



FACTEURS DE CONTINGENCE ET DIFFICULTÉS D'ADAPTATION AU SYSTÈME COMPTABLE OHADA RÉVISÉ PAR LES PME CAMEROUNAISES

CONTINGENCY FACTORS AND ADAPTATION DIFFICULTIES TO THE REVISED OHADA ACCOUNTING SYSTEM : THE CASE OF CAMEROONIAN SMEs

TIONA WAMBA JOSEPH HERMAN

Enseignant Chercheur

Docteur PhD. en Sciences de Gestion

École Normale Supérieure d'Enseignement Technique

Université de Douala - Cameroun

Équipe de Recherche en Sciences de Gestion

wambanadal@gmail.com

NDJECK NOÉ

Enseignant Chercheur

Docteur PhD. en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Économiques et de Gestion Appliquées

Université de Douala - Cameroun

Équipe de Recherche STEG-ENSET

noendjeck@yahoo.fr

DONGOUTIO TSOPGNI PATRICE ARNEL

Professeur des Lycées d'Enseignement Technique 2^{ème} Grade

École Normale Supérieure d'Enseignement Technique

Université de Douala - Cameroun

Équipe de Recherche STEG-ENSET

patricedongoutio@gmail.com

Date de soumission : 11/04/2020

Date d'acceptation : 24/05/2020

Pour citer cet article :

TIONA WAMBA J-H. & al. (2020) «FACTEURS DE CONTINGENCE ET DIFFICULTÉS D'ADAPTATION AU SYSTÈME COMPTABLE OHADA RÉVISÉ PAR LES PME CAMEROUNAISES », Revue Internationale du Chercheur « Volume 1 : Numéro 2 » pp : 170 - 193

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3866315>



Résumé :

L'objectif de cet article est d'appréhender les difficultés rencontrées par les petites et moyennes entreprises camerounaises à l'ère de la production des informations comptables selon le SYSCOHADA révisé. L'enquête par questionnaire menée auprès d'un échantillon de soixante-dix (70) petites et moyennes entreprises (PME) opérant dans la ville de Douala au Cameroun a permis de mettre en exergue deux faits marquants : (i) l'entrée en vigueur du SYSCOHADA révisé s'implémente avec difficultés dans le contexte de la PME. Ces difficultés sont plus ressenties lors de la mise en application de l'approche par les composants; lors de la comptabilisation des instruments de monnaie électronique ; ainsi qu'à l'établissement de certains tableaux de synthèse (Tableau des Flux de Trésorerie et Notes explicatives aussi bien pour le système normal et le système minimal de trésorerie) ; (ii) les facteurs de contingence structurelle (taille de l'entreprise et statut de la personne chargée de l'établissement des états financiers) et comportementale (recyclage du comptable) se révèlent significativement comme étant les causes de ces difficultés.

Mots clés :

SYSCOHADA révisé ; Contingence structurelle ; Contingence comportementale ; Petite et Moyenne Entreprise ; États Financiers de Synthèse

Abstract:

The objective of this study is to understand the difficulties encountered by Cameroonian small and medium size enterprises in terms of production of accounting information according to the revised SYSCOHADA. The questionnaire administered to a sample of seventy (70) small and medium size enterprises (SMEs) operating in the city of Douala, Cameroon, highlighted two remarkable facts: (i) the introduction of the revised SYSCOHADA is being implemented with difficulty within SMEs. These difficulties are more felt when implementing the component approach; in the recognition of electronic money instruments; as well as the preparation of Fiscal and Statistical Declaration (Cash Flow Statement and Explanatory Notes); (ii) structural contingency factors (firm size and status of the financial statement preparer) and the behavioral contingency factor (accountant recycling) are found to be significant causes of these difficulties.

Keywords:

Revised SYSCOHADA; Structural contingency; Behavioral contingency; Small and Medium Size Enterprises; Financial Statements



INTRODUCTION

L'introduction des nouvelles pratiques et méthodes comptables a pris une ampleur considérable depuis ces dernières années, notamment avec l'adoption en 2005 des normes comptables internationales IRFS par les États de l'Union Européenne. Dans cette dynamique, les instances dirigeantes de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), ont adopté le 26 janvier 2017 à Brazzaville, lors de la 43^e session du conseil des ministres, une nouvelle réforme comptable applicable dans tous les pays membres dès janvier 2018. Il s'agit de l'Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière (AUDCIF) auquel est annexé le Système Comptable OHADA (SYSCOHADA) révisé, désormais unique référentiel comptable en vigueur dans l'espace OHADA. Ce nouveau référentiel vient ainsi mettre fin au SYSCOA et au SYSCOHADA qui coexistaient dans la zone OHADA.

Présenté par les organes intervenant dans la normalisation comptable OHADA¹, comme étant des normes de haute qualité, le droit comptable OHADA en vigueur aujourd'hui au Cameroun a apporté des innovations pour se mettre en harmonie avec les normes internationales. Il s'agit désormais d'un nouveau système comptable doté d'un cadre conceptuel propre et des meilleures pratiques nécessaires pour améliorer le traitement comptable et la présentation des états financiers.

Ainsi depuis le 1er janvier 2018, les entités de l'espace OHADA ont l'obligation d'établir leurs comptes personnels ou sociaux d'après les nouvelles dispositions du SYSCOHADA révisé. Aujourd'hui il revient aux professionnels du chiffre de l'espace OHADA de s'approprier dans le fonds et dans la forme ce nouveau cadre réglementaire comptable, d'autant plus que l'application de ce référentiel s'accompagne de profondes modifications dans les états financiers annuels dès l'exercice 2018. Aussi, il est tout à fait évident que ce changement de réglementation comptable ne va pas sans un certain nombre de difficultés pour les entreprises.

Il est donc important de s'intéresser sur la façon dont les entreprises camerounaises se sont appropriées les nouvelles dispositions du SYSCOHADA révisé dans leurs pratiques comptables. Or l'on ne peut vouloir mesurer le niveau d'appropriation en se passant des caractéristiques propres à chaque entreprise. Surtout qu'il n'est pas dénué de sens de penser

¹ Commission de Normalisation Comptable OHADA (CNC/OHADA), Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA), les Conseils Nationaux de Comptabilité (CNC) des États membres



que le degré d'appropriation des entreprises serait tributaire des traits qui les caractérisent ; c'est d'ailleurs ce qu'explique la théorie de la contingence. Selon cette théorie, il existe un lien déterminé entre la structure des organisations, les traits qui les caractérisent et les situations dans lesquelles elles opèrent (Ngongang, 2007). On ne saurait donc faire abstraction du contexte organisationnel dans une tentative d'explication des pratiques comptables des entreprises. Cela amène à examiner l'impact des facteurs de contingence sur les difficultés comptables rencontrées par les entreprises camerounaises dans la pratique des innovations du SYSCOHADA. D'où le thème : « Facteurs de contingence et difficultés d'adaptation au système comptable OHADA révisé par les PME camerounaises ».

