

# **ANALYSE DES FACTEURS DETERMINANTS LA MUTATION COMPTABLE OCAM/OHADA**

**Dagobert NGONGANG**  
Université de Ngaoundéré  
(Cameroun)

## **RESUME :**

Cette étude a pour objet d'analyser la mutation comptable OCAM/OHADA. Elle relève que le système OHADA est un système uniformisé et non harmonisé comme l'indique son nom.

L'enquête menée auprès de 66 entreprises camerounaises ayant adopté le système OHADA montre d'une part que quatre facteurs de contingence structurelle influencent sur la mutation comptable ; la taille, le système utilisé, le teneur des livres et l'élaborateur des états de synthèse ; d'autre part quatre facteurs de contingence comportementale influencent sur la mutation comptable : l'âge et le niveau d'étude du dirigeant, la prévision des résultats, le niveau d'étude du comptable.

**MOTS CLES :** Mutation comptable, Facteurs de contingence structurelle, Facteurs de contingence comportementale, OCAM, OHADA.

## INTRODUCTION

L'environnement actuel se caractérise sur le plan comptable par une uniformisation et/ou une harmonisation des normes comptables. C'est ainsi que dans différents pays développés des structures sont mises en place pour s'occuper de la normalisation : le Conseil National de la Comptabilité (France), le Conseil Allemand de Normalisation (Allemagne), l'Accounting standards Board (Royaume-Uni) et le Financial Accounting Standards Board (Etats-Unis). Sur le plan international, deux structures se préoccupent des besoins de normes internationales : le Financial Accounting Standards Board (FASB) américain, dont les normes sont les plus détaillées et les plus appliquées et l'International Accounting Standards Board (IASB) qui publie les normes IAS/IFRS (Grennier et Bonnebouche, 2004). La problématique de la mutation comptable dans l'environnement européen a attiré l'attention de plusieurs chercheurs (Bobet et Flageul, 2003 ; Tort, 2004 ; Delesalle, 2003 ; Hoarau, 2003 ; Prost, 2003 ; Righter, 2004 ; Walton, 2003 ; Abadie, 2004 ; Gondran et Brodhag, 2003).

Aujourd'hui, poussés par l'environnement concurrentiel, les pays de l'Afrique Centrale ont muté leur système comptable du plan OCAM (Organisation Comptable Africaine et Malgache) au système OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires). Le plan comptable est d'abord un support de transfert des informations diffusées, un outil de conquête économique (Burlaud, 1995) et une arme dans la compétition économique mondiale (CNC, 1992). La mutation comptable ne va pas sans un certain nombre de difficultés.

Il est important de s'intéresser sur la façon dont les entreprises camerounaises s'adaptent aux évolutions de la normalisation comptable OHADA, sur la manière dont elles abordent en conséquence les nouvelles pratiques de la comptabilité pour présenter leurs états comptables et financiers. Dans l'entreprise africaine, le principal stakeholder est le plus souvent le dirigeant-proprétaire (Jeannings et Beaver, 1997). Le dirigeant s'implique dans tous les aspects de la gestion (Julien et Marchesnay, 1988) et il est souvent confondu avec l'entreprise (Julien, 1990). Ayant un effet sur la gestion de l'entreprise, la personnalisation de l'entreprise a aussi des implications sur la mutation comptable. La mutation comptable a des effets sur le système d'information comptable.

L'objectif de cette étude est de caractériser la mutation comptable OCAM/OHADA dans les entreprises camerounaises. Principalement d'identifier les facteurs déterminants la tenue correcte des livres comptables selon le système OHADA. Plus précisément, quels sont les facteurs qui relèvent du dirigeant et du comptable (facteurs de contingence comportementale) et ceux qui relèvent de la structure organisationnelle (facteurs de contingence structurelle) ? Cette communication se propose d'apporter des éléments de réponse à ces deux interrogations.

Nous présenterons d'abord la problématique de la mutation comptable, ensuite nous décrirons la méthodologie de recherche et enfin, nous analyserons les résultats empiriques.

## **I. LA PROBLEMATIQUE DE LA MUTATION COMPTABLE**

Pour rappeler la réalité des difficultés de la mutation comptable, nous relevons premièrement le problème du dépôt tardif des états financiers. Le changement des systèmes comptables et leur harmonisation n'est pas neutre (Corrine Olivier, 1999).

Deuxièmement, les entreprises camerounaises ont du mal à confectionner véritablement les états financiers pouvant traduire la réalité de l'entreprise. Les états financiers présentés sont généralement les travaux effectués pour accomplir les formalités légales. Les entreprises veulent simplement échapper à la répression fiscale. Les entreprises préfèrent généralement présenter les états financiers selon le plan OCAM. Une procédure de transformation de ces états financiers tenus selon le plan OCAM au système OHADA sera faite par des experts comptables. Certains états financiers sont rejetés à cause des données irréelles constatées dans ces états financiers. Les entreprises et notamment les PME appréhendent et adoptent de façon différenciée le changement qui se traduit par exemple par l'adoption soit des plans comptables nationaux (Côte d'Ivoire par exemple) soit du plan comptable de l'OCAM (Gouadain, 1995 ; Causse, 1999 ; Perochon, 2000). Le système comptable OHADA devrait remplacer le plan comptable OCAM dans les entreprises camerounaises. Ce système vise à amener les entreprises même du secteur informel à se doter d'une comptabilité minimale dans le but d'intégrer ces entreprises progressivement dans la sphère de l'économie marchande et à permettre à leurs créateurs d'effectuer un suivi rationnel de leur gestion (Pintaux, 2002). Le système OHADA tient compte des réalités Africaines.

