

Impact de l'environnement institutionnel sur les contrôleurs des chiffres comptables en contexte camerounais

The impact of the institutional environment on controllers accounting figures in the cameronian context

Pulchérie Léonie TATANG ATABONFACK

Doctorante à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Département de comptabilité et
Finance, Université de Dschang, Laboratoire de recherche en management (**LAREMA**),
Cameroun

E-mail pulcherietatang@yahoo.fr

Emma Joachim NYASSEU

Doctorant à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Département de comptabilité et
Finance, Université de Dschang, Laboratoire de recherche en management (**LAREMA**),
Cameroun

E-mail njoachim@yahoo.com

Florentin Gael YEPDO

Doctorant à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Département de comptabilité et
Finance, Université de Dschang, Laboratoire de recherche en management (**LAREMA**),
Cameroun

E-mail fyepdo@yahoo.com

Date de soumission : 03/10/2019

Date d'acceptation : 15/12/2019

Pour citer cet article :

TATANG. A, P. NYASSEU. E, J. & YEPDO, F (2019) « Impact de l'environnement institutionnel sur les
contrôleurs des chiffres comptables en contexte camerounais », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit
« Décembre 2019 / Volume 4 : numéro 3 » p : 38 - 54

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3594491>

Résumé

Les contrôleurs, reconnus pour leur haute technicité et leurs capacités décisionnelles sont appelés à jouer un rôle très important pour la présentation des chiffres comptables produits par les dirigeants d'entreprises. Ils sont supposés rendre compte en toute indépendance, objectivité et intégrité. Cependant, les récents scandales financiers, non seulement dans les grandes firmes américaines et européennes, mais aussi en Afrique et particulièrement au Cameroun ont remis en question la confiance autrefois accordée aux contrôleurs des chiffres comptables. Le présent article vise à examiner les effets de l'environnement institutionnel sur le comportement des contrôleurs des chiffres comptables. Sur un échantillon définitif de 146 PME camerounaises, il ressort d'une part, que l'environnement fiscal à travers la loi de finances, la pression fiscale et les honoraires du contrôleur et d'autre part, l'environnement juridique à travers les normes d'audit et les sanctions institutionnelles ont un impact positif sur le comportement du contrôleur des chiffres comptables.

Mots clés : contrôleurs ; chiffres comptables ; environnement institutionnel ; PME ; comportement.

Abstract

Controllers, recognized for their high technicality and their decision-making capacity are called upon to play a very important role in the representation of accounting figures produced by business managers. They are supposed to report independently, objectively and with integrity. However, the recent financial scandals, not only in large American and European firms, but also in Africa and particularly in Cameroon have called into question the confidence formerly granted to the controllers of accounting figures. The purpose of this article is to examine the effects of the institutional environment on the behavior of Controller of accounting figures. On the sample of 146 Cameroonian SMEs, it appears on the one hand, that the fiscal environment through the finance law, the tax burden and the fees of the controller, on the other hand, the legal environment through the standards audit and the institutional sanctions have a positive impact on the behavior of the controller of the accounting figures.

Key words : controllers ; accounting figures ; institutional environment ; SMEs ; behavior.

Introduction

Les contrôleurs, reconnus pour leur haute technicité et leurs capacités décisionnelles sont appelés à jouer un rôle très important pour la présentation des chiffres comptables de qualité par les dirigeants d'entreprises. Ces derniers sont dans l'obligation de rendre compte de la qualité des chiffres comptables en toute intégrité, objectivité et surtout indépendance afin de permettre aux dirigeants de prendre des bonnes décisions de gestion d'une part, et de rendre compte aux ayants droit d'autre part. Ceci leur permet principalement de soigner leur réputation professionnelle (Brédard & Rousseau, 2004).

Cependant, depuis plusieurs décennies, les différents scandales financiers de part le monde (Enron, Worldcom, Xerox, Parmalat, etc.), et en contexte camerounais (Sodecoton, Camair-CO, Cofinest, Feicom, etc.) remettent au grand jour le débat sur la confiance accordée aux chiffres comptables publiés par les entreprises. Ceci est dû à des multiples accusations de fraudes et d'irrégularités visibles sur les états financiers et la vérification des chiffres comptables publiés par les entreprises. En effet, leur écho médiatique remet au grand jour le débat de l'efficacité institutionnelle en matière de qualité des chiffres comptables. Au centre de cette préoccupation, les chiffres comptables apparaissent comme les éléments autour desquels se fixent les débats politiques, législatifs et judiciaires. De ce fait, le contrôleur occupe une fonction de premier plan dans la protection des droits des parties prenantes car il est le garant de la publication des chiffres comptables fiables. Il apparaît que ces multiples scandales remettent en question la crédibilité de la profession comptable libérale (Manital et al, 2010). A cet effet, la qualité des chiffres comptables publiés par les entreprises est remise en question pourtant, ces chiffres sont vérifiés et certifiés par des contrôleurs¹ (Nekhili et al, 2009 ; Fotso, 2011).