Depuis l'avènement du système OHADA en 1993, la problématique autour de la mutation comptable vers ce système a retenu l'attention de plusieurs chercheurs (Ngongang et Kadouamai, 2008 ; Gandja et Ipoumb, 2016 ; Kamavuako J. et Mayimbi P., 2016). Ces travaux mettent en exergue les caractéristiques de ce nouvel ordre comptable africain. Cependant, l'examen de ces travaux révèle qu'un certain nombre d'entreprises éprouvent encore d'énormes difficultés pour produire et utiliser correctement les informations comptables dans l'espace OHADA.

En se référant à la première année d'application du SYSCOHADA révisé (exercice comptable 2018), la présente étude tente d'évaluer le degré de difficultés rencontrées par les PME camerounaises dans l'appropriation des réformes et innovations apportées par ce nouveau référentiel. L'examen de la littérature montre que le recours à la théorie de contingence semble pertinent pour répondre à ce problème. Selon cette théorie, les facteurs déterminant les difficultés rencontrées par les PME lors du changement des règles comptables sont de deux groupes. Le premier groupe renvoie à la contingence structurelle (théorie objective). Il s'agit selon Chapellier (1994) des facteurs pouvant être réduits à quelques caractéristiques fondamentales relatives à la structure de l'entreprise et à son organisation. Le second groupe de facteurs se rapporte à la contingence comportementale (théorie subjective). Selon cette théorie, la personnalisation de l'entreprise a des implications sur les difficultés inhérentes à la mutation comptable (Ngongang et Kadouamai, 2008) au même titre que les caractéristiques structurelles de l'entreprise. En mobilisant cette théorie, les études réalisées par Chapellier (1994 ; 1997) montrent des relations significatives entre les pratiques comptables et les facteurs de contingence. Il en est de même de l'étude réalisée par Kamavuako J. et Mayimbi



P., (2016) dans le contexte de la mutation comptable PCGC/OHADA dans les PME congolaises.

Les études sus citées confirment d'une part l'existence des liens significatifs entre certains facteurs de contingence et les pratiques comptable (SIC, difficultés comptables) ; et rejettent, d'autre part, l'existence de ce lien pour certains facteurs. Ces conclusions non consensuelles poussent à outiller certains de ces facteurs de contingence pour mesurer leur impact sur les difficultés que rencontrent les PME dans la pratique du SYSCOHADA révisé. D'où la question principale suivante : Quel est l'impact des facteurs de contingence sur les difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du SYSCOHADA révisé ?

Cette préoccupation majeure suscite les sous-questionnements suivants :

- Quelle est la nature des difficultés rencontrées par les PME camerounaises dans la pratique du Système Comptable OHADA révisé ?
- Dans quelle mesure les facteurs de contingence structurelle influent-ils sur le degré de difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du SYSCOHADA révisé ?
- Dans quelle mesure les facteurs de contingence comportementale influent-ils sur le degré de difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du SYSCOHADA révisé ?

Cette recherche est importante à divers niveaux. Elle permet de montrer les différents facteurs de contingence structurelle et comportementale des PME, et de présenter ensuite leur influence sur le degré de difficultés rencontrées par ces derniers dans la pratique du SYSCOHADA révisé. Ainsi, l'intérêt de cette étude s'articule autour de deux axes :

✓ Sur le plan théorique, elle nous permet de mieux connaître les facteurs de contingence et les pratiques comptables des PME camerounaises. Les résultats auxquels cette recherche va aboutir viendront enrichir la littérature existante sur la problématique de la mutation comptable ;

✓ Sur le plan pratique, les résultats auxquels nous parviendrons vont permettre aux dirigeants de PME de mettre en place des mesures pouvant faciliter l'intégration des réformes.

Le présent article effectue une revue de la littérature en matière de mutations comptables à l'aune des facteurs de contingence (1.) ; présente le canevas méthodologique (2.) ; dégage et discute des principaux résultats obtenus (3.).



1. Facteurs de contingence et mutation comptable : une analyse théorique

1.1. Naissance du système comptable OHADA révisé

La réforme du référentiel comptable de l'OHADA adopté le 26 janvier 2017 vient répondre aux attentes de tous ceux qui, depuis quelques temps, militent pour l'amélioration de la qualité des informations comptables et financières des entreprises dans les pays de l'espace OHADA. Le chemin parcouru est long. Aussi, il convient de rappeler les principales étapes pour l'aboutissement à cette réforme du droit comptable OHADA :

- La Conférence des chefs d'Etats et de gouvernement de l'OHADA tenue le 17 octobre 2013 à Ouagadougou à l'occasion des festivités marquant les 20 ans de l'OHADA a instruit la révision de l'AUOHCE pour en faire l'unique référentiel comptable en vigueur dans l'espace géographique de l'OHADA ;
- L'avis N°03/2015/AC du 5 novembre 2015 rendu par la CCJA à la demande de la République du Bénin suite aux problèmes posés par la coexistence du Système Comptable OHADA (SYSCOHADA) de l'OHADA et le SYSCOA révisé de l'UEMOA.
- L'élaboration d'un nouvel Acte uniforme dénommé désormais, Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) et non plus Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (AUOHCE) adopté le 26 janvier 2017 par Conseil des Ministres de l'OHADA. Cet Acte uniforme se veut plus en phase avec les réalités économiques et réglementaires des entreprises implantées dans les 17 États membres de la zone.

Sans perdre de vue que notre article consiste à appréhender les difficultés rencontrées dans la pratique du SYSCOHADA révisé, quelques innovations majeures apportées par le SYSCOHADA révisé ont été annexées à la fin de ce papier.

1.2. Théorie de la contingence, ce qu'il faut retenir

La théorie de la contingence est inspirée des travaux britanniques portant sur la relation environnement/structure de l'entité. Les auteurs de l'école de la contingence cherchent à répondre aux questions suivantes : Pourquoi telle entité est performante alors que telle autre ayant la même activité ne l'est pas ? Pourquoi deux firmes de secteurs différents et ayant la



même structure réussissent toutes les deux ? Pourquoi deux autres appartenant au même secteur ont des résultats inégaux alors qu'elles ont la même organisation ?