Nous allons tour à tour définir le concept de mutation comptable, présenter la diversité des mutations comptable et analyser les facteurs déterminant la mutation comptable.

### **I.1. LE CONCEPT DE MUTATION COMPTABLE**

La mutation comptable ou changement de méthode comptable, ou changement de convention comptable est un changement en vertu duquel l'entreprise adopte une nouvelle façon de comptabiliser une opération donnée ou d'évaluer un élément d'actif ou de passif (sylvain, 1982). Trois raisons expliquent la mutation comptable :

- une modification de conventions comptables ;
- Une révision d'estimation comptable ;
- Une correction d'erreur influant sur les états financiers (ou comptes annuels) d'un exercice antérieur.

Selon ONECCA (2002) la mutation comptable consiste pour une entreprise à déterminer sous sa responsabilité, les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant aussi bien un contrôle interne fiable que externe, de la réalité des opérations et de la qualité des comptes, tout en favorisant la collecte des informations.

La mutation comptable est un concept pluridimensionnel ou polysémique. Il serait intéressant d'analyser les différentes approches.

## I.2. LA DIVERSITE DES MUTATIONS COMPTABLES

Lorsque l'on parle de mutation comptable, on distingue : l'harmonisation, la normalisation et l'uniformisation.

L'harmonisation est la forme la plus prudente et la plus douce d'intégration juridique, apparemment respectueuse de la souveraineté des états et de la spécificité de leurs législations. Elle est une opération consistant à mettre en accord des dispositions d'origine différente, plus spécialement à modifier des dispositions existantes afin de les mettre en cohérence entre elles ou avec une forme nouvelle (Issa-Sayegh, 1999).

Selon Nemedeu (2005), l'harmonisation ou coopération, au sens strict du terme est l'opération consistant à la rapprocher des systèmes juridiques d'origine et d'inspiration différentes (voire divergent) pour les mettre en cohérence entre eux en réduisant ou supprimant leurs différences et leurs contradictions de façon à atteindre des résultats comptables entre eux et avec les objectifs communautaires recherchés.

La normalisation est une méthode plus radicale de l'intégration juridique puis qu'elle consiste à effacer les différences entre les législateurs nationales en leur substituant un texte unique, rédigé en des termes identiques pour tous les états concernés. La normalisation comptable est l'ensemble des normes ou règles qu'une entreprise est tenue de suivre pour comptabiliser certaines opérations par opposition à des méthodes entre lesquelles, il est permis de faire un choix pour traiter d'autres opérations (Nemedeu, 2005).

Selon ONECCA (2002), la normalisation comptable est l'ensemble des règles adoptées par les associations comptables professionnelles ou d'autres organisations et portant sur la façon précise de comptabiliser les opérations susceptibles de faire l'objet de différents traitements comptables.

Le projet d'uniformisation du droit comptable a pour objectif d'améliorer l'environnement comptable. Il permet de mettre à disposition des entreprises des textes juridiques et comptables simples et performants. L'on peut en espérer ainsi la mise en place de la sécurité juridique et comptable, en restaurant un climat de confiance (Minkom Obame, 2000). Les normes permettent ainsi d'assurer une certaine cohésion sociale. Les normes du droit comptable sont caractérisées par leurs finalités et par leur forme. Il s'agit de normes juridiques en cela leur finalité est de permettre l'uniformisation des modes de représentation de l'organisation et par là une comparabilité de l'information produite (Noël, 2005). Les méthodes utilisées par les comptables seraient donc en partie déficientes du fait de la complexité croissante des montages financiers réalisés par les entreprises.

Contrairement à son titre, OHADA ne réalise pas une harmonisation du droit des affaires des différents états parties au traité, mais son unification (Pailluseau, 2004). En effet, le texte d'un acte uniforme s'applique de la même manière, par exemple à Dakar, Brazzaville, Cotonou, Ouagadougou, Conakry ou Yaoundé. L'unification du droit dans un des droits des pays membres d'une union réalisée, par exemple, comme dans l'union Européenne par la voie de directives. L'unification écrite des mouvements centrifuges qui tendent à une « désharmonisation » (Pailluseau, 2002 et 2004).

### **I. 3. ANALYSE DES FACTEURS DETERMINANTS LA MUTATION COMPTABLE**

Les facteurs susceptibles d'influencer la mutation comptable sont de deux groupes : les facteurs de contingence structurelle d'une part et les facteurs de contingence comportementale d'autre part.

Les facteurs de contingence structurelle sont des facteurs ou paramètres influençant l'organisation. Selon la théorie de la contingence structurelle, il existe un lien déterminé entre la structure des organisations et les traits qui caractérisent les situations dans lesquelles elles opèrent. Cette théorie est qualifiée de théorie objective. Brenneman et Separi (2001) identifient six facteurs : la structure, la taille, l'âge et la culture de l'entreprise, l'emploi de la technologie et l'environnement. Mintzberg (1982) identifie quant à lui des facteurs qui influencent le plus les systèmes de gestion : l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la culture et les relations de pouvoir.