Notons que dans le cas singulier de Enron, les méthodes de gestion des résultats ont été utilisées en reportant l'inscription des dépenses à des exercices futurs, en enregistrant des revenus fictifs pour atteindre des rendements élevés et omettant de divulguer certaines opérations. Le cabinet

¹L'auditeur légal, censé garantir la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels se retrouve au centre des malversations financières (Mballa et Feudjo, 2016).

Arthur Anderson, qui à l'époque était le contrôleur de Enron, s'est vu accusé en raison de son étroite collaboration ou négligence dans la détection de la manipulation des chiffres comptables.

Revenant dans le contexte camerounais, le cas de SODECOTON présente des comptes qui étaient certifiés par deux cabinets à savoir : le cabinet Cameroun Audit Conseil et le cabinet Experts Comptables Associes (ECA). Cependant, le Directeur Général (désormais DG) a commis de graves fautes de gestion qui ont finalement entraîné les détournements de fonds à hauteur de 13 milliards FCFA, et ceci avec la complicité de ses deux cabinets. Pendant ce temps, le cabinet Cameroun Audit Conseil a octroyé à son client des missions incompatibles avec celle de la certification des comptes². Cette complicité a poussé les cabinets à mettre de côté l'objectivité, l'indépendance et l'intégrité de leur profession face à présentation des chiffres comptables n'ayant aucun lien avec la réalité de la société.

Cet article a pour vocation d'examiner les effets de l'environnement institutionnel sur le comportement des contrôleurs des chiffres comptables. Nous tenterons ainsi de répondre à la préoccupation suivante : *quelles sont les répercussions de l'environnement institutionnel sur le contrôleur des chiffres comptables ?* Nous présenterons en premier lieu les théories des organisations qui expliquent le lien le contrôleur et les chiffres comptables. En second lieu, nous exposerons les exigences institutionnelles sur le comportement du contrôleur de la qualité des chiffres comptables. En troisième lieu, nous présenteront la méthodologie adoptée et au quatrième ressort, nous exposerons les résultats.

1- La relation entre l'environnement institutionnel et le contrôleur de la qualité des chiffres comptables à la lumière des théories des organisations

Plusieurs théories ont été élaborées par les économistes pour expliquer le comportement des dirigeants d'entreprises. En effet, l'une de ces théories est la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) qui considère l'entreprise comme un nœud de contrats. Car, l'entreprise, bien qu'elle existe légalement, n'est pas un agent économique mais plutôt un lieu de rencontre où les

²On note à cet effet l'administration d'une formation en contrôle de gestion et en fiscalité sans toutefois omis l'émission d'opinions légales. Tout ceci ayant entraîné à la SODECOTON un préjudice financier d'un montant de 32 330 000 Frs CFA.

agents agissent pour atteindre leurs objectifs respectifs. Cependant, les objectifs des agents sont le plus souvent divergents, ce qui entraîne des conflits qui débouchent sur l'asymétrie d'information. De part sa nature, la relation d'agence pose problème dans la mesure où les intérêts personnels du mandant et du mandataire sont divergents. Cette théorie repose en effet sur deux hypothèses comportementales : La première suppose que les individus cherchent à maximiser leur utilité³ et la deuxième postule que les individus sont susceptibles de tirer profit de l'incomplétude des contrats. Puisque chaque acteur vise à accroître sa fonction d'utilité, les agents plus souvent adoptent un comportement opportuniste qui fait automatiquement naître une asymétrie d'information. Laquelle asymétrie est de temps à autre dissimulée par celui même qui contrôle les chiffres comptables produits. La pertinence de cette théorie dans cet article se matérialise dans la relation entre les contrôleurs des chiffres comptables et les institutions qui les ont mandatés. En effet, les objectifs de ces derniers sont le plus souvent divergents. Ceci entraîne toujours des conflits d'intérêts qui se soldent par l'asymétrie d'information.