1.2.1. Définition de la théorie

La contingence est définie selon le dictionnaire Larousse comme la probabilité qu'une chose arrive ou n'arrive pas. Par définition, la **théorie de contingence** est la situation où l'état d'un système est déterminé par la valeur de paramètres internes et externes indépendants, voire contradictoires de ses objectifs. En effet, les organisations sont des systèmes ouverts dont la structure et le mode de gestion dépendent des caractéristiques de l'environnement (technologie, stabilité, etc.) et de caractéristiques internes (stratégie, taille, âge, etc.).

La théorie de contingence stipule qu'il est probable qu'un facteur interne ou externe propre à l'organisation ait un effet sur une ou plusieurs de ses composantes. Elle s'oppose à la théorie classique de l'organisation qui fournit des solutions universelles pour les structures et les procédures de fonctionnement (« The one best way ») applicables à toutes les entreprises.

1.2.2. Modèle de contingence

Tel que présenté par la littérature, deux perspectives peuvent être relevées : la première est la théorie de la contingence structurelle (dite objectiviste) ; et la seconde est la théorie de la contingence comportementale (dite subjective).

❖ Théorie de la contingence structurelle

A l'origine, l'école de contingence tente d'identifier la manière dont se structurent les organisations en étudiant l'influence des variables de contexte sur leurs caractéristiques. Les auteurs considérés comme les pionniers de cette théorie sont : Burns et Stalker, Lawrence et Lorsch, Woodward, Chandler, Mintzberg.

Burns et Stalker montrent que la structure d'une organisation dépend des degrés de complexité et de stabilité de son environnement direct. Leur enquête révèle l'existence de deux (2) types d'organisation : la structure dite mécanique et la structure dite organique. Quant à eux, Paul Lawrence et Jay Lorsch vont montrer le rôle important du degré d'instabilité de l'environnement sur la structuration des organisations, et vont introduire deux concepts nouveaux pour analyser les organisations : la différenciation et l'intégration.



Pour Joan Woodward, ni la taille, ni l'histoire de l'entreprise, ni la branche d'industrie n'expliquaient les différences constatées : les différences provenaient essentiellement de la technologie développée. Cependant, les résultats des travaux de Alfred Dupont Chandler vont révéler qu'à une stratégie donnée doit correspondre une organisation type. Enfin, dans son ouvrage intitulé, Structure et dynamique des organisations, Mintzberg(1982) va énoncer cinq facteurs de contingence à savoir : l'âge et taille ; le système sociotechnique ; la culture ; l'environnement de marché et l'efficacité dans la conception.

❖ Théorie de la contingence comportementale

Comme cela a été démontré ci-dessus, la théorie de contingence structurelle pose, en effet, l'existence d'un lien déterminé entre la structure des organisations et les traits qui caractérisent les situations dans lesquelles elles opèrent, mais elle ne fait aucune mention de l'existence potentielle d'influences de la part des acteurs. Or, l'influence du dirigeant de PME dans la gestion de son entreprise constitue précisément l'une des caractéristiques essentielles de ce type d'entreprises (Chapellier, 1994, 1997 ; Ngongang, 2007). C'est pourquoi comme ces auteurs il convient à notre sens d'élargir le cadre de recherche à la théorie subjectiviste. Selon celle-ci, les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer la structure et le fonctionnement des entreprises.

Cette approche admet le principe qu'un individu est actif par rapport à la situation et non contraint par elle. Ou, plus précisément, que si les caractéristiques organisationnelles et de contexte peuvent dans une certaine mesure limiter et déterminer ses choix, l'acteur n'en est pas moins libre et doué d'intentionnalité et dispose d'une marge de liberté (Crozier et Friedberg, 1977). Ainsi si les caractéristiques organisationnelles sont jusqu'à un certain point liées aux pratiques comptables de gestion des dirigeants de PME, celles-ci ne peuvent seules expliquer l'ensemble de ces pratiques (Chapellier, 1994).

Tels que présentés, il est logique de penser que ces facteurs de contingence peuvent influencer sur l'aptitude des entreprises, surtout celles de petite et moyenne tailles, à s'arrimer aux mutations comptables. Tel est l'objet du sous-paragraphe ci-après.

I.3. Influence théorique des facteurs de contingence sur les pratiques comptables

Dans un travail récent, Koffi Kouadio (2020) souligne que les pratiques comptables des petites entités sont plus informelles que formelles, du fait de l'influence des facteurs de



contingence. Dans leur étude sur la mutation comptable PCGC/OHADA, Kamavuako J. et Mayimbi P., (2016) ont mis en exergue les facteurs de contingence d'ordre structurel propres à l'entreprise (âge, taille, structure de propriété et secteur d'activité) et/ou propres à son organisation comptable (degré d'informatisation, teneur des livres comptables et mission du service comptable) ; et les facteurs d'ordre comportemental propres au dirigeant-proprétaire (âge, expérience entrepreneuriale, niveau et filière d'études, formations suivies en SYSCOHADA) et/ou propres au personnel chargé de la comptabilité de l'entreprise (niveau d'étude, filière de formation et formations en SYSCOHADA) comme pouvant expliquer les difficultés rencontrées par les PME lors de la mutation comptable PCGC-OHADA.

Quelques années avant eux, Ngongang, D. et Kadouamai, S. (2008) en s'intéressant sur la façon dont les entreprises camerounaises s'adaptent aux évolutions de la normalisation comptable OHADA, ont mis en exergue les facteurs de contingence structurelle (la taille, le système utilisé, le teneur des livres et celui qui élabore les états de synthèse) et les facteurs de contingence comportementale (l'âge et le niveau d'étude du dirigeant, la prévision des résultats, le niveau d'étude du comptable principal). Ces conclusions nous servent de base d'hypothèse. Ainsi nous formulons l'hypothèse suivante : **les facteurs de contingence influencent significativement l'aptitude des PME à s'arrimer au SYSCOHADA révisé.**

La vérification de cette hypothèse nécessite au préalable que nous définissions une démarche méthodologique susceptible de nous permettre d'atteindre les objectifs fixés.

2. Démarche méthodologique

Notre démarche consiste, dans un premier temps à une analyse documentaire et dans un second temps, à émettre des hypothèses qui seront testées à l'épreuve des faits. La population cible est celles des PME de la ville de Douala. Compte tenu de l'approche hypothético-déductive et du nombre élevé de prospects (PME), nous avons opté pour une démarche quantitative. Pour répondre à notre question de départ, des données ont été collectées auprès des comptables des PME camerounaises. L'échantillon de ces PME issues de la Capitale économique (Douala), a été constitué de manière non probabiliste. Seules les PME appartenant au secteur tertiaire (commerce, bureautique, boulangerie,...) ont été retenues, car ce secteur est prédominant (totalisant 84,2% d'entreprises). Rappelons que les PME qui relèvent de l'Impôt Libérateur ne font pas partie de l'échantillon compte tenu de la nature de leurs pratiques comptables (Système Minimal de Trésorerie).

Ainsi, ayant ciblé les PME de la Commune d'Arrondissement de Douala 5^{ème} (comme population mère), nous devrions constituer un échantillon d'au moins 10 % de cette population mère et supérieur ou égal à 30 individus (Dépelteau, 2000). Cette population mère compte six-cent soixante-neuf (669) PME. Dans le cas de Douala 5^{ème}, ce pourcentage (10 %) représente 67 individus. Nous avons ainsi imprimé et administré 100 questionnaires en mode face à face, et avons pu en exploiter 70 comme échantillon définitif.

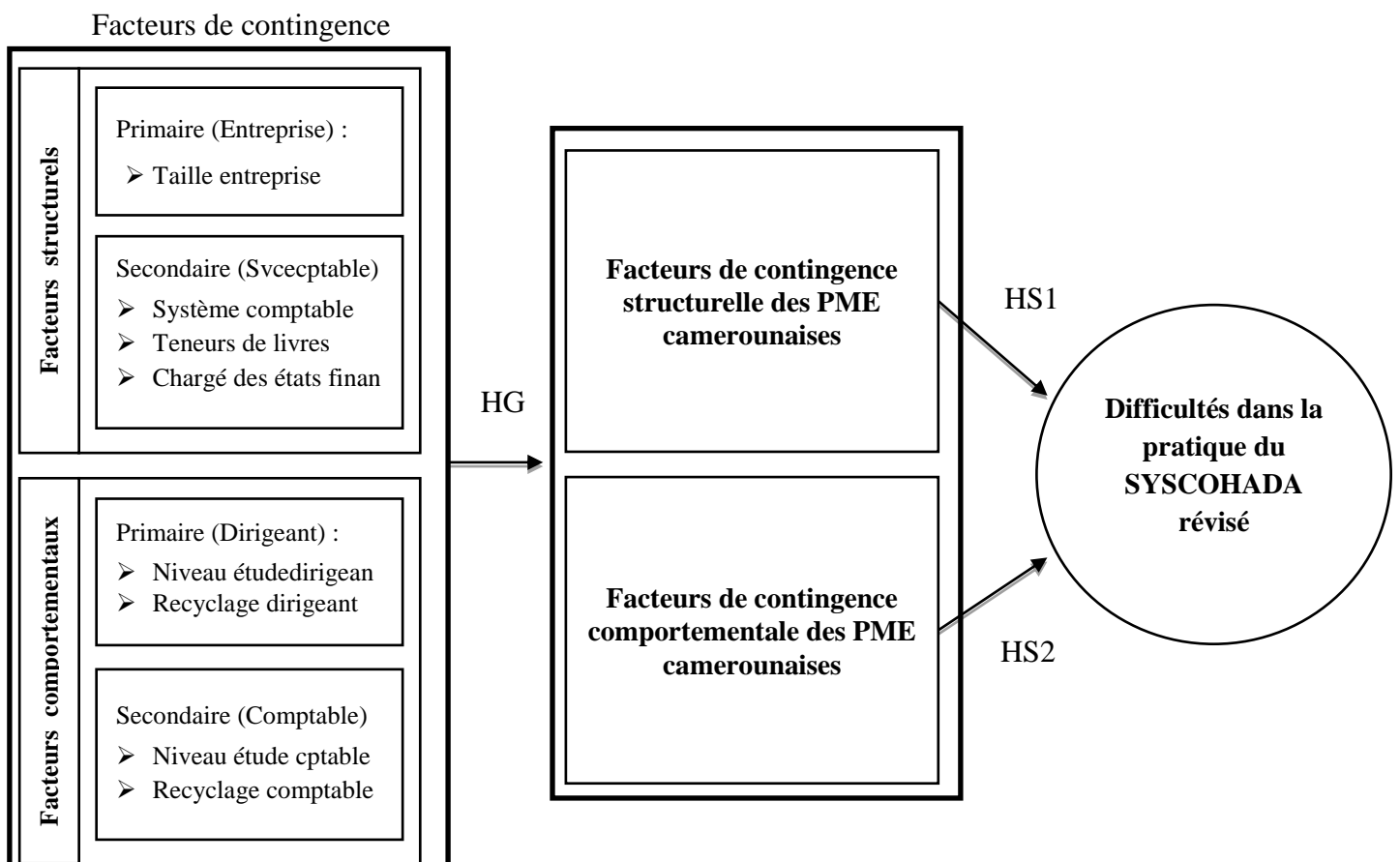
Les hypothèses émises dans le cadre de cet article sont les suivantes :

H₁ : Les facteurs de contingence structurelle expliquent significativement les difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du Syscohada révisé.

H₂ : Les facteurs de contingence comportementale expliquent significativement les difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du syscohada révisé

L'objectif était donc de vérifier ces hypothèses résumées dans le schéma ci-dessous :

Figure 1 : Modèle conceptuel de l'étude



Source : Les auteurs



À travers ce modèle, nous voulons montrer que les facteurs de contingence (structurelle et comportementale) influent sur l'aptitude des PME prospectées à s'adapter aux mutations induites par l'adoption du système comptable OHADA révisé. Pour apprécier la nature des difficultés rencontrées, nous avons opéré une analyse des statistiques descriptives (moyenne et écart-type). Par contre, pour la vérification des hypothèses, après des analyses en composantes principales, nous avons réalisé des analyses de régression.

3. Présentation et discussion des résultats

3.1. Niveau d'adaptation au SYSCOHADA révisé et vérification des hypothèses

Avant toute vérification des hypothèses, il est important d'identifier les difficultés comptables dominantes au sein des entreprises prospectées.

3.1.1. Appréciation de la nature des difficultés comptables rencontrées

Les difficultés comptables appréciées dans cette rubrique sont multiples, elles vont de la connaissance par les comptables, du nouveau plan comptable et de la suppression des charges immobilisées, jusqu'à l'élaboration du tableau des flux de trésorerie et des notes annexes. Le tableau ci-dessous donne un aperçu générique de ces difficultés :

Tableau 1: Moyenne et écart type des difficultés comptables rencontrées

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Écart type
Plan de comptes révisé	70	2,61	,644
Charges immobilisées	70	2,89	,772
Frais accessoires	70	2,69	,877
Approche par les composants	66	3,03	,822
Monnaie électronique	70	3,03	,868
Tenue quotidienne des livres	70	2,47	,847
Conduite des travaux	70	2,53	,653
Établissement du bilan	70	2,73	,850
Établissement du compte Résultat	70	2,80	,844
Établissement du TFT	56	3,09	,837
Établissement des Notes annexes	70	3,03	,761
N valide (listwise)	56		

Source : Nos analyses

Il ressort en général que les PME camerounaises éprouvent des difficultés pour produire les données comptables en système OHADA révisé. Ces difficultés se rapportent plus **aux traitements relatifs à l'approche par les composants ; à la comptabilisation des**



instruments de monnaie électronique ; à l'établissement du Tableau des Flux de Trésorerie et à l'établissement des Notes annexes explicatives.

Comme nous l'avons prévu dans nos hypothèses respectives, ces difficultés peuvent être dues aux phénomènes de contingence tant structurelle que comportementale. Le tableau ci-dessous résume le test de significativité des facteurs de contingence vis-à-vis des difficultés rencontrées dans les pratiques comptables.

Tableau 2 : Facteurs de contingence influençant les pratiques comptables des PME

Contingence structurelle	Stat de Levene	Sig de Fisher	Contingence comportementale	Stat de Levene	Sig de Fisher
Taille de l'entreprise	1,232	0,000	Niveau d'études du dirigeant	1,414	0,575
Système comptable utilisé	2,962	0,381	Recyclage du dirigeant	0,915	0,085
Teneur des livres comptables	5,137	0,479	Niveau d'études du comptable	0,122	0,087
Établissement de la DSF	1,043	0,000	Recyclage du comptable	1,920	0,000

Source : Résultats des Analyses de Données

Au regard du tableau ci-dessus, deux facteurs de contingence structurels ont une statistique de Levene proche de la moyenne et une signification de Fisher nettement inférieure à 5 %. Il s'agit des indicateurs présentant une forte homogénéité de la variance. Autrement dit, la taille de l'entreprise et l'établissement des états financiers de synthèse sont les facteurs de contingence structurelle plus enclins à expliquer les difficultés observées dans l'établissement des états financiers de synthèse. Pour les facteurs de contingence comportementale, c'est le recyclage du comptable qui est l'élément le plus proche de la moyenne. Ces trois variables vont donc être outillés pour tester nos hypothèses spécifiques.

3.1.2. Vérification des hypothèses

Rappelons que les indicateurs des difficultés liées pratiques comptables des PME ont été factorisés à l'aide d'une analyse en composante principale. À cet effet, onze (11) items de mesure des difficultés comptables ont été factorisés et ont permis d'aboutir à la matrice des composantes ci-dessous :

**Tableau 3 : Matrice des composantes**

	Composante
	1
Plan de comptes révisé	,841
Charges immobilisées	,771
Frais accessoires	,809
Approche par les composants	,842
Monnaie électronique	,789
Tenue quotidienne des livres	,811
Conduite des travaux	,761
Établissement du bilan	,887
Établissement du compte Résultat	,886
Établissement du TFT	,715
Établissement des Notes explicatives	,852

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

Source : Nos analyses

La lecture du tableau ci-dessus montre qu'une seule composante a été extraite à la suite de la factorisation des items des difficultés comptables. Les coefficients de chaque item étant très proches les uns des autres, leur homogénéité est prouvée. S'agissant de leur fiabilité, nous avons généré le tableau de calcul du coefficient Alpha de Cronbach ci-dessous :

Tableau 4 : Statistiques de fiabilité de la variable « difficultés rencontrées »

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,946	,946	11

Source : Nos analyses

Ainsi, il apparaît au regard du tableau ci-dessus que les items caractéristiques des difficultés comptables sont tous fiables eu égard un coefficient de fiabilité de 0,946. Nous avons donc réalisé une régression linéaire multiple rapprochant les trois items de contingence au facteur composite des pratiques comptables. Le résultat est donné ci-dessous :

Tableau 5 : Résultats de la régression linéaire multiple

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	A	Erreur standard	Bêta			Tolérance	VIF
(Constante)	3,480	,290		12,017	,000		
1 Nombre d'Employés	-,562	,135	-,327	-4,157	,000	,689	1,451
ÉlaborationDSF	-,465	,171	-,208	-2,725	,009	,730	1,370



Recyclage du comptable	-1,189	,153	-,563	-7,792	,000	,818	1,223
------------------------	--------	------	-------	--------	------	------	-------

a. Variable dépendante : REGR factor score 1 for analysis 1

Source : Nos analyses

- **Analyse de l'incidence des facteurs de contingence structurelle sur les difficultés liées aux pratiques comptables**

Les résultats de la régression tels que présentés dans le tableau 5 ci-dessus montrent que, outre les coefficients de régression négatifs (voir béta standardisés) pour les variables explicatives taille de l'entreprise et établissement des états financiers, les valeurs du t de Student sont respectivement égales à - 4,157 ; -2,725 ($|t| > 2$). Ce qui montre que le lien entre ces facteurs et les difficultés comptables rencontrées est négatif et significatif ($p = 0,000$ et $p = 0,009$ tous inférieurs à 0,05). L'hypothèse spécifique première est donc validée avec la précision selon laquelle : *les facteurs de contingence structurelle (taille de l'entreprise et établissement des états financiers) influencent significativement et négativement le degré de difficultés rencontrées par les PME lors de la production de l'information comptable selon le SYSCOHADA révisé.*

- **Analyse de l'incidence des facteurs de contingence comportementale sur les difficultés liées aux pratiques comptables**

Les résultats de la régression tels que présentés dans le tableau 5 ci-dessus montrent que pour la variable explicative **recyclage comptable**, la valeur du t de Student est de - 7,792 ($|t| > 2$). Le coefficient de régression est négatif et seuil de signification du test $p = 0,000$. Ce qui montre que le lien entre le recyclage du comptable et les difficultés comptables rencontrées est **négatif et significatif** au seuil prédéfini de 5 %. Ainsi, nous retenons notre deuxième hypothèse spécifique en précisant que *Le recyclage du comptable influence significativement et négativement le degré de difficultés rencontrées par les PME lors de la production de l'information comptable selon le SYSCOHADA révisé.*

Ainsi, au terme de la vérification des hypothèses spécifiques, il apparaît que tous les items de contingence n'ont pas le même pouvoir explicatif des difficultés comptables rencontrées par les PME. Toutefois, trois items des facteurs de contingence expliquent significativement le comportement comptable des entreprises prospectées. Il devient donc légitime de conclure que : *les facteurs de contingence que sont la taille, l'établissement des états financiers et le recyclage du comptable ont une influence négative et significative sur le niveau de difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du SYSCOHADA révisé.*



3.2. Discussion des résultats et implications managériales

L'analyse des causes structurelles des difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du SYSCOHADA révisé montre qu'au regard de la taille de l'entreprise et du statut de la personne chargé de l'établissement de la DSF, nous pouvons conclure que la variable « facteurs de contingence structurelle » est une **fonction décroissante** du degré de difficultés rencontrées par les PME. Ce résultat corrobore ceux de Ngongang, D. et Kadouamai, S. (2008) toujours dans le contexte camerounais sur la mutation OCAM/OHADA ; et ceux de Kamavuako J. et Mayimbi P. (2016) dans les PME congolaises sur la mutation PCGC/OHADA.

Il en est de même pour la variable « facteurs contingence comportementale », où seul le recyclage du comptable a été identifié comme item pertinent. En effet, un comptable peut être bien formé, mais ne pas être en phase avec les mutations fiscales et comptables qui ont lieu chaque année. Cela exposerait cruellement son entité aux redressements fiscaux de toute nature. Aussi, plus le responsable de la tenue des livres comptables est actualisé ou recyclé, moins il existera des difficultés liées à la production de l'information comptable au sein de son entité. Ce résultat confirme également ceux de Kamavuako et Mayimbi (2016) et de Tiona et Dipppa (2019).

Les entreprises relativement jeunes et de moindre taille doivent donc tirer des leçons de leurs consœurs de plus grande taille et d'expérience plus élevée en matière de pratiques comptables afin de limiter les effets qu'auraient ces facteurs de contingence structurelle sur le degré d'adaptation aux difficultés comptables. Ceci est rendu facile et moins coûteux grâce aux échanges d'expériences professionnels sur les plateformes indiquées à cet effet, ou à la participation aux ateliers de formation ouverts aux professionnels des métiers de la comptabilité. Par-dessus tout, la mise en place d'un système comptable et financier automatisé est fortement recommandée.

CONCLUSION

L'objet de cet article était d'analyser la relation qui existerait entre les variables relatives aux facteurs de contingence et aux difficultés comptables rencontrées. Pour ce faire, nous avons adopté une démarche hypothético-déductive sur un échantillon de 70 entreprises géo localisées dans la ville de Douala. Les données collectées à l'aide d'un questionnaire sont



essentiellement primaires. La méthode d'administration du questionnaire était le face à face et l'auto-administration. Nos données ont été décrites par statistiques descriptives, par Analyses en Composantes principales et de fiabilité ; et testées par l'analyse de variance et la régression linéaire multiple.

Au terme de cette étude, nous constatons que la pratique du SYSCOHADA révisé s'implémente avec difficultés en contexte de la PME camerounaise. Ces difficultés sont plus ressenties lors de la **mise en application de l'approche par les composants** ; lors de la **comptabilisation des instruments de monnaie électronique** ; ainsi qu'à l'**établissement de certains tableaux de synthèse (Tableau des Flux de Trésorerie et Notes explicatives)**.

Parlant des déterminants des difficultés comptables rencontrées par les PME camerounaises, nous avons huit (8) variables insérées dans le modèle dont quatre (4) concernant les facteurs de contingence structurelle et quatre (4) concernant les facteurs de contingence comportementale. Parmi les huit, **trois (3)** se sont avérées posséder une influence statistiquement significative sur le degré de difficulté comptables rencontrées par les PME. Ces trois variables sont, pour les facteurs de contingence structurelle : **la taille de l'entreprise et le statut du chargé de l'établissement des états financiers**; et pour les facteurs de contingence comportementale : **le recyclage du comptable**.

Pour ce qui est du sens de la relation, l'analyse de régression nous a permis pour ces trois variables de **valider** les sous hypothèses. Ce qui signifie que :

- ✓ Le niveau de difficultés rencontrées par les PME dans la pratique du SYSCOHADA révisé diminue quand la taille de l'entreprise augmente ;
- ✓ Les PME qui confient l'élaboration de leurs déclarations statistiques et fiscales (DSF) à un cabinet comptable rencontrent moins de difficultés dans la pratique du SYSCOHADA révisé que les PME où la DSF est élaborée par le comptable salarié ;
- ✓ Les PME ayant un comptable formé (recyclé) en SYSCOHADA révisé ont moins de difficultés dans la pratique que les PME où le comptable n'a reçu aucune formation.

Au regard des résultats que nous venons de produire, il convient de faire des recommandations aux PME camerounaises. Nous suggérons aux dirigeants des PME de renforcer les capacités de leurs comptables vis-à-vis du SYSCOHADA révisé ; ou à défaut de recourir aux cabinets comptables, particulièrement pour ce qui est de l'établissement des états



financiers. Pour le recyclage des comptables d'entreprises, des sessions de formation ont été organisées au Cameroun et de nombreuses autres continuent d'être programmées.

Comme toute recherche, celle-ci souffre de certaines limites qu'il convient de soulever. L'une des principales limites vient du fait que l'échantillon étant composé uniquement des PME opérant dans une ville du pays (Douala) peut présenter certains biais qui limitent ainsi la validité externe de nos conclusions. En outre, lors de nos investigations sur le terrain, le constat que nous avons opéré est que la plupart des entreprises n'ont pas encore mis en application les réformes du SYSCOHADA révisé, d'ailleurs la plupart des DSF attendues pour l'exercice 2018 était faite selon l'ancien système. Cela s'explique par le fait que 18 mois après son entrée en vigueur, il y a tout juste 1 mois que le SYSCOHADA révisé est entré en application au Cameroun (Loi n° 2019/262 du 28 mai 2019); ce qui laisse penser que notre étude était un peu précoce. Par conséquent elle ouvre de nombreuses pistes futures de recherche une fois que les PME se seront mieux appropriées ces réformes.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Burns T. and Stalker G. M. (1961). *The Management of Innovation*. (Compte rendu), par Jacques Delpeyrou (1963), in *Sociologie du Travail*, pp 97-98 ;

Chapellier P. (1994), *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME – Essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II

Chapellier P. (1997), « Profil de Dirigeant et données comptables de gestion en PME », *Revue Internationale PME*, vol. 10, n°1, pp. 9-41.

Chapellier P. et al. (2013), « Le système d'information comptable des dirigeants de PME Syriennes : complexités et contingences », *Management et Avenir*, No. 65, pp.48- 72.

Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Editions du Seuil ;

Dépelteau F. (2000), *La démarche d'une recherche en sciences humaines : de la question de départ à la communication des résultats*, Presses Université Laval, 434 p ;



Gandja S., Ipoumb G. (2016), « Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement: le cas du Cameroun », *Management Sciences Sociales, Contextualisation: pratiques et enjeux*, No. 20, pp.18-38.

Kamavuako J. et Mayimbi P. (2016), « Les difficultés rencontrées par les PME lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des pme congolaises », in *Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACC) –VF*, 21 p.

Koffi Kouadio B. P. (2020), Étude du système d'information comptable des très petites entreprises ivoiriennes : nature et utilité, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, ISSN 2550-469X, Numéro 12, Spécial JIREF et CCA, pp 617-645 ;

Lawrence P. R., et Lorsch J. W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Boston: Harvard Business School Press;

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

Loi n° 2019/262 du 28 mai 2019 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 2004/073 du 05 avril 2004 portant application du SYSCOHADA et de la DSF.

Loi n° 2015/010 du 6 juillet 2015 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 2010/001 du 13 avril 2010 portant promotion des petites et moyennes entreprises.

Mintzbert, H. (1982), « Structure et dynamique des organisations », Les Editions d'organisation, 434p ;

Ngongang D. (2007), « Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes », *Revue des Sciences de Gestion*, N°224-225, p. 49 à 57.

Ngongang D. et Kadouamai, S. (2008), « Mutation comptable OCAM/OHADA et facteurs déterminants du changement dans les entreprises camerounaises », *Euro-Mediterranean Economics and Finance Review*, Vol. 3, No.1, pp.190-207.

OHADA (2000), « Acte Uniforme Portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des entreprises et système comptable OHADA (SYSCOHADA) », *Journal Officiel OHADA*, numéro 10, édition du 20 novembre 2000, Yaoundé, 752 p.



OHADA (2017), « Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et système comptable OHADA (SYSCOHADA) », Journal Officiel OHADA, numéro spécial, édition du 15 février, Yaoundé, 1246 p. ;

Tiona Wamba J. H. et Dippa Koldjeng R. (2019), « pratiques comptables de la petite et moyenne entreprise camerounaise à l'ère du syscohada révisé », *Revue de Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 », p 25-45 ;

Woodward J. (1965), "*Industrial organization : Theory and Practice*", Londres, Oxford University Press, USA 2nd edition ;



ANNEXES

Tableau 6 : Liste partielle des comptes modifiés

Cptes	Libellés		Cptes	Libellés	
	Avant la réforme	Après la réforme		Avant la réforme	Après la réforme
105	Primes liées aux capitaux propres	Primes liées au capital social	471	Comptes d'attente	Débiteurs et créiteurs divers
109	Actionnaires, capital souscrit, N.A.	Apporteurs, capital sous. N.A.	472	Versements restant à effectuer sur ti	Créances et dettes sur titres de place
132	Marge brute (M.B.)	Marge commerciale (M.C)	474	Répartition périodique des charges..	Compte de répartition périodique charg
141	Subventions d'équipement a	Subventions d'équipement	475	Créances / travaux non encore fact	Compte transitoire, ajustement spécial
172	Emprunts équiva crédit-bail immob	Dettes location acq/crédit-bail immo	499	Risques provisionnés	Provisions pour risques à court terme
173	Emprunts équiva crédit-bail mobilie	Dettes location acq/crédit-bail mobil	59	Dépréciatio et risques provisionnés	Dépréci et provisions pour risque à CT
197	Provisions charges à répartir sur ...	Provisions pour restructuration	599	Risques provisionnés à caractère fin	Provisions pour risque à CT à carac fin
211	Frais de recherche et de dvppement	Frais de développement	634	Redevances pour brevets, licences	Redevances pour brevets, concessions
213	Logiciels	Logiciels et sites internet	637	Rémunérat de pers ext à l'entreprise	Rémunérat de pers extérieur à l'entité
225	Terrains de gisement	Terrains de carrières – tréfonds	659	Charges provisionnées d'exploitatio	Charges pour dépréciations et provi...
239	Bâtiments et installations en cours	Bâtiments, aménagements, installati	672	Intérêts dans loyers de crédit-bail et	Intérêts dans loyers de location acquis
246	Immobilisations animales et agricol	Actifs biologiques	677	Pertes sur cessions de titres de place	Pertes sur titres de placement
247	Agencements et ... du matériel	Agenceme,... du matériel et actifs bi	678	Pertes sur risques financiers	Pertes et charges sur risques financiers
248	Autres matériels	Autres matériels et mobiliers	679	Charges provisionnées financières	Charges pour dépréciations et provi
271	Prêts et créances non commerciales	Prêts et créances	691	Dotations aux provisions d'exploitat	Dotations aux provisions et aux dépréci
29	Provisions pour deprecation	Dépréciations des immobilisations	697	Dotations aux provisions financière	Dotations aux prov et aux déprécfinan
291	Provisions prdépréciati... incorp	Dépréciations des immob incorporel	759	Reprises de charges provisi d'explo	Reprises de charges pour dépré et prov
292	Provisions prdépréciati des terrains	Dépréciations des terrains	771	Intérêts de prêts	Intérêts de prêts et créances diverses
293	Provisions prdépréciatibâtimen...	Dépréciations des bâtiments, ...	772	Revenus de participations	Revenus de parti et autres titres immob
294	Provisions prdépréciati de matériel	Dépréciations de matériel, mobilier	776	Gains de change	Gains de change financiers
295	Provisions prdépréciati des avances	Dépréciations des avances et acompt	779	Reprises de charges provisionéfin	Reprises de charges pour dépré et prov
296	Provisions prdépréciat des titres pa	Dépréciations des titres de participat	791	Reprises de provisions d'exploitatio	Reprises de provisions et dépré d'expl
297	Provisions prdépréciati autres imm	Dépréciations des autres immobilisat	797	Reprises de provisions financières	Reprises de provisions et déprécifinan
39	Dépréciations des stocks	Dépréciations des stocks et encours	839	Charges provisionnées H.A.O.	Charges pour dépréciat et provi H.A.O
414	Créances sur cessions d'immobilisat	Créances sur cessions courantes d'im	849	Reprises des charges provisi H.A.O	Reprises charges prdépré et prov HAO
426	Personnel, participation aux bénéféc	Personnel, part bénéféc et au capital	853	Dotations aux proviprdépréc HAO	Dotations aux dépréciations H.A.O
46	Associés et groupe	Apporteurs, associés et groupe	86	Reprises hors activités ordinaires	Reprises de charges, prov et dépr HAO



461	Associés, opérations sur le capital	Apporteurs, opérations sur le capital	863	Reprises de provision prdépr HAO	Reprises de dépréciations h.a.o.
-----	-------------------------------------	---------------------------------------	-----	----------------------------------	----------------------------------

Source : Conçu par nos soins au vue de la littérature

Tableau 7 : Liste des comptes supprimés

Comptes	Libellés	Comptes	Libellés
14211	Subventions d'équipements B	61115-16	Transports sur achats SUPPORT. A L'ETRANGER
16761	Droits du concédant exigibles en nature	62351	Contrats assimilés CAM
20111	Frais d'éts/Frais de constitution	62352	Contrats assimilés CEMAC
20121	Frais d'éts/Frais de prospection	62353	Contrats assimilés OHADA
20131	Frais d'éts/Frais de publicité et de lancement	62354	Contrats assimilés HORS OHADA
20141	Frais d'éts/Frais de fonctionnement antérieurs au démar.	62561	Assurances transport sur achats CAM
20151	Frais d'éts/Frais de modification du capital (fusions, ...)	62562	Assurances transport sur achats CEMAC
20161	Frais d'éts/Frais d'entrée à la Bourse	62563	Assurances transport sur achats OHADA
20171	Frais d'éts/Frais de restructuration	62564	Assurances transport sur achats HORS OHADA
20181	Frais divers d'établissement	63211	Rémunérations d'intermédiaires et de conseils /achats CAM
20211	Charges à répartir/Charges différées	63212	Rémunérations d'intermédiaires et de conseils /achats CEMAC
20221	Charges à répartir/Frais d'acquisition d'immobilisations	63213	Rémunérations d'intermédiaires et de conseils /achats OHADA
20261	Charges à répartir/Frais d'émission des emprunts	63214	Rémunérations d'intermédiaires et de conseils HORS OHADA
20281	Charges à répartir/Charges à étaler	63231	Rémunérations des transitaires CAM
20611	Primes de rembst des Obligations ordinaires	63232	Rémunérations des transitaires CEMAC
20621	Primes de rembst des Obligations convertibles	63233	Rémunérations des transitaires OHADA
20681	Primes de rembst des Autres emprunts obligataires	63234	Rémunérations des transitaires HORS OHADA
22261	Terrains aménagés Parkings	65311	Quote-part de résultat annulée sur exécution partielle CAM
28211	Amortissements des terrains agricoles et forestiers	65312	Quote-part de résultat annulée sur exécution partielle CEMAC
28251	Amortissements des terrains de gisement	65313	Quote-part de résultat annulée sur exécution partielle OHADA
38731	Produits fabriqués en consignation	65314	Quote-part de résultat annulée sur exécution partielle H. OHADA
47271	Versements restant à effectuer sur Titres immobilisés	68111	Dotations aux amort. d'exploitation des charges immobilisées
47281	Versements restant à effectuer sur Titres de placement	68112	Dotations aux amort. d'exploit. des charges immob. frais d'éts
48311	Dettes sur acquisition de titres de placement	68113	Dotations aux amort. d'exploit. des charges immob. charges à ré
48611	Créances sur cessions de titres de placement	68114	Dotations aux amort. d'exploit. des charges immob. primes rbst
61111	Transports sur achats ROUTE	68121	Dotations aux amorts d'exploitation des immob incorporelles
61112	Transports sur achats FERROVIAIRE	68721	Dotations aux amort. des primes de rembour. des obligations



61113	Transports sur achats MER	68781	Autres dotations aux amortissements à caractère financier
61114	Transports sur achats AIR	69121	Dotations aux prov d'exploit pour grosses réparations

Source : Conçu par nos soins au vue de la littérature

**Tableau 8 : Liste de quelques nouveaux comptes**

Comptes	Libellés	Comptes	Libellés
1381	Résultat de fusion	5016	Frais d'acquisition des titres de trésor et bons de caisse
1382	Résultat d'apport partiel d'actif	5026	Frais d'acquisition des actions
1383	Résultat de scission	5036	Frais d'acquisition des obligations
1384	Résultat de liquidation	525	Banques dépôt à terme
1613	Emprunts obligataires remboursables en actions	55	Instruments de monnaie électronique
174	Dettes de location acquisition /location de vente	551	Monnaie électronique - carte carburant
2121	Brevets	552	Monnaie électronique - téléphone portable
2122	Licences	553	Monnaie électronique - carte péage
2123	Concessions de service public	554	Porte -monnaie électronique
2131	Logiciels	6015	Frais sur achats
2132	Sites internet	6025	Frais sur achats
2316	Bâtiments de location – acquisition	6234	Location-vente
2745	Obligations	6314	Commissions d'affacturage
2746	Actions ou parts propres	6317	Frais sur instruments monnaie électronique
2911	Dépréciations des frais de développement	6326	Rémunérations d'affacturage
313	Actifs biologiques	656	Perte de change sur créances et dettes commerciale
3131	Animaux	657	Pénalités et amendes pénales
3132	Végétaux	6714	Primes de remboursement des obligations
404	Fournisseurs, acquisitions courantes d'immobilisations	7015	Sur internet
4041	Fournisseurs dettes en compte, immobilisations incorporelles	7019	Rabais, remises, ristournes accordés (non ventilés)
4042	Fournisseurs dettes en compte, immobilisations corporelles	724	Production autoconsommée
4046	Fournisseurs effets à payer, immobilisations incorporelles	751	Profits sur créances clients et autres débiteurs
4047	Fournisseurs effets à payer, immobilisations corporelles	756	Gains de change sur créances et dettes commerciales
413	Clients, chèques, effets et autres valeurs impayés	775	Intérêts dans loyers de location acquisition
4261	Participation aux bénéfices	799	Reprises de subventions d'investissement
4264	Participation au capital	833	Charges liées aux opérations de restructuration
4713	Obligataires	837	Charges liées aux opérations de liquidation
4715	Rémunérations d'administrateurs	843	Produits liés aux opérations de restructuration
4716	Compte d'affacturage	844	Indemnités et subventions H.A.O
473	Intermédiaires - opérations faites pour compte de tiers	847	Produits liés aux opérations de liquidation

Revue Internationale du Chercheur

ISSN : 2726-5889

Volume 1 : Numéro 2



Source : Conçu par nos soins au vue de la littérature