Selon Chapellier (1994), en contexte de PME, les facteurs de contingence structurelle peuvent être réduits à quelques caractéristiques fondamentales qui renvoient aux concepts de complexité et d'incertitude. D'ailleurs, il retient comme facteurs de contingence structurelle, la taille, l'âge de l'entreprise, le degré d'informatisation de la gestion et la nature de l'activité. Lavigne (1999) montre que la taille des PME, la structure de la propriété et l'endettement constitue des déterminants des pratiques de comptabilité générale.

Si des facteurs de contingence structurelle déterminent les pratiques comptables, ces mêmes facteurs devraient aussi agir sur la perception des difficultés dans la mutation comptable OCAM-OHADA. A partir de la saisie de certaines transactions, la comptabilité générale fournit des représentations sous forme de comptes de bilan, de compte de résultat (Reix, 2004). Un nombre de facteurs de contingence structurelle comme la taille, la forme juridique, l'activité de l'entreprise influencent sur la mutation comptable.

De cette analyse, nous formulons l'hypothèse première suivante : *les facteurs de contingence structurelle influencent sur la tenue correcte des livres comptable lors de la mutation comptable.*

Dans les PME, les dirigeants jouent un rôle très déterminant. Certains auteurs (Chapellier, 1994, Lavigne, 2002) pensent qu'il convient d'élargir l'approche contingence en intégrant dans l'analyse des facteurs d'ordre comportemental relatif au profil des acteurs comptables. En matière de comptabilité, le dirigeant occupe un rôle unique car il est le seul à avoir à la fois une fonction de producteur et d'utilisateur (Lacombe-Saboly, 1994). Selon la théorie subjective, les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer la structure et le fonctionnement des entreprises.

Chapellier (1994 et 1997) montre des associations entre les pratiques comptables et les déterminants suivants : la formation et les buts du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne, l'implication du comptable externe, l'expérience du dirigeant, l'âge et le type de formation. Lavigne (2000) pour sa part identifie des liens entre les pratiques de comptabilité générale et les facteurs de contingence comportementale suivants : les préférences

informationnelles du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne et les exigences des créanciers externes relativement aux états financiers.

Si des facteurs de contingence comportementale influent sur les pratiques comptables, les facteurs devraient aussi agir sur la mutation comptable. Un certain nombre de facteurs de contingence comportementale comme le type de formation, l'expérience, l'âge et le niveau d'étude du dirigeant et du comptable influent sur les difficultés dans la tenue des livres comptables lors de la mutation comptable.

De cette analyse, nous formulons l'hypothèse suivante : *les facteurs de contingence comportementale influencent sur la tenue des livres comptables lors de la mutation comptable.*

## **II. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE**

Le cadre méthodologie nous permet de présenter successivement les hypothèses de recherche, la mesure des variables, l'outil d'analyse et les caractéristiques de l'échantillon.

### **II.1. HYPOTHESES DE RECHERCHE**

Rappelons que l'objectif de cette étude est double. Il s'agit d'une part de caractériser la mutation comptable et d'autre part d'analyser la relation entre les facteurs de contingences et la mutation comptable OCAM/OHADA.

Deux hypothèses découlent de ses objectifs :

H1 : les facteurs de contingence structurelle influencent sur la tenue correcte des livres comptable lors de la mutation comptable.

H2 : les facteurs de contingence comportementale influencent sur la tenue des livres comptables lors de la mutation comptable.

### **II. 2. MESURE DES VARIABLES**

Dans le cadre de cette étude, 2 concepts ont été utilisés : la mutation comptable et les facteurs de contingence.

La mutation comptable a été mesurée par la difficulté rencontrée ou pas dans la tenue correcte des livres comptables par les entreprises camerounaises lors du processus de mutation comptable OCAM/OHADA.

Les facteurs de contingence qui sont soupçonnés comme étant des déterminants des difficultés dans la mutation comptable ont été appréhendés en terme de facteurs de contingence structurelle d'une part et les facteurs de contingence comportementale d'autre part.

Les facteurs de contingence structurelle ont été décomposés en deux groupes. C'est ainsi qu'on a mesuré les facteurs de contingence structurelle primaire qui sont liés à l'essence même de l'entreprise (activité, âge, taille) et les facteurs de contingence structurelle secondaires, liés à l'organisation mise en place par l'entreprise (système comptable utilisé, teneurs de livres, l'établissement des états financiers, utilisation de logiciel et fonctionnement en réseau).

Les facteurs de contingence comportementale ont été décomposés en deux groupes. C'est ainsi qu'on a mesuré les facteurs de contingence comportementale liés au dirigeant, principal décideur (âge, niveau d'étude, prévision de résultats, ancienneté, type de formation) et les facteurs de contingence comportementale du comptable, principal acteur de l'activité comptable (type de formation, niveau d'étude).

Toutes les variables de notre étude sont qualitatives et nous avons utilisé la méthode déclarative. Les répondants ont été invités à choisir parmi plusieurs idées alternatives celles qui reflètent le mieux leur point de vue ou leur opinion. L'échantillon est un échantillon de convenance et l'administration du questionnaire s'est faite en face à face.

### II.3. LES OUTILS D'ANALYSE

Trois outils d'analyse seront utilisés :

- **le tri à plat**, qui permet de voir la distribution de chaque modalité d'une variable ;

- **le test d'inférence du khi deux** qui permet de mesurer l'association qui existe entre deux variables. Il s'agit ici de l'association entre les variables de la mutation comptable (plan OCAM et système OHADA) et les facteurs qui expliquent la difficulté des entreprises au changement de ces deux méthodes. Les mesures d'association, les coefficients de contingence et phi, viennent appuyer l'analyse.