La théorie institutionnelle, développée par Commons (1934) est une théorie de l'action collective qui établit le contexte du déroulement des actions privées et qui comprend la nécessité d'intégrer la notion de valeur raisonnable pour faire cadrer l'application pratique de la science économique avec la Constitution. Elle explique par ailleurs, les déterminants des pratiques comptables par les dirigeants sociaux ainsi que le contrôle institutionnel exercé sur ces derniers. Dès lors, la théorie des institutions est d'une importance capitale dans la relation entre contrôleurs institutionnel et la qualité des chiffres comptables en ce sens que les exigences des institutions orientent les choix des producteurs des chiffres comptables d'une part, et la marche à suivre par les contrôleurs d'autre part.

2- L'indépendance, l'objectivité et l'intégrité des contrôleurs comme exigences institutionnelles des contrôleurs des chiffres comptables

Les chiffres comptables jouent un rôle très important dans le bon fonctionnement des structures contractuelles. Ils facilitent le fonctionnement en mesurant les contributions et en déterminant la

³ La maximisation de l'utilité personnelle conduit naturellement chacun des intervenants à agir pour son bien-être et à adopter les décisions qui contribuent à son intérêt personnel

compensation de chaque agent, en informant les acteurs sur le degré d'exécution des obligations contractuelles en réduisant l'asymétrie informationnelle entre les acteurs. Ainsi, les dirigeants sont chargés de produire des chiffres comptables qui serviront non seulement à évaluer l'état de l'entreprises dont ils ont la charge mais aussi aux parties prenantes de prendre des décisions. Rappelons que pour accroître la qualité et réduire les risques liés aux chiffres comptables, les dirigeants peuvent faire appel à un contrôleur pour attester la fiabilité de ces derniers. Cependant, ce contrôle peut être imposée par la loi si elle est envisagée comme un bien collectif. Il constitue un mécanisme de sauvegarde destiné à prévenir les conflits d'intérêts potentiels entre les agents d'une part, et de surveiller tout fait de nature à compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise d'autre part, tout en respectant les lois et les règlements. Cependant, les normes établies par la profession délimitent le rôle du contrôleur en excluant d'autres aspects de la surveillance des dirigeants. En effet, l'opinion du contrôleur ne constitue ni une assurance quant à la viabilité du futur de l'entreprise, ni une opinion pour garantir l'efficacité du contrôle interne.

Historiquement, l'objet principal du contrôle a été la détection des fraudes. Mais au fil du temps, il a été modifié en raison d'un souci croissant pour la situation financière et le niveau des bénéfices des entreprises. De ce fait, le rôle du contrôleur consiste à donner son opinion sur la qualité des chiffres comptables. Ce dernier cherche à s'assurer que les états financiers sont exempts d'inexactitudes importantes. Lesquelles inexactitudes peuvent provenir des erreurs (inexactitudes involontaires) ou de fraudes (inexactitudes intentionnelles). Cependant, bien que le contrôleur cherche à s'assurer que les chiffres comptables sont exempts d'inexactitudes, l'assurance fournie par ce dernier au sujet des inexactitudes résultant des fraudes est nécessairement d'un niveau inférieur à celle fournie dans le cas d'inexactitudes résultant d'erreurs.

2.1 Les exigences fiscales et le comportement des contrôleurs des chiffres comptables

Le contrôle fiscal formel s'assure que les déclarations de résultat fiscal et liasses fiscales apparaissent comme correctes en la forme et que les états complémentaires obligatoires prévu par le Code Général des Impôts sont aussi déposés (Rahbi, 2019). Cependant, contrôleurs étant appelés à exercer la fonction de gardien, entretiennent le plus souvent des relations étroites et continues avec les contrôlés qui paient pour leurs services de vérification et qui, fréquemment, les

sollicitent pour d'autres types de services⁴. De ce fait, leurs rapports externes peuvent porter atteinte à leur objectivité, à leur intégrité et à leur objectivité en les incitant à privilégier les intérêts de certaines personnes ou leurs propres intérêts au détriment de ceux des autres parties prenantes (Brédard et Rousseau, 2004). Or, les valeurs éthiques fondamentales qui sont au cœur des devoirs des contrôleurs sont difficiles à cerner car, certaines normes mettent l'accent sur l'objectivité et l'intégrité alors que d'autres se limitent seulement à l'indépendance. Dans cet optique, les contrôleurs fiscaux qui travaillent en marge ces valeurs éthiques ne contribuera pas à la production des chiffres comptables de qualité mais plutôt à la fraude fiscale⁵. Le contrôle fiscal ayant un triple objectif : budgétaire (le recouvrement des impôts) ; répressif (sanction des fraudes qui prend la forme de pénalité administratives et pénales) ; dissuasive (incitation au civisme fiscal par la crainte des sanctions). Ces trois objectifs sont liés, la répression des fraudes ayant, un caractère dissuasif. Notons que suite aux récents scandales financiers, le comportement frauduleux de certaines entreprises sont mis sur le devant de la scène d'une part, et le manque d'éthique des acteurs visés et les auteurs d'autre part. De ce fait, les préoccupations exprimées portent principalement sur les mécanismes institutionnels permettant de garantir un contrôle de qualité. Ainsi, la loi des finances, les pressions fiscales et les honoraires d'audit peuvent avoir une influence de grande envergure sur le comportement du contrôleur des chiffres comptables.

2.2 Les exigences juridiques et le comportement des contrôleurs des chiffres comptables

Quelques soient les objectifs, la réalisation de toute mission de contrôle des chiffres comptables, implique d'abord des règles précises, formellement connues et acceptées des émetteurs et des récepteurs des chiffres soumis au contrôle. En effet, les normes d'audit représentent l'ensemble des règles qui régissent la pratique de l'audit. Elles interviennent dans le processus de vérification de la qualité des chiffres comptables produits dans les entreprises. Elles contiennent des marches à suivre par le contrôleur pour mener à bien sa mission. Ceci fait intervenir les exigences juridiques. Lesquelles exigences font référence à l'ordre normatif qui se traduit par la capacité d'application

⁴ Id., p. 85

⁵ La fraude fiscale est définie comme une action délibérée et illégale d'un contribuable conduisant à réduire le montant des impôts qu'il est supposé verser au trésor public, notamment en ne déclarant pas ou en minimisant ses résultats, ses activités économiques ou des éléments de son patrimoine.

des normes comptables sous peines des sanctions. Notons que le contrôleur constitue la pièce maitresse pour le jugement des infractions aux normes comptables. Lesquelles normes constituent un pilier de détermination de la faute éventuelle du contrôleur. En effet, les juges se réfèrent systématiquement aux normes comptables pour examiner la qualité des chiffres comptables et l'étendu des obligations du contrôleur. De ce fait, l'utilisation des normes d'audit représente la clé de voute pendant la mission d'audit.

Les travaux de Tomtom (2014) montrent que le Cameroun, ainsi que les autres pays de l'espace OHADA, disposent des armes juridiques pour sanctionner les délinquants qui violent les interdictions édictées par le législateur OHADA. Cependant, on peut regretter la modicité des peines prévues dans le code pénal, lesquelles ne postulent pas vers une vraie dissuasion des délinquants d'affaires. Or, la vertu de la loi pénale, du moins de la peine, c'est justement d'avoir cette vertu dissuasive afin de décourager les producteurs des chiffres comptables fallacieux, qui n'ont à voir avec la réalité, la sincérité et l'image fidèle du patrimoine. Ainsi pour l'efficacité de la sanction pénale, il convient de revoir à la hausse le quantum de la peine des délinquants (Tomtom, 2014). Ceci aura pour effet, d'éviter les délinquants managériaux et de promouvoir la production des chiffres comptables de qualité afin d'attirer au maximum les investisseurs pour booster le niveau économique des pays de l'espace OHADA. L'auteur ajoute qu'entre les prévisions législatives et la mise en œuvre effective de ce rôle aussi élogieux du Ministère public, il existe un fossé remarquable⁶. Pour preuve, l'on constate, avec beaucoup de curiosité d'ailleurs, qu'aucune action publique relative aux infractions pénales prévues dans les Actes uniformes n'a été jusqu'à ce jour mise en mouvement devant les juridictions répressives camerounaises.

Notons que l'application des sanctions pénales, y compris les déchéances et interdictions, peut constituer une pièce maitresse de l'efficacité du droit des affaires OHADA⁷ ou de la sécurité juridique et judiciaire prônée par le traité de Port-Louis révisé au Québec. Ainsi, le silence pénal dont fait montre Ministère de la justice est une brèche libre ouverte aux délinquants managériaux

⁶ En effet, plus de 18 ans de mise en œuvre du droit OHADA, la machine économique en Afrique tarde encore à décoller. Des défaillances d'entreprises sont de plus en plus nombreuses sur l'espace OHADA et le droit semble incapable de juguler ces difficultés. Dans ces conditions, l'assainissement du monde des affaires serait un vœu pieux tant les différents acteurs ne s'engagent pas à appliquer et à respecter les règles édictées justement pour promouvoir le développement économique des Etats membres.

⁷ Cf. Sawadogo (F.M.), « Commentaire sous art. 234 de l'AUPC », in Traité et Actes uniformes commentés et annotés, 3ème éd., Juriscope, 2008, p. 1026

et ceux qui sont chargés de contrôler la qualité des chiffres comptables. Dans ce cas, les normes d'audit et les sanctions institutionnelles contribueraient à cadrer le comportement du contrôleur des chiffres comptables.

3- Méthodologie

3.1. Mise en évidence de l'hypothèse du lien entre efficacité institutionnelle et la qualité des chiffres comptables

Comptes tenus de l'importance de l'intervention de l'environnement institutionnel sur le comportement du contrôleur des chiffres comptables, nous supposons que :

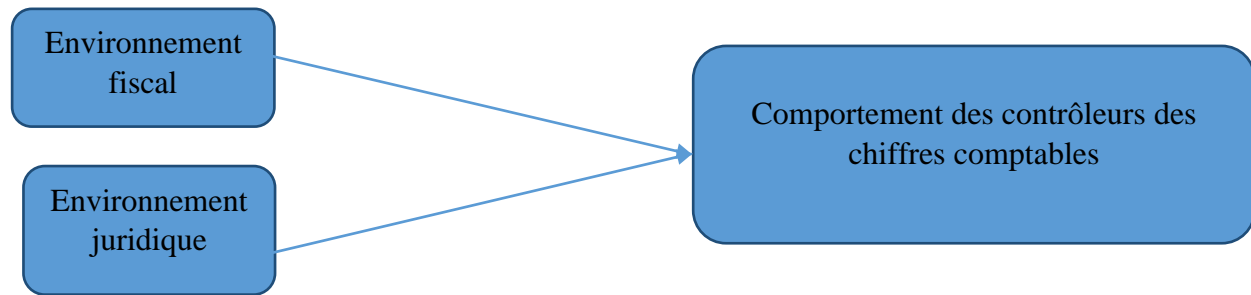
H1 : l'environnement fiscal aurait une influence positive sur le comportement du contrôleur des chiffres comptables.

H2 : l'environnement juridique influencerait positivement le comportement du contrôleur des chiffres comptables.

3.2. Typologie de la recherche et technique d'échantillonnage

Notre recherche s'inscrit dans une logique hypothético-déductive, car celle-ci consiste à partir des hypothèses et des théories, pour formuler des hypothèses qui seront par la suite soumis à l'épreuve des faits. Notre étude étant de type causal, elle sous-tend le test d'un modèle conceptuel qui correspond au sens de Thiétart (2014), à un « système abstrait qui permet l'étude d'un phénomène ou d'un système réel ». Le modèle comprend essentiellement deux types de variables ayant des fonctions différentes : une ou plusieurs variables indépendantes et dépendantes. Au regard de nos hypothèses de recherche nous présentons le modèle conceptuel comme suit :

Figure 1 : modèle conceptuel



Source : auteurs

Notre méthode d'échantillonnage est non probabiliste, plus précisément par choix raisonné motivé par l'absence de base de sondage de référence. Sous la base d'un questionnaire, nous avons collectés les données auprès des PME disposant d'un conseil d'administration et exerçant dans les secteurs service et commercial. Le choix des PME des villes de Douala, Yaoundé et Bafoussam résulte du fait que cette catégorie regroupe les variables moteurs de croissance économique au Cameroun et représente plus de 90% du tissu économique à près de 35% du PIB du pays d'une part, et que ces villes regorgent près de 94,6% des entreprises du Cameroun d'autre part (INS, 2016). De ce fait, cent cinquante-cinq (155) questionnaires ont été administrés et cent cinquante (150) collectés. Cependant, quatre (4) questionnaires ont été soustraits de l'échantillon pour non-conformité. L'échantillon définitif de cent quarante-six (146) PME. Soit un taux effectif de réponses de 94,19% présenté dans le tableau suivant.

Tableau 1 : tableau de présentation de l'échantillon retenu

Entreprises	Administrés	Répondus	Favorables	Pourcentage
Commerciales	100	100	98	98%
Services	55	50	48	87,27%
Total	155	150	146	94,19%

Source : auteurs

Notre étude vise principalement à établir un lien de causalité entre l'environnement institutionnel le comportement du contrôleur des chiffres comptables. Il convient d'opérationnaliser les variables afin de les rendre plus compréhensibles.

3.3 Présentation du modèle économétrique

Notre modèle économétrique se présente de la manière suivante :

$$CC-CCO = \beta_0 + \beta_i X_i + \varepsilon_i \quad \text{Avec } i= 1, 2, \dots, 14 \quad (1)$$

Où X_i = les variables indépendantes ; β_1 = les coefficients de régression ; β_0 = le terme constant ; ε_i = termes d'erreur.

$$CC-CCO = \beta_0 + \beta_1 LO-FIN + \beta_2 PR-FIS + \beta_3 HO-CON + \beta_4 NO-AUD + \beta_5 SA-INS + \varepsilon_i$$

Avec :

- CC-CCO : comportement du contrôleur des chiffres comptables ;
- LO-FIN : loi des finances ;
- PR-FIS : pressions fiscales ;
- HO-CON : honoraires du contrôleur ;
- NO-AUD : normes d'audit ;
- SA-INS : sanction institutionnelle

3.3 L'opérationnalisation des variables

Les variables de notre étude ont été définies et regroupés dans le tableau ci-après :

Tableau 2 : tableau d'opérationnalisation des variables

Variables	Définitions	Mesures retenues	Signes attendus	Auteurs de référence
CC-CCO	Variables dépendantes : comportement des contrôleurs des chiffres comptables			
		Échelle de Likert à 5 dimensions	Positif	Djongoué, (2007. 2015) Kueda et Ngassa (2019)
	Variables indépendantes : environnement fiscal, environnement juridique			
LO-FIN	Loi des finances	Échelle de Likert à 5 dimensions	Positif	Ngantchou (2008) ; Smaili (2010) ; Bengono et Um (2019)
PR-FIS	Pressions fiscales		Positif	
HO-CON	Honoraires du contrôleur		Positif	
NO-AUD	Normes d'audit		Positif	
SA-INS	Sanctions institutionnelles		Positif	
				Brédard R. et Rousseau S., (2004), Fotso, (2015) ; Kueda et Ngassa (2019) ; Adjita, A., (2010) ; Tomtom (2014)

Source : auteur à partir de la littérature

3.4 Outils de traitement des données

Le traitement des données a été réalisé par le logiciel « SPSS version 20 » et la régression logistique ordinale vu que notre variable dépendante est qualitative. Ces outils d'analyser ont permis de vérifier la dépendance des contrôleurs des chiffres comptables vis-à-vis de l'environnement institutionnel. Plus précisément l'environnement fiscal et l'environnement juridique.

4- Résultats de la régression logistique

Dans cette étude, notre variable dépendante étant sous forme qualitative ordinale (c'est-à-dire hiérarchisables), la régression logistique ordinale est la mieux adaptée pour le traitement des données. Ainsi, nous avons procédé par deux étapes : premièrement, nous avons fait la régression logistique ordinale de l'item permettant de capter la variable dépendante et deuxièmement, celle permettant de capter les items liés aux variables indépendantes. Ce qui nous permis de dresser un tableau de synthèse qui résume les tableaux de régressions logistiques de la variable liée au comportement des contrôleurs des chiffres comptable et celles liées à l'environnement fiscal et l'environnement juridique. Ce tableau se présente comme suit.

Tableau 3 : tableau de la régression logistique

		<i>Coef</i>	<i>Prob</i>	<i>Coef</i>	<i>Prof</i>
H1	LO-FIN	20,317	0,001*	2,021	0,5640
	PR-FIS	6,284	0,011**	3,723	0,094***
	HO-CON	3,389	0,067**	2,767	0,096***
H2	NO- AUD	5,526	0,02**	2,878	0,099***
	SA-INS	4,337	0,038**	1,631	0,0032*

Légende : *** = significativité à 10% ; ** = significativité à 5% ; * = significativité à 1%

Source : auteurs à partir du Khi-deux de Pearson

4.1 Interprétations des résultats relatifs aux hypothèses de l'étude

Il ressort du tableau de synthèse ci-dessus, deux observations principales. Premièrement, le comportement des contrôleurs des chiffres comptables est influencé positivement et significativement aux seuils de 1%, 5% et de 10% par l'environnement fiscal capté ici par le respect de la loi de finances, la pression fiscale et les honoraires du contrôleur. Ce premier résultat corrobore aux travaux de Djongoué (