différentes variables de la culture et les pratiques comptables des PME. L'hypothèse retenue à cet effet est la suivante :

H3 : Les pratiques comptables au sein des PME camerounaises pourraient être influencées par certains facteurs culturels.

Pour tester ce modèle, une enquête par questionnaire a été réalisée, selon une approche positiviste. La section suivante décrit les principaux aspects de cette démarche.

Méthodologie de la recherche

Cette étude est basée dans les villes de Yaoundé et de Douala, respectivement capitale politique et capitale économique du Cameroun. Ces villes concentrent l'essentiel des entreprises, environ 87 %, selon les estimations fournies par l'institut national de la statistique (INS, 2011). Pour constituer l'échantillon, nous nous sommes basé sur le fichier national des entreprises communiqué par l'INS. Ce dernier a été confronté à celui de la Chambre de commerce, d'industrie et d'artisanat. Le rapprochement a permis de constater que des entreprises ne figuraient pas sur les deux listes (soient parce qu'elles

ont changé de noms, soient parce qu'elles ont déposé le bilan, soient encore parce qu'elles ont fusionné).

S'appuyant à la fois sur des données qualitatives et quantitatives, cette étude comprend trois phases. Dans la première, une enquête préliminaire a été conduite par auto-administration d'un questionnaire auprès de 10 dirigeants de PME courant décembre 2013. Ce pré-test a permis de sélectionner les éléments essentiels à intégrer dans l'enquête définitive. La formulation de certaines questions s'en est trouvée améliorée ; d'autres ont été supprimées/ajoutées ; l'échelle de mesure a été affinée, etc. La seconde phase de l'étude s'est déroulée courant premier trimestre 2014. Les entreprises ont été sélectionnées par un sondage aléatoire simple sur la base des listes de PME mises à disposition par la Chambre de commerce, d'industrie et d'artisanat du Cameroun. Un échantillon de départ, constitué de 245 PME (respectivement 98 à Yaoundé, 147 à Douala) a été constitué sur la base des appels téléphoniques, des emails, et parfois des négociations physiques. Seules 201 ont donné leur accord de principe sur l'administration du questionnaire, même si une unanimité a été constatée au niveau de la pertinence de la problématique étudiée. Au terme de la seconde phase consacrée à l'administration du questionnaire, nous avons recueillis 149 réponses. La troisième phase relative au dépouillement a permis de constater que 26 d'entre eux se sont avérés invalides, pour plusieurs raisons. Des questionnaires étaient mal renseignés (des réponses parfois inachevées, inadéquates). D'autres questions ne comportaient aucune réponse, donnant l'impression d'un manque de compréhension. Nous avons également constaté que certains répondants ne faisaient pas partie de notre cible. En effet quelques dirigeants ont délégué le questionnaire vers des collaborateurs soit par manque de temps, soit par un manque de volonté, voire par un refus total. Ce dernier pourrait s'expliquer par la méfiance vis-à-vis du sujet abordé et du

risque de diffusion des informations jugées confidentielles.

Jugé satisfaisant, le taux de réponses exploitables (61,19 %) n'a donné lieu à aucune relance. Le mode semi-directif adopté pour conduire les entretiens a permis de recueillir des informations plus détaillées, de reformuler, clarifier et expliciter au besoin des questions difficiles ou mal comprises par les répondants. Il est ainsi possible de donner certaines orientations aux questions (complexes, longues, variées) et des précisions utiles pour la validité de l'étude (Chapellier et Mohammed, 2010).

Après l'opérationnalisation des variables, seront présentés le modèle économétrique et la méthode de traitement des données, puis les caractéristiques de l'échantillon de l'étude.

Opérationnalisation des variables

Certains instruments de mesure identifiés dans des recherches antérieures ont été utilisés pour tester les hypothèses car jugés adaptés au contexte de cette recherche et appropriés à la caractérisation du modèle. Lorsque ce n'était pas le cas, l'élaboration d'un concept opératoire isolé « *concept construit empiriquement à partir d'observations directes ou d'informations rassemblées par d'autres* » (Quivy et Van Campenhoudt, 1995), s'est révélée indispensable au travail d'observation. Ainsi, la mise en œuvre de notre modèle explicatif des pratiques comptables des PME repose-t-il sur deux familles de variables décrites ci-après.

- *Les variables explicatives* : il s'agit des facteurs de contingence structurelle primaires (taille, âge, secteur d'activité), secondaires (endettement, structure de propriété) et les facteurs de contingence culturelles (ethnie, religion, âge du dirigeant). Pour leur opérationnalisation, nous utilisons les indicateurs de mesure fournis dans des études antérieures de Holmes et Nicholls (1988), Lacombe-Saboly

(1991), Chapellier (1994), Kamdem (2002), Lavigne (2002), Abdel-Kader et Luther (2008), Chapellier et Mohammed (2010), Chapellier et al. (2013) d'une part, et procédons, d'autre part, à des adaptations pour tenir compte des spécificités des PME dans une économie en développement.

- *Les variables à expliquer (pratiques comptables)* : elles sont opérationnalisées simultanément par la fréquence de production des données comptables, la fréquence et l'intensité d'utilisation des informations comptables sur la base d'une échelle à trois points (forte, moyenne et faible), comme suggéré par les auteurs susmentionnés via la méthode des scores. Le tableau 2 récapitule les différents indicateurs de mesures retenus dans l'étude.

Modèle économétrique et méthodes de traitement statistique

Conformément à l'objet de la présente étude qui consiste à analyser la relation entre les facteurs de contingence et les pratiques comptables, une double démarche a été adoptée. La première (descriptive) permet de mettre en exergue les caractéristiques des entreprises et de synthétiser les données recueillies. Elle est menée au travers d'un tri croisé et d'un test d'indépendance, ce qui permet d'apprécier la distribution de chaque modalité de la variable dépendante de l'échantillon ainsi que l'association entre variables. En d'autres termes, ces agrégats donnent des indications sur la distribution de chaque modalité de la variable indépendante de l'échantillon par rapport à la variable dépendante. La seconde approche (explicative) est menée via un modèle « logit » ordonné. Ce modèle de régression s'est avéré opportun compte tenu de la nature qualitative de la variable dépendante. En outre, dans l'optique de prédire la probabilité qu'une entreprise dispose de pratiques comptables faibles, moyennes ou fortes, Guegen (2010) recommande fortement ce type de méthode.

Tableau 2
La mesure des variables

Variables	Items de mesure	Echelles
Taille de l'entreprise	Nombre d'employés	6 à 20
		21 à 50
		51 à 100
Âge de l'entreprise	Années de fonctionnement de l'entreprise	Moins de 10 ans
		10 à 20 ans
		Plus de 20 ans
Secteur d'activité	Nature de l'activité	Service
		Commerce
		Industriel
Endettement	L'entreprise est-elle endettée ?	Oui / Non
Structure de propriété	Type de propriété	Familiale ⁶
		Non- familiale
Ethnie	L'appartenance ethnique	Région (et/ou département d'origine)*
Religion	L'appartenance religieuse	Chrétienne Musulmane Bouddhiste
Age du dirigeant	Age	Moins de 30 ans
		30 à 40 ans
		41 à 50 ans
		Plus de 50 ans
Fréquence de production des données comptables	Journalière et hebdomadaire	Forte
	Mensuelle	Moyenne
	Annuelle	Faible
Fréquence d'utilisation des informations comptables	Journalière et hebdomadaire	Forte
	Mensuelle	Moyenne
	Annuelle	Faible
Intensité d'utilisation des informations comptables	Moins de 25%	Faible
	25% - 50%	Moyenne
	Plus de 50%	Forte

* Le Cameroun est composé de dix régions (Extrême-Nord, Nord, Adamaoua, Sud, Est, Centre, Littoral, Ouest, Nord-Ouest, Sud-Est). Toutefois, certains interviewés communiquaient plutôt leur département d'origine ; ce qui permettait alors leur positionnement dans l'une des régions sus-citées en vue de l'identification de l'ethnie.

L'expression analytique de notre modèle se présentant sous forme $Y = f(X, b)$, il en découle l'équation suivante :

$Y = b_0 + b_1(\text{taille}) + b_2(\text{ageese}) + b_3(\text{sect}) + b_4(\text{strucpro}) + b_5(\text{endt}) + b_6(\text{ethn}) + b_7(\text{reli}) + b_8(\text{agedir}) + u$; où Y représente la variable à expliquer, b_0 correspond à la constante de la régression, $b_1, b_2 \dots b_8$ (paramètres à estimer) et u (terme de l'erreur résiduelle).

Dans ce modèle, les valeurs des coefficients des paramètres estimés en eux-mêmes ne présentent aucun intérêt dans la mesure où ils ne correspondraient aux paramètres d'équation de la variable latente qu'à une constante multiplicative près. C'est ainsi que l'unique information réellement exploitable et pertinente est le signe de ces paramètres.

6. Dans cette catégorie, nous incluons les membres de la famille, leurs amis et le promoteur lui-même.

Ceux-ci donnent une indication sur le sens de l'influence des variables associées sur la probabilité que les pratiques comptables soient faibles, moyennes ou fortes. On interprétera ainsi un coefficient b_j positif par tout accroissement de X_j contribuant à rendre plus probable les modalités les plus élevées de Y . Un coefficient négatif indique que tout accroissement de X_j contribue à ramener Y vers ses modalités les plus faibles.

Cette dernière permet de valider ou non un modèle à partir du taux de bonne prédiction, fonction du seuil de prédiction fixé (variant de 0 à 1). Les résultats obtenus sur un échantillon test⁷ composé d'une quarantaine d'entreprises de la ville de Yaoundé sont

assez intéressants. En effet, on obtient un taux d'erreur de 10,81 %. (4/37) au seuil de 50 %. Ces résultats deviennent plus homogènes si on relève le seuil de décision à 70 %, lequel réduit le taux d'erreur à 8,11 % (3/37). En observant la courbe ROC (figure 1) en annexe, on constate que celle-ci domine la première bissectrice (car située au-dessus,

7. Il s'agit de confronter les valeurs observées et les valeurs prédites en partant d'un échantillon test (échantillon de la matrice de confusion) en vue de comparer les taux d'erreur. En règle générale, l'on retire 70 % de l'échantillon d'apprentissage et retient 30 % pour constituer l'échantillon test de la matrice de confusion (Hosmer et Lemeshow, 2000). Cependant, le fait de se baser uniquement sur les taux de prédictions étant réducteur, il a été jugé opportun de faire recours à la courbe ROC.

Tableau 3
Caractéristiques des PME étudiées

Variables	Composantes	Modalités	Effectif (eff.)	Pourcentage (%)
Facteurs primaires	Nombre d'employés	06 à 20	56	45,53
		21 à 50	35	28,46
		51 à 100	32	26,02
		Total	123	100
	Secteur ou nature de l'activité	Service	26	21,14
		Commerce	78	63,41
		Industrie	19	15,45
		Total	123	100
	Âge de l'entreprise	Moins de 10 ans	57	46,34
		10 – 20 ans	52	42,28
		Plus de 20 ans	14	11,38
		Total	123	100
Facteurs secondaires	Structure de propriété	Familiale	100	81,30
		Non-familiale	23	18,70
		Total	123	100
	Endettement	Non	35	28,46
Oui		88	71,54	
Total		123	100	
Facteurs culturels	Ethnie	Bamiléké	93	75,61
		Bassa	23	18,70
		Haoussa	7	5,69
		Total	123	100
	Religion	Chrétienne	116	94,31
		Musulmane	7	5,69
		Total	123	100
	Age du dirigeant	Moins de 30 ans	36	29,3
		30 – 40 ans	49	39,8
		41 – 50 ans	34	27,6
		Plus de 50 ans	4	3,3
		Total	123	100

avec une droite d'équation $y = x$). Combinés à la courbe ROC, ces bons taux de prédiction autorisent la validation de notre modèle.

Caractéristiques de l'échantillon

Sur les 201 accords de principes reçus, 149 ont répondu favorablement, après plusieurs relances, en retournant leurs questionnaires. Vingt-six (26) d'entre eux étaient inexploitable car comportant des questions mal renseignées voire non renseignées. En définitive, un échantillon de 123 questionnaires exploitables a été constitué (soit 73 à Yaoundé et 50 à Douala). Leurs caractéristiques sont consignées dans le tableau 3.

L'analyse du tableau montre que la plupart des entreprises interrogées ont moins de 10 années d'existence et que le secteur commercial est dominant avec 63,41 %. L'échantillon est composé en majorité d'entreprises au statut familial (81,30 %), endettées (71,54 %) et dont l'effectif est compris entre 20 et 100 salariés (54,47 %). En outre, cet échantillon est constitué en majorité de dirigeants dits « Bamiléké » (75,61 %), d'appartenance religieuse chrétienne (94,31 %), avec un niveau d'âge très souvent compris entre 30 et 40 ans (39,8 %).

Résultats, discussions et pistes futures

Nous présentons ci-dessous quelques éléments pour aller plus loin dans notre recherche.

Émergence et différenciation des pratiques comptables en PME

Comme l'indique le tableau 4, une faible proportion de PME se dispense de toute production et utilisation des données comptables, d'où l'existence de contingences de natures diverses.

Globalement, on observe une fréquence moyenne de production des données comptables (57,72 %) dans les PME camerounaises. La fréquence de production forte (21,95 %) est sensiblement égale à la fréquence de production faible (20,33 %). Concernant la fréquence d'utilisation, le niveau moyen apparaît dominant (54,47 %). *A contrario*, l'intensité d'utilisation est faible pour l'essentiel des entreprises de l'échantillon (48,78 %).

Examen de la relation entre facteurs primaires et pratiques comptables

Cette relation est analysée à l'aide du tableau 5 qui met en évidence les différentes variantes du test du Khi deux ou Khi carré.

Il résulte que les trois variables taille, âge et secteur d'activité de l'entreprise influencent les pratiques comptables, aux seuils respectifs de 10 % et 5 %. Les pratiques comptables « fortes » se retrouvent en majorité dans les entreprises de 6 à 20 salariés (41,07 %) et dans celles de 51 et 100 salariés (40,63 %). Quant aux pratiques comptables « faibles », elles sont présentes

Tableau 4
Appréciation des pratiques comptables

	Fréquence de production de données comptables		Fréquence d'utilisation des informations comptables		Intensité d'utilisation des informations comptables	
	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%
Faible	25	20,33	20	16,26	60	48,78
Moyenne	71	57,72	67	54,47	36	29,27
Forte	27	21,95	36	29,27	27	21,95
Total	123	100	123	100	123	100

Tableau 5
Résultats du Khi deux entre facteurs primaires et pratiques comptables

Variables		N=123	PC faible n= 25	PC moyenne n = 55	PC forte n = 43	Significativité
Taille de l'entreprise	06 à 20	56	13 (23,21%)	20 (35,71)	23 (41,07%)	$\chi^2 = 7,682$ 0,087*
	21 à 50	35	9 (25,71%)	19 (54,29%)	7 (20,00%)	
	51 à 100	32	3 (9,38%)	16 (50,00%)	13 (40,63%)	
Âge de l'entreprise	Moins de 10 ans	57	12 (21,05%)	23 (40,35%)	22 (38,60%)	$\chi^2 = 1,344$ 0,027**
	10 - 20 ans	52	13 (25,00%)	20 (38,46%)	19 (36,54%)	
	Plus de 20 ans	14	0 (0%)	12 (85,71%)	2 (14,29%)	
Secteur d'activité	Services	26	5 (19,23%)	8 (30,77%)	13 (50,00%)	$\chi^2 = 11,405$ 0,013**
	Commerce	78	16 (20,51%)	33 (42,31%)	29 (37,18%)	
	Industrie	19	4 (21,05%)	14 (73,68%)	1 (5,26%)	

** significativité à 5 %
 * significativité à 10 %

Tableau 6
Test de la relation entre variables structurelles primaires et pratiques comptables

Variables ⁸	Coefficient	t Student	(prob)	Effets marginaux	Odds ratios
Taille de l'entreprise					
21 à 50 salariés	-0,7213001	- 1,66	(0,096) *	0,3009273	0,4861194
51 à 100 salariés	0,3993682	0,83	(0,408)	0,1218427	1,63802
Âge de l'entreprise					
10 - 20 ans	-0,0343446	-0,08	(0,934)	0,1955376	0,9662384
Plus de 20 ans	-0,0875639	-0,46	(0,643)	0,2330751	0,7555467
Secteur d'activité					
Commerce	-0,1981689	-0,56	(0,576)	0,1725476	0,7659278
Industrie	-1,229852	-2,44	(0,015) **	0,399494	0,2172183

** significativité à 5 %
 * significativité à 10 %.

dans les entreprises de 21 à 50 salariés. Globalement, 44,72 % des PME affichent des pratiques comptables « moyennes ».

Quel que soit l'âge des entreprises étudiées, on constate que leurs pratiques comptables sont « moyennes ». Par contre, les entreprises de service se distinguent par des pratiques comptables « fortes » (50 %), alors que les entreprises industrielles présentent des pratiques « moyennes » (73,68 %).

Les valeurs du Khi deux et de la probabilité de signification démontrent a priori une relation effective entre ces variables et les pratiques

comptables. Toutefois, la dite relation reste à confirmer par les résultats du « logit » ordonné consignés dans le tableau 6.

Le tableau indique de prime abord une relation significative entre les variables taille et secteur d'activité. C'est le cas plus précisément pour les entreprises du secteur industriel et celles ayant un effectif de 21 à 50 salariés. On note une relation négative entre

8. Certaines caractéristiques de la taille de l'entreprise (6 à 20 salariés), de l'âge de l'entreprise (moins de 10 ans) et du secteur d'activité (services) n'apparaissent pas dans le tableau parce qu'elles sont prises comme des références.

secteur industriel et pratiques comptables. Les effets marginaux montrent par ailleurs que le passage du secteur industriel vers celui des services augmente de 39 % la propension à améliorer les pratiques comptables. Ceci est en contradiction avec les conclusions de l'étude de Bajan-Banaszak (1993) qui révèle que les entreprises industrielles sont habituellement dotées des meilleurs outils de gestion. Au Cameroun par contre, les entreprises du secteur des services sont mieux pourvues que celles des secteurs industriel et commercial. Ce constat assez curieux serait lié au fait que le secteur industriel camerounais soit peu intégré et mal structuré (INS, 2011).

L'effet taille peut avoir une influence aussi bien positive que négative sur les pratiques comptables. Cette relation est fonction des dimensions ou niveaux de taille. Par exemple, lorsque le nombre d'employés est compris entre 21 à 50, l'effet taille influe négativement sur les pratiques comptables. En revanche, cette influence devient positive lorsque le nombre de salariés est de 51 à 100. Nos résultats corroborent ceux de nombreux auteurs Cadez et Guilding (2008), Abdel-Kader et Luther (2008), Haldma et Lääts (2002), Chapellier et Mohammed (2010), révélant qu'à partir d'une certaine dimension les entreprises disposent de pratiques comptables sophistiquées et d'outils de

gestion relativement complexes. Notre étude s'aligne également sur celles de Lavigne (1999), Ngongang (2006), Stepniowski *et al.* (2010) lesquelles montrent que l'augmentation de la taille de l'entreprise améliore nécessairement les pratiques comptables, celles-ci passant d'une modalité inférieure à une modalité supérieure.

Bien que la variable « âge de l'entreprise » ne soit pas significative dans notre modèle, elle influence néanmoins négativement les pratiques comptables. Ceci s'expliquerait par le fait que les dirigeants d'entreprises camerounaises maîtrisent mieux les rouages du système administratif et ne s'attardent pas toujours sur la production de données comptables « mieux élaborées ».

Une relation mitigée entre les facteurs secondaires et les pratiques comptables

Il est question ici d'apprécier la relation susceptible d'exister entre les variables de contingence structurelle secondaires et les pratiques comptables. Le tableau 7 récapitule la situation.

Il ressort que les entreprises à structure de propriété familiale présentent des pratiques comptables hétérogènes (respectivement 84 % de pratiques faibles ; 80 % de pratiques moyennes ; 81,40 % de pratiques fortes).

Tableau 7

Test de la relation entre facteurs secondaires et pratiques comptables

Variables		N=123	PC faible n = 25 20, 33%	PC moyenne n = 55 44,72%	PC forte n = 43 34,96%	Significativité
Endettement	Non	35	10 (40,00%)	18 (32,73%)	7 (16,28%)	$\chi^2=5,2612$ 0,069*
	Oui	88	15 (60,00%)	37 (67,27%)	36 (83,72%)	
Structure de propriété	Familiale	100	21 (84,00%)	44 (80,00%)	35 (81,40%)	$\chi^2=0,1813$ 0,955
	Non-familiale	23	4 (16,00%)	11 (28,00%)	8 (18,60%)	

* significativité à 10%.

Si la majorité des PME interviewées sont endettées, force est de constater que celles-ci ont le plus souvent des pratiques comptables fortes (83,72%). A contrario, dans les PME non endettées, ces pratiques sont plutôt faibles (40 %). Elles se caractérisent par environ trois fois plus de pratiques faibles que fortes. On peut en conclure que les entreprises ayant un recours à l'endettement produisent davantage de données comptables. Pour des résultats plus précis, il serait intéressant d'analyser les données consignées dans le tableau 8, lequel recense l'impact de ces facteurs sur les pratiques comptables.

Bien que la variable endettement soit la seule du modèle qui soit statistiquement significative, on observe une influence positive de l'ensemble des variables en présence sur les pratiques comptables. Plusieurs raisons expliquent cette relation. Tout d'abord, les résultats montrent que, contrairement aux entreprises non endettées, les entreprises ayant recours à l'endettement sont environ deux fois plus sujettes à améliorer leurs pratiques comptables. Ce qui conforte les conclusions de Lavigne et Saint-Pierre (2002) pour qui l'endettement (bancaire) a une influence significativement positive sur les pratiques comptables des PME.

L'étude révèle ensuite que la structure de propriété influence positivement les pratiques comptables. Contrairement aux entreprises ayant un capital essentiellement

issu du promoteur, celles dont le capital provient de diverses personnes (y compris les amis de la famille) sont deux fois plus enclines à améliorer leurs pratiques comptables. Ces résultats sont en adéquation avec nombre de recherches, dont celles de Lavigne (1999) ou Stepniewski *et al.* (2010).

Le comportement d'affaires de l'acteur : une variable culturelle discriminante des pratiques comptables des deux villes

Cette section a pour but d'examiner les éventuelles associations entre les facteurs culturels sur les pratiques comptables des PME des villes de Yaoundé et Douala. Les tableaux 9 et 10 font une synthèse des résultats obtenus.

Si dans l'ethnie « Bamiléké » fortement impliquée dans les affaires au Cameroun, les pratiques comptables moyennes sont assez dominantes avec environ 49 %, ce n'est pas le cas chez les « Bassa » et « Haoussa » où les pratiques comptables sont encore très faiblement présentes. Par ailleurs dans la religion dominante (le christianisme), les pratiques comptables sont le plus souvent moyennes (45,22 %) ou fortes (35,65 %), contrairement à la religion musulmane. Enfin concernant l'âge des dirigeants, il

9. Les entreprises non endettées et la structure de propriété issue du promoteur n'apparaissent pas dans le tableau des variables parce qu'elles sont prises comme des références.

Tableau 8
Impact des variables structurelles secondaires sur les pratiques comptables

Variables ⁹	Coefficient	t. Student	(prob)	Effets marginaux	Odds ratios
Endettement					
Oui	0,8616613	2,01	(0,044) **	0,1573404	2,36709
Structure de propriété :					
Membre de la famille	0,5967834	0,27	(0,203)	0,1604299	1,816267
Ami de la famille	0,8101058	1,30	(0,194)	0,1358182	2,248146
Investisseur	0,5014985	1,01	(0,314)	0,1724604	1,651194

** significativité à 5 %.

ressort que les pratiques comptables sont majoritairement fortes (70,59 %) chez les dirigeants de la tranche d'âge comprise entre 40 -50 ans, tandis que ceux de la tranche de moins de 30 ans ne présentent pas de pratiques faibles (0 %).

L'observation des très faibles valeurs du Chi-deux et des probabilités de signification (supérieures au seuil fixé) semblent témoigner d'une absence de relation significative entre ces variables et les

pratiques comptables ; ce qui reste néanmoins à confirmer par les résultats du « logit » consignés dans le tableau 10.

Il en découle une absence d'influence des facteurs culturels sur les pratiques comptables des PME au Cameroun. Si ces

10. Pour des raisons de multi-colinéarité, la variable religion n'a pas été prise en compte dans le modèle. D'autre part, la modalité âge du dirigeant « moins de 30 ans » été prise ici comme la référence.

Tableau 9

Impact des variables structurelles secondaires sur les pratiques comptables

Variables		N=123	PC faible n= 25 20, 33%	PC moyenne n = 55 44,72%	PC forte n = 43 34,96%	Significativité
Ethnie	Bamiléké	92	13 (14,13%)	45 (48,91%)	34 (36,96%)	$\chi^2=4,6020$ 0,311
	Bassa	23	9 (39,13%)	7 (30,43%)	7 (30,43%)	
	Haoussa	8	3 (37,50%)	3 (37,50%)	2 (25,00%)	
Religion	Chrétienne	115	22 (19,13%)	52 (45,22%)	41 (35,65%)	$\chi^2=3,4027$ 0,216
	Musulmane	8	3 (37,50%)	3 (37,50%)	2 (25,00%)	
Age du dirigeant	Moins de 30 ans	36	0 (0%)	12 (33,33%)	24 (66,67%)	$\chi^2=0,1323$ 0,073
	30 – 40 ans	49	8 (17,33%)	15 (30,61)	26 (53,06)	
	40 – 50 ans	34	5 (14,71%)	5 (14,71%)	24 (70,59)	
	Plus de 50 ans	4	1 (25%)	1 (25%)	2 (50%)	

Tableau 10

Impact des variables culturelles sur les pratiques comptables

Variables ¹⁰	Coefficient	t. Student	(prob)	Effets marginaux	Odds ratios
Ethnie					
Bassa	-0,6817176	-1,39	(0,165)	0,2825862	0,5907476
Haoussa	2,785927	-0,94	(0,349)	0,5197616	0,0776416
Age du dirigeant					
30- 40 ans	-1,254339	-0,81	(0,419)	0,2149963	0,2852645
40 – 50 ans	-1,865669	-1,29	(0,197)	0,3287478	0,1547925
Plus de 50 ans	-1,483112	-1,16	(0,245)	0,253968	0,2269304

Tableau 11

Répartition du respect des règles par ville

Respect des règles formelles et obligatoires	Oui	Non	Total
Acteurs de la capitale économique	9	41	50
Acteurs de la capitale politique	69	04	73

résultats contraires à ceux de nombreux chercheurs peuvent paraître surprenants, nous pouvons l'expliquer par les caractéristiques assez similaires des villes retenues pour l'étude.

Il semble cependant que les pratiques comptables des PME au sein des deux villes se distinguent par des critères autres que ceux étudiés. Il s'agit par exemple du comportement d'affaires des acteurs, dont la synthèse en matière de respect des règles comptables est présentée dans le tableau 11.

En effet, il ressort que certains d'entre-eux respectent peu les règles comptables formelles et obligatoires mises en place. C'est le cas notamment des acteurs agissant dans des zones géographiques assez éloignées des institutions de contrôle. C'est dans cette optique qu'un dirigeant de la capitale économique déclare : « *Nous sommes ici à Douala, vos affaires de bureaux ne nous intéressent pas. Pour nous, le plus important c'est de rester sur le marché [...], respect des règles ou pas, c'est un détail* ». Un autre renchérit : « *...il suffit simplement de maîtriser les circuits, d'autant plus que les contrôles ne sont pas permanents...Ce qui prime c'est le Business, chacun agit en fonction de ses moyens* ». Dans cet ordre d'idée, le Directeur Général d'une entreprise installée dans les deux villes explique : « *La tenue de ma comptabilité diffère selon qu'il s'agisse de l'agence de Douala ou de Yaoundé. En fait, à Yaoundé, elle est plus régulière, et diversifiée, contrairement à celle de l'agence de Douala. Ceci étant, je dispose plus d'outils de gestion et produit aussi bien les documents comptables dits obligatoires dans les délais que certains documents*

facultatifs (ratio de suivi de trésorerie, ratio financier, tableaux de bord à jour...). À Yaoundé, si je m'amuse, on me sanctionne directement et sévèrement, d'autant plus que c'est la ville du siège des institutions de contrôle. Par contre, à Douala, je ne me mets pas toute cette pression, puisque j'ai maîtrisé le fonctionnement de mon marché et que les contrôles n'y sont pas trop fréquents. »

Ces propos révèlent une fois de plus, l'importance qu'occupe le comportement d'affaires des acteurs face aux pratiques comptables. Il en découle une différence de comportement entre les acteurs situés dans les deux villes. Ceux de Yaoundé seraient davantage astreints à appliquer les règles formelles tout en respectant les procédures et délais, du fait de la présence des institutions sièges et des contrôles permanents.

Conclusion

Cette étude aborde l'influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement. Les résultats révèlent que 44,72 % disposent de pratiques comptables moyennes, 34,96 % de pratiques comptables fortes et 20,33 % de pratiques comptables faibles.

Si l'influence du secteur d'activité industriel sur les pratiques comptables semble négative, celle de la taille varie aussi bien négativement que positivement. Au Cameroun, la PME du secteur industriel est moins encline (0,21) à améliorer ses pratiques comptables que celle du secteur

commercial (0,76). Les entreprises de 10 à 20 ans affichent en majorité des pratiques comptables moyennes (38,46 %) et sont environ 0,96 fois plus disposées à améliorer leurs pratiques comptables. A contrario, celles ayant plus de 20 ans d'existence montrent des pratiques moyennes (85,71 %) et ne sont que 0,75 fois plus enclines à les améliorer. Si la structure de propriété et l'endettement jouent un rôle crucial dans la mise en place des pratiques comptables, ce n'est pas le cas de la variable âge.

Cette recherche qui évoque la nécessité de mieux structurer le secteur d'activité industriel permet aux responsables des PME camerounaises de répondre à certaines de leurs interrogations quant à la façon d'améliorer la production et l'utilisation des informations comptables. Cela concerne essentiellement les caractéristiques structurelles telles que la structure de propriété et l'endettement de l'entreprise qui influencent positivement les pratiques comptables des PME. Si les variables culturelles mobilisées dans le modèle sont toutes non significatives, force est de constater que les pratiques comptables des PME des villes étudiées se distingueraient par le comportement d'affaires de leurs dirigeants, ce en fonction de leur positionnement géographique.

Si les résultats mis au jour sont sans aucun doute intéressants, on notera quelques limites, inhérentes d'une part à la constitution de l'échantillon, limité seulement à deux villes et, d'autre part, à la typologie des variables explicatives mobilisées. Une perspective de recherche prometteuse consisterait à intégrer dans un même modèle (appliqué aux dix régions du Cameroun) des facteurs structurels, comportementaux, institutionnels et culturels afin d'améliorer et d'affiner la compréhension des pratiques comptables des PME en question.

Références bibliographiques

Articles

Abdel-Kader, M. & Luther R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices : an UK-based empirical analysis, *The British Accounting Review*, 40, 2-27.

Affès, H. & Chabchoub, A. (2007). Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie, *Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, 224-225, 59-68.

Bajan-Banaszak, G. (1993). L'expert-comptable et le conseil en gestion, *Revue Française de Comptabilité*, 249, 95-101.

Barth, H. (2003). Fit among competitive strategy, administrative mechanisms, and performance : a comparative study of small firms in mature and new industries, *Journal of Small Business Management*, 41 (2), 133-147.

Baydoun, N. & Willet, R. (2000). *Islamic corporate reports*, Abacus, 36, 71-90.

Belkaoui, A. (1980). The interprofessional linguistic communication of accounting concepts : An experiment in sociolinguistics, *Journal of Accounting Research*, 18 (2), 361-374.

Belkaoui, A. R. & Picur, R. D. (1991). Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts, *The International Journal of Accounting*, 26, 118-130.

Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, 1-28.

Capron, M. (2006). Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier, *Management et Sciences Sociales*, 115-130.

Chapellier, P. & Ben Hamadi, Z. (2012). Le système de données comptables de PME tunisiennes : complexités et déterminants, *Management International*, 16 (4), 151-167.

Chapellier, P. & Mohammed, A. (2010). Les pratiques comptables des dirigeants de PME Syriennes dans un contexte de libéralisation de l'économie, *Crises et Nouvelles Problématiques de la Valeur*, p. 22.

Chapellier, P., Mohammed, A., Teller, R. (2013). Le système d'information comptable des dirigeants de PME Syriennes : complexités et contingences, *Management et Avenir*, 65, 48- 72.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.

Cinquini, L. & Tenucci, A. (2006). Strategic management accounting techniques : exploring distinctive features and adoption influencing variables, 5th Conference on New Directions in Management Accounting: *Innovations in Practice and Research*, p. 29.

Couteret, P. (2010). Peut-on aider les entrepreneurs contraints ? Une étude exploratoire, *Revue de l'Entrepreneuriat*, 9 (2), 6-33.

Doupnik, T. & Richter, M. (2003). Interpretation of uncertainty expressions : a crossnational study, *Accounting, Organisations and Society*, 28, 15-35.

Egbunike, C. F. & Ogbodo, O. C. Y. (2015). The influence of cultural values on accounting practice in Nigeria, *Developing Countries Studies*, 5 (3), 110-121.

Guegen, G. (2010). *Persistence des caractéristiques initiales du dirigeant et croissance de la PME*, 10e Conférence Internationale Francophone et Entrepreneuriat et PME (CIFEPME), p. 18.

Haldma, T. & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, 13, 379-400.

Hamid S., Craig, R. & Clarke, F. (1993). Religion : a confounding cultural element in the international harmonization of accounting, *Abacus*, 29 (2), 131-148.

Haniffa, R., M. & Cooke, T., E. (2002). Culture, corporate governance and disclosure in Malaysian corporations, *Abacus*, 38 (2), 131-148.

Harrison, G. L. & Mc Kinnon, J. L. (1986). Cultural and accounting change : a new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation, *Accounting, Organizations and Society*, 11 (3), 233-252.

Holmes, S. & Nicholls, D. (1988). An analysis of the use of accounting information by Australian small business, *Journal of Small Business Management*, 57-68.

Holmes, S. & Nicholls, D. (1989). Modelling the accounting information requirements of small businesses, *Accounting and Business Research*, 19 (74), 143-150.

Kamdem, E. (2000). L'analyse des organisations en Afrique : un champ émergent, *Revue Africaine de Sociologie*, 4 (2), 92-132.

Lacombe-Saboly, M. (1991). *La demande des PME pour une information de Gestion*, ESUG Toulouse, (102).

Lavigne, B. & Saint-Pierre, J. (2002). *Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière*, 6e Congrès International Francophone sur la PME, HEC-Montréal, p. 17.

Lavigne B. (2002). *Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : Une recherche empirique*, Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.

Lopez, O.L. & Hiebl, M.R.W. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises : current knowledge and avenues for further research, *Journal of Management Accounting Research*, 27 (1), 81-119.

Mc Lellan, J.D. & Abdel Al, S.F. (2013). Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance, *Journal of Accounting-Business and Management*, 20 (1), 1-27.

Mc Mahon, R.G.P. & Holmes, S. (1991). Small business financial management practices in North America : a literature review, *Journal of Small Business Management*, 19-29.

Napier, C. (2009). Defining islamic accounting : current issues, past roots, *Accounting History*, 14 (1-2), 121-144.

Ngongang, D. & Kadouamai, S. (2008). Mutation comptable OCAM/OHADA et facteurs déterminants du changement dans les entreprises camerounaises, *Euro-Mediterranean Economics and Finance Review*, 3 (1), 190-207.

Ngongang, D. (2006). Profil du dirigeant et facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des entreprises tchadiennes, *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s)*, p. 22.

Perera, M.H.B. (1989). Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting, *International Journal of Accounting*, 10 (2), 42-56.

Reid, G. & Smith, J. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, 11 (4), 427-445.

Schreyögg, G. (1980). Contingency and choice in organization theory, *Organization Studies*, 1 (4), 305-326.

Stepniewski, J., Souid, S., Azzabi, L. (2010). *La relation facteur de contingence, complexité du système d'information comptable et performance financière*, Document de travail du CEPN, www.doc-etudiant.fr, p. 27.

Torrès, O. (2007). La recherche académique française en PME, *Regards sur les PME*, 14, 128.

Tsui, J.S.L. (2001). The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance : an analysis of Chinese and Western managers, *The International Journal of Accounting*, 36, 125-146.

Livres

Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences*, Beverly Hills : Sage Publications.

Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences : comparing values, behaviors, institutions and organisations across nations*, Sage Publications.

Hosmer, D. W. & Lemeshow, S. (2000). *Logistic regression*, A Wiley-Interscience Publication, 2nd edition, New York : Wiley.

Julien, P., A. & Marchesnay, M. (1988), *La petite entreprise*, Paris : Vuibert.

Kamdem, E. (2002). *Management et interculturelité en Afrique : expérience camerounaise*, Les presses de l'Université de Laval/L'Harmattan.

Matsumoto, D. & Juang, L. (2004). *Culture and psychology*, 3rd ed., Wadsworth/Thomson learning, Belmont.

Plane, J.-M. (2008). *Théorie des organisations*, Dunod, collection Los Topos, 3ème édition.

Quivy, R. & Van Campenhoudt, L. (1995). *Manuel de recherche en sciences sociales*, Paris : Dunod.

Triandis, H. C. (1995). *Culture and social behavior*, New York : McGraw-Hill.

Chapitre dans un ouvrage collectif

Lavigne, B. (2002). Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptables des PME : une recherche empirique, in Association francophone de la comptabilité, *Technologie et Management de l'Information : Enjeux et Impacts dans la Comptabilité, le Contrôle et l'Audit*.

Thèses

Chapellier, P. (1994). *Comptabilités et système 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.

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 en Sciences de Gestion, Université de Montesquieu-Bordeaux IV.

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

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

Autres sources diverses

Institut National de la Statistique (2011). *Rapport du recensement général des entreprises en 2009*.

Loi n° 2010/001 du 13 avril 2010 portant promotion des PME. Ministère des Petites et Moyennes Entreprises de l'Economie Sociale et de l'Artisanat du Cameroun, Yaoundé.

Serge Valant GANDJA

Titulaire d'un doctorat en Sciences de gestion avec une spécialisation en Comptabilité, il est présent à Kedge Business School depuis 2010. Ses centres d'intérêts s'articulent autour du triptyque *Comptabilité, Gouvernance et Performance des organisations*. A ce titre, il est auteur ou co-auteur de nombreux articles scientifiques publiés dans des revues nationales et internationales : *Recherches en sciences de gestion (ISEOR)*, *Revue du Financier*, *Revue Française de Comptabilité*, *Gestion 2000*, *Strategic Change*, *International Journal of Critical Accounting*, etc. Il enseigne la comptabilité (financière et extra-financière), l'analyse financière dans les différents programmes, et coordonne le parcours Contrôle de gestion et Audit du Programme Grande Ecole de Kedge.

Ginette Polienne IPOUMB

Elle prépare depuis 2014 un doctorat en Sciences de gestion à l'Université de Ngaoundéré sous le thème *Pratiques comptables et performance des organisations*. Elle assure parallèlement des travaux dirigés de comptabilité générale, comptabilité analytique, finance d'entreprise et fiscalité des entreprises à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de (FSEG) de l'Université de Yaoundé II, et est responsable de l'équipe pédagogique de fiscalité des entreprises.

ANNEXES

Annexe 1 Matrice de confusion

Matrice de confusion par redistribution au seuil de 50 %

Prédiction \ Vécité	PC faible ou moyen	PC forte	Total
PC faible ou moyen	14 93,33%	3 13,64%	17
PC forte	1 06,67%	19 86,36%	20
Total	15	22	37

Le taux d'erreur est alors de $4/37 = 10,81\%$.

Matrice de confusion par redistribution au seuil de 70 %

Prédiction \ Vécité	PC faible ou moyen	PC forte	Total
PC faible ou moyen	14 93,33%	2 09,09%	16
PC forte	1 06,67%	20 90,90%	21
Total	15	22	37

Le taux d'erreur est alors de $3/37 = 08,11\%$.

Annexe 2 Courbe de prédiction

Figure 1
Courbe ROC