- **Le coefficient phi** permet de conclure qu'il n'existe pas une relation entre les deux variables s'il prend la valeur nulle. Lorsqu'il tend vers 1, les deux variables sont parfaitement liées.

- **Le coefficient de contingence (C)**, permet de traduire, lorsque la liaison est significative, bien qu'une association entre deux variables n'implique pas automatiquement une relation de causalité, une forte intensité de la liaison lorsque sa valeur s'écarte de 0 pour se rapprocher de 1, il y a absence totale d'association lorsque la valeur du coefficient est nulle.

## II. 4. CARACTERISTIQUES DE L'ECHANTILLON

Dans ce paragraphe, nous présenterons les caractéristiques des entreprises, celles des dirigeants et des comptables.

### II. 4. 1. CARACTERISTIQUES DES ENTREPRISES

Le tri à plat sur les caractéristiques des entreprises donne le résultat ci-après :

*Tableau 1 : Caractéristiques des entreprises*

Variables	Modalités	Effectifs	%
Activités des entreprises	Commercial	31	47
	Service	24	36.4
	Manufacturier	11	16.6
	Total	66	100
Age des entreprises	Moins de 5 ans	42	63.6
	Entre 5 et 10 ans	24	36.4
	Total	66	100
	Moins de 10 personnes	16	24.2

Taille des entreprises	Entre 10 et 49 personnes	41	62.1
	Plus de 50 personnes	9	13.6
	Total	66	100
Tenue correcte de la comptabilité	Oui	35	53
	Non	31	47
	Total	66	100

On note que la majorité des entreprises exercent dans le commerce (47 %), très peu exercent dans les activités manufacturières (16.6 %). La plupart des entreprises ont moins de 5 ans d'âge (63.6 %). Nous pouvons considérer que l'essentiel de notre échantillon est constitué d'entreprises jeunes.

Concernant la taille, 24.2 % sont des très petites entreprises 62.1 % des petites et moyennes entreprises et 13.6 % sont les grandes entreprises.

#### II. 4. 2. CARACTERISTIQUES DES DIRIGEANTS DES ENTREPRISES

Le tri à plat sur les caractéristiques des entreprises donne le résultat ci-après :

*Tableau 2 : Caractéristiques des dirigeants*

Variables	Modalités	Effectifs	%
Age du dirigeant	Moins de 40 ans	20	30.3
	De 41 à 50 ans	34	51.5
	Plus de 50 ans	12	18.2
	Total	66	100
Niveau d'études	Secondaire	13	19.7
	Supérieure	53	80.3
	Total	66	100
Statut du répondant	Directeur Général	23	34.8
	Chef comptable	15	22.7
	Comptable	28	42.4
	Total	66	100
Expérience	Moins de 5 ans	18	27.3
	Entre 5 et 10 ans	38	57.6
	Plus de 10 ans	10	15.1
	Total		
Type de formation	Formation en gestion	21	31.8
	Formation en comptabilité.	20	30.3
	Ni comptabilité ni gestion	25	37.9
	Total	600	100

Concernant l'âge des dirigeants, 51.5 % ont entre 41 et 50 ans, 30.3 % ont moins de 40 ans et seulement 18.2 % ont plus de 50 ans. Ils ont pour la plupart un niveau d'étude supérieur (80.3 %) et seulement 19.7 % ont un niveau d'étude du secondaire et primaire. Les répondants à notre questionnaire sont des comptables (42.4 %), des directeurs généraux (34.8 %) et des chefs comptables (22.7 %). Leur expérience professionnelle est de moins de 5 ans pour 27.3 %, entre 5 et 10 ans pour 57.6 % et plus de 10 ans pour 15.1 %.

En terme de type de formation en gestion 30.3 % ont une formation en comptabilité alors que 37.9 % ont une formation autre que celle des deux précédentes.

## II. 4. 3. CARACTERISTIQUES DES COMPTABLES DES ENTREPRISES

Le tri à plat sur les caractéristiques des comptables des entreprises donne le résultat ci-après.

*Tableau 3 : Caractéristiques des comptables*

Variables	Modalités	EFF.	%
Type de formation comptable	Formation en gestion	9	13.6
	Formation en comptabilité.	48	72.7
	Ni gestion ni comptable	9	13.6
	TOTAL	66	100
Niveau d'études du comptable	Secondaire	10	15.2
	Supérieure	56	84.8
	TOTAL	66	100
Etablissement états financiers	Comptable	13	19.7
	Cabinet comptable	53	80.3
	TOTAL	66	100

72.7 % des comptables ont une formation de type comptable, 13.6 % de type gestion alors que 13.6 % ont une formation autre que comptable et de gestion. 84.8 % des comptable ont un niveau de formation du supérieur contre 15.2 % qui ont un niveau du secondaire. Seuls 19.7 % des entreprises confie l'établissement des états financiers à leur comptable alors 80.3 % des entreprises sollicitent l'expertise des cabinets comptables.

Le cadre méthodologique et les caractéristiques de l'échantillon étant précisé, nous allons analyser les résultats.

## III. LES RESULTATS EMPIRIQUES

Les résultats présentent d'abord l'organisation comptable et la qualité des information comptables et ensuite analyse les relations entre les facteurs de contingences structurelle et la mutation comptable d'une part, et entre les facteurs de contingence comportementale et la mutation comptable d'autre part.

### III. 1. ANALYSE DE L'ORGANISATION COMPTABLE

Dans ce paragraphe, nous présenterons l'organisation comptable, notamment les caractéristiques de l'organisation comptable des entreprises, le fonctionnement de l'organisation comptable, les raisons de celles des dirigeants et des comptables.

#### III. 1. 1. CARACTERISTIQUES DE L'ORGANISATION COMPTABLE

Le tri à plat sur les caractéristiques de l'organisation comptable de l'entreprise donne le résultat ci-après.

Tableau 4 : Caractéristiques de l'organisation comptable

	Tenue correcte		Utilisation d'un logiciel		Fonctionnement en réseau	
	Eff.	%	Eff.	%	Eff.	%
Oui	35	47	57	86.4	21	31.8
Non	31	53	9	13.6	45	68.2
TOTAL	66	100	66	100	66	100

On note qu'une grande proportion (53 %) des entreprises a des difficultés à tenir correctement leur comptabilité selon le système OHADA. Il n'y a donc qu'une petite proportion (47 %) qui tiennent sans difficultés leurs comptabilités.

Concernant l'utilisation d'un logiciel, on observe que 86.4 % des entreprises utilisent un logiciel contre seulement 13.6 % qui n'utilisent pas un logiciel. Ce résultat traduit le fait qu'un grand nombre d'entreprise ont un système d'information comptable informatisé, ce qui devait leur permettre de mieux traiter les informations comptables. Par contre, celles qui n'utilisent pas un logiciel devraient être les entreprises qui tiennent une comptabilité manuelle. Dans notre contexte d'étude nous pouvons déduire que très peu d'entreprises tiennent encore une comptabilité manuelle.

Par rapport au fonctionnement en réseau, très peu d'entreprises fonctionnent en réseau (31.8 %). Ceci traduit le fait que bien qu'un nombre important d'entreprises informatisent leurs systèmes d'informations comptables, il y a très peu d'échanges d'informations entre les différents services de l'entreprise.

### III. 1. 2. FONCTIONNEMENT DE L'ORGANISATION COMPTABLE

Concernant l'organisation comptable 57.6 % des entreprises ont opté pour le système normal, 31.8 % pour le Système Minimal de Trésorerie et seulement 10.6 % pour le système allégé. Les livres comptables sont tenus principalement par les comptables (66.6 %) et les aides comptables (22.7 %). Dans 13.6 % des entreprises les livres sont tenus par le Directeur Général.

Les services comptables ont une structure très peu développée 63.6 % des entreprises ont un service comptable qui se réduit à un seul individu, alors que seulement 36.4 % ont un service comptable ayant plus d'un individu.

### III. 1. 3. LES RAISONS DE LA TENUE D'UNE COMPTABILITE

Le tri à plat sur les raisons de la tenue d'une comptabilité a donné les résultats ci-après.

Tableau 5 : Les raisons de la tenue d'une comptabilité

	Raison fiscale		Raison d'investissement		Raison d'usage interne	
	Eff.	%	Eff.	%	Eff.	%
Oui	66	100	34	51.5	58	87.9
Non	0	0	32	48.5	8	12.1
TOTAL	66	100	66	100	66	100

Trois raisons ont été proposées aux répondants comme raisons de la tenue d'une comptabilité. Il ressort des résultats que :

- 100 % des entreprises déclarent tenir une comptabilité pour une raison fiscale.
- 51.5 % tiennent une comptabilité pour une raison d'investissement contre 48.5 % qui tiennent une comptabilité pour une raison autre que d'investissement.
- 87.9 % des entreprises déclarent tenir une comptabilité pour une raison d'usage interne contre 12.1 % qui tiennent pour des raisons autres que internes.

### III.2. ANALYSE DE LA RELATION FACTEURS DE CONTINGENCE STRUCTURELLE ET MUTATION COMPTABLE

Les facteurs de contingence structurelle ont été scindés en deux groupes : les facteurs de contingence structurelle primaire liés à l'essence même de l'entreprise et les facteurs de contingence structurelle secondaire liés à la structure organisationnelle mise en place dans l'entreprise.

Les tests statistiques d'inférence analysant la relation entre les facteurs de contingence structurelle et la difficulté dans la tenue de la comptabilité selon le système comptable OHADA sont présentés dans le tableau ci-après.

Tableau 6 : Analyse de la relation facteurs de contingence structurelle et mutation comptable

(% en colonne)	Variables	Modalités	Difficultés dans la tenue comptable		Prob	Khi Deux	Phi	Coef. C
			Oui N = 35	Non N = 31				
Facteurs de contingence structurelle primaire	Activités entreprise	commerce	37.1 %	58.1 %	0.23	2.89	0.20	0.20
		service	42.9 %	29 %				
		Manufacturier	20 %	12.9 %				
	Age de l'entreprise	Moins de 5 ans	53 %	67.7 %	0.51	0.42	0.08	0.80
		Plus de 5 ans	47 %	32.3 %				
	Taille de l'entreprise	Moins de 10	28.6 %	19.4 %	0.02	7.42	0.33	0.31
de 10 et 49		48.6 %	77.4 %					
Plus de 50 per.		22.9 %	3.2 %					
Facteurs de contingence structurelle secondaire	Système comptable utilisé	Normal	88.6 %	22.6 %	0.00	36.19	0.74	0.59
		Allégé	11.4 %	9.7 %				
		S M T	--	67.7 %				
	Teneur des livres comptables	D. G.	--	29 %	0.00	25.77	0.62	0.53
		Comptable	91.4 %	32.3 %				
		Aide compta.	8.6 %	38.7 %				
	Etablissement états financiers	Comptable	28.6 %	9.7 %	0.05	3.71	-0.23	0.23
		Cabinet	71.4 %	90.3 %				
	Utilisation logiciel	Oui	91.4 %	80.6 %	0.20	1.62	0.15	0.15
		Non	8.6 %	19.4 %				
	Fonctionnement en réseau	Oui	51.4 %	9.7 %	0.00	13.2	0.44	0.40
		Non	48.6 %	90.3 %				

S'agissant des facteurs de contingence structurelle primaire, on note que 42.9 % des entreprises qui ont des difficultés dans la tenue de la comptabilité selon la mutation OHADA sont les entreprises de service alors que 58.1 % de celles qui n'ont pas de difficultés exercent dans le commerce. L'âge et l'activité des entreprises ne les discriminent pas dans les difficultés, dans la tenue correcte des livres comptables selon le système OHADA. Seul un facteur de contingence

structurelle primaire est lié statistiquement à la difficulté dans la tenue des livres comptables selon le système OHADA : il s'agit de la taille (prob. = 0.024 ; khi deux = 7.424 ; phi = 0.335 ; C = 0.318). Ce résultat collobore avec ceux de Chapellier (1994), Lavigne (2000) et Bajan-banaszak (1993) qui trouvent aussi l'influence de la taille de l'entreprise sur le système d'information comptable.

Concernant les facteurs de contingence structurelle secondaires, 88.6 % des entreprises qui ont des difficultés ont opté pour le système normal alors que 67.7 % des entreprises qui n'ont pas de difficultés ont opté pour le système minimal de trésorerie. 91.4 % des entreprises qui ont des difficultés ont le comptable comme teneur des livres contre 32.3 % pour celles qui n'ont pas de difficultés.

Les cabinets comptables établissent les états financiers de synthèse dans 71.4 % des entreprises qui ont des difficultés dans la tenue correcte des documents comptables selon le système OHADA contre 90.3 % dans celles qui n'ont pas de difficultés. 51.4 % des entreprises qui ont des difficultés dans la tenue correcte des documents comptables selon le système OHADA fonctionnent en réseau contre 9.1 % des entreprises qui n'ont pas de difficultés.

On observe un lien statistiquement significatif entre quatre facteurs de contingence structurelle secondaire et les difficultés dans la tenue correcte des livres comptables selon le système OHADA : le système comptable utilisé (prob. = 0.000 ; khi deux = 36.191 ; phi = 0.741 ; C = 0.595), le teneur de livre comptable (prob. = 0.000 ; khi deux = 25.776 ; phi = 0.625 ; C = 0.530), l'établissement des états financiers (prob. = 0.054 ; khi deux = 3.710 ; phi = -0.237 ; C = 0.231), fonctionnement en réseau (prob. = 0.000 ; khi deux = 13.209 ; phi = 0.447 ; C = 0.408).

Des deux groupes de facteurs de contingence structurelle, l'étude nous révèle que c'est principalement les facteurs de contingence structurelle secondaires qui sont statistiquement liés significativement aux difficultés dans la tenue correcte de la comptabilité selon le système OHADA.

### III. 3. ANALYSE DE LA RELATION FACTEURS DE CONTINGENCE COMPORTEMENTALE ET MUTATION COMPTABLE

Les facteurs de contingence comportementale ont été scindés en deux groupes : les facteurs de contingence comportementale liés aux dirigeants, principal décideur d'une part et les facteurs de contingence comportementale liés au comptable de l'entreprise, acteur principal de l'activité comptable d'autre part.

Les tests statistiques d'inférence analysant la relation entre les facteurs de contingence comportementale et la difficulté dans la tenue de la comptabilité selon le système comptable OHADA sont présentés dans le tableau ci-après.

*Tableau 7 : Analyse de la relation facteurs de contingence comportementale et mutation comptable*

(% en colonne)	Variables	Modalités	Difficultés dans la tenue comptable		Prob	Khi Deux	Phi	Coef. C
			Oui N = 35	Non N = 31				
	Age	Moins de 40 ans	45.7 %	12.9 %	0.00	12.3	0.43	0.39

Facteurs de contingence comportementale du Dirigeant		de 41 et 50 ans	48,6 %	54,8 %				
		Plus de 50 ans	5,7 %	32,3 %				
	Niveau d'étude	Secondaire	8,6 %	32,3 %	0,01	5,83	0,29	0,28
		Supérieur	91,4 %	67,7 %				
	Tendance des résultats	Oui	100 %	48,4 %	0,00	23,8	0,60	0,51
		Non	--	51,6 %				
	Ancienneté	Moins de 5 ans	31,4 %	22,6 %	0,26	2,67	0,20	0,19
		de 6 et 10 ans	48,6 %	67,7 %				
		Plus de 10 ans	20 %	9,7 %				
	Type de formation	Gestion	22,9 %	41,9 %	0,12	4,20	0,25	0,12
Comptabilité		40 %	19,4 %					
Aucune d'elles		37,1 %	38,7 %					
Gestion		17,1 %	9,7 %					
Facteurs de contingence comportementale du comptable	Type de formation	Comptabilité	74,3 %	71 %	0,35	2,09	0,17	0,17
		Ni Gestion ni Comptabilité	8,6 %	19,4 %				
		Gestion	17,1 %	9,7 %				
	Niveau d'étude	Secondaire	--	32,3 %	0,00	13,3	0,44	0,41
Supérieur		100 %	67,7 %					

S'agissant des facteurs de contingence comportementale liés au dirigeant, nous observons que 48,5 % des entreprises qui ont des difficultés dans la tenue correcte des livres comptables selon le système OHADA ont des dirigeants âgés entre 41 et 50 ans alors que 54,8 % des entreprises qui n'ont pas des difficultés ont leur dirigeant dans la même tranche d'âge. 48,6 % des entreprises qui ont des difficultés dans la tenue correcte des livres comptables ont des dirigeants ayant une ancienneté entre 5 et 10 ans et 40 % de ces mêmes entreprises ont les dirigeants ayant une formation de type comptabilité. Par contre 67,7 % n'ayant pas de difficultés dans la tenue correcte des livres comptables ont des dirigeants ayant une ancienneté entre 5 et 10 ans et 41,9 % de ces entreprises ont des dirigeants ayant une formation en gestion. 100 % des entreprises ayant de difficultés à tenir correctement la comptabilité donne des tendances à leur résultat contre 48,4 % des entreprises qui n'ont pas de difficultés. On note un lien statistiquement significatif entre la difficulté dans la tenue correcte de la comptabilité : l'âge du dirigeant (prob. = 0.002 ; khi deux = 12.336 ; phi = 0.432 ; C = 0.397), son niveau d'étude (prob. = 0.016 ; khi deux = 5.831 ; phi = 0.297 ; C = 0.285), la tendance des résultats (prob. = 0.000 ; khi deux = 23.845 ; phi = 0.601 ; C = 0.515).

Par contre, il y a une absence de lien statistiquement significatif entre la difficulté dans la tenue des livres comptables, l'ancienneté du dirigeant (prob. = 0.262 ; khi deux = 2.677 ; phi = 0.201 ; C = 0.197), le type de formation du dirigeant (prob. = 0.122 ; khi deux = 4.203 ; phi = 0.252 ; C = 0.122).

Concernant les facteurs de contingence comportementale liés au comptable, on observe que le type de formation des comptables est la comptabilité dans 74,3 % dans les entreprises qui ont des difficultés contre 71 %. Dans les entreprises ayant de difficultés, 100 % des entreprises ayant des difficultés ont des comptabilités ayant un niveau d'étude du supérieur alors que les comptables ayant le niveau d'étude du supérieur ne représentent que 67,7 % dans les entreprises n'ayant pas de difficultés. Le lien est statistiquement significatif entre le niveau de formation du comptable et la difficulté dans la tenue de la comptabilité (Prob. = 0.000 ; khi deux = 13.306 ; phi = 0.449 ; C = 0.410). Donc il y a une absence de lien statistiquement significatif entre le type de formation du comptable et la difficulté dans la tenue de la comptabilité (Prob. = 0.350 ; khi deux = 2.099 ; phi = 0.178 ; C = 0.176).

Contrairement à Chapellier (1994) qui montre des liens des facteurs de contingence comportementale (formation et buts du dirigeant, mission et formation du comptable interne) et les pratiques comptables, cette étude ne montre aucun lien statistiquement significatif entre le type de formation du dirigeant (prob. = 0.122, khi deux = 2.677 ; phi = 0.252 : C = 0.122) et du comptable interne (prob. = 0.355 ; khi deux = 2.099 ; phi = 0.178 : C = 0.176), et les difficultés dans la tenue correcte des livres comptables lors de la mutation comptable OCAM/OHADA.

## CONCLUSION GENERALE

Au terme de cette étude, nous constatons que la mutation comptable OCAM/OHADA est une réalité effective dans les entreprises camerounaises malgré quelques difficultés. L'étude avait pour objet d'analyser les implications d'une part des facteurs de contingence comportementale et d'autre part des facteurs de contingence structurelle sur la tenue correcte des livres comptables lors de la mutation comptable OCAM/OHADA.

De manière générale, dans les entreprises camerounaises la mutation comptable caractérisée par :

- Toutes les entreprises de l'échantillon ont muté leur comptabilité vers le système OHADA. 53 % éprouvent des difficultés pour tenir correctement leur comptabilité ;

- Les facteurs de contingence structurelle (la taille, le système utilisé, le teneur des livres et celui qui élabore les états de synthèse) influencent sur la tenue correcte des livres comptables lors de la mutation comptable ;

- 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) influencent sur la tenue correcte des livres comptable lors de la mutation comptable.

Cette étude souffre d'un certain nombre de limites. D'abord, l'approche transversale, ne nous permet pas de saisir le caractère évolutif des mutations comptables qu'aurait fait ressortir l'approche longitudinale. Ensuite, la taille de l'échantillon est relativement faible. Enfin, les difficultés techniques n'ont pas été identifiées.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIES

ABADIE P. (2004), « La délocalisation de la tenue de comptabilité », *Revue Française de Comptabilité*, octobre 2004, n° 370.

BAJAN-BANASZAK L. (1993), « L'expert-comptable et le conseil de gestion en PME », *Revue Française de Comptabilité*, n°249, Octobre, pp. 95-101.

BERNNEMANN R. et S. SEPARI (2002), *Economie d'entreprise*, Dunod, Paris 542 p.

BOBET F. ET FLAGEUL C. (2003), « Le nouveau recueil des normes de la CNCC ». *Revue Française de comptabilité*, n° 359, octobre 2003.

BURLAUD A. (1995). « Plan comptable et transfert de technologie », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon, Foucher*, p. 97-101.

- CAUSSE G (1999). « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone ». *Comptabilité-Contrôle-Audit/ Les vingt ans de L'AFC*, mai, p. 211-222.
- CHAPELLIER, P. (1993), « Pour un élargissement de l'approche contingente du SIC de la PME », *Congrès de Toulouse, AFC, Comptabilité et Nouvelles Technologies*, pp. 339-354.
- 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, 9-41.
- CNC (1992), Bulletin n° 90, 1<sup>er</sup> trimestre.
- CORINNE OLIVIER (1999), « Les normes comptables dans les pays d'Afrique », *Revue Française de Comptabilité. N° 313. pp 60-71*.
- DELESALLE E. (2003), « Le Syndrome de la Tour de Babel » *Banque Magazine*, N° 644, février.
- GONDRAN. N. et BRODHAG. C (2003), « Rôle des partenaires des PME / PMI dans l'amélioration de leurs performances environnementales », *Revue internationale des PME*, vol 16, n° 2 .
- GOUADAIN D. (1995), « L'école française de comptabilité et l'Afrique ou du formalisme comptable au pays de l'informel », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon Foucher*, pp. 233-248.
- GRENNIER C. et BONNEBOUCHE J. (2004), *Système d'information comptable : la représentation comptable de l'entreprise*, Foucher, 2<sup>e</sup> éd., 320 p.
- HOARAU C. (2003), « Place et Rôle de la normalisation comptable en France ». *Revue française de Gestion*, novembre / décembre 2003.
- ISSA SAYEGH F. (1999), « Quelques aspects techniques de l'intégration juridique : l'exemple des actes uniformes de l'OHADA ». [http : // www. Unidroit. Org/french/publications/ Review/ articles 1999. 1 htm](http://www.Unidroit.Org/french/publications/Review/articles1999.1.htm).
- JEANNINGS P. et G. BEAVER (1997), « The performance and competitive advantage of small firm : a management perspective », *International Small Business Journal*, Vol.15, n°2
- JULIEN, P.A. (1990), « Vers une typologie multicritère des PME », *Revue internationale PME*, vol 3, n°3-4, pp.411-425.
- JULIEN P.A. et M. MARCHESNAY (1988), *La petite entreprise*, Paris, Edition Vuibert.
- LACOMBE-SABOLY, M. (1994), *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant*, Thèse de Sciences de Gestion, Université de Poitiers.
- 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, 432 p.
- LAVIGNE, B. (2000), « Objectifs des états financiers des PME et conditions de leur genèse », 5<sup>e</sup> *Congrès Internationale Francophone sur la PME*, CIFPME 2000, 25 p.
- LAVIGNE, B. (2002), « Association entre le SIC des PME et leur performance financière », 6<sup>e</sup> *Congrès Internationale francophone sur la PME*, oct. 2002, HEC Montréal.

- MINKOM OBAME O., (2000) « l'uniformisation du droit des affaires en Afrique par le traité OHADA », Mémoire de Maîtrise de Droit des Affaires, Université d'Auvergne.
- MINTZBERG H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Les éditions d'Organisation, 434 p.
- MINTZBERG H. (1990), *Le manager au quotidien : les dix rôles du cadre*, éd. Organisation, Paris.
- NEMEDEU R. (2005), OHADA : de l'harmonisation à l'unification du droit des Affaires en Afrique, Université de Yaoundé II-Soa (Cameroun)
- NOËL C. (2005), « La comptabilité est-elle morale ? », *Management Review*, n° 118, septembre.
- ONECCA (2002), « Le passage au système comptable OHADA : le système comptable OHADA et les contrôles internes et externes », *ONECCA INFO*, spécial, n° 6 Février.
- PAILLUSEAU J. (2002), « Mondialisation et droit des sociétés commentaires », *Revue Internationale de Droit Economique*, n° 2-3, p. 368.
- PAILLUSEAU J. (2004), « Le droit de l'OHADA- un droit très important et original », *La semaine juridique*, n° 44, complément n° 5, pp. 1-5.
- PEROCHON C. (2000). « Normalisation comptable francophone », in COLASSE B. (direction), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris : Economica, p. 904-918.
- PINTAUX P. (2002). « Le système comptable Ouest Africain (SYSCOA), l'Intégration économique par la comptabilité », *Tertiaire*, n° 104 / novembre – décembre 2002.
- PROST A. (2003), « Le Syndrome de la Tour de Babel », *Banque Magazine*, n° 644, février 2003.
- REIX R. (2004), *Système d'information et management des organisations*, Vuibert, Paris, 487p.
- RIGHTER T. (2004), « Les difficultés d'harmonisation internationale », *Revue française de comptabilité* n° 362, janvier 2004.
- SYLVAIN F. (1982), Dictionnaire de la comptabilité et des disciplines connexes.
- TORT E. (2004), « Synthèse de dix années d'évolution de l'organisation comptable des sociétés françaises 1994-2004 », Communication, Actes du 26<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille, 11-13 mai, 15 p.
- WALTON P. (2003), « La normalisation comptable internationale : origine, pratiques et enjeux ». *Revue française de Gestion*, novembre / décembre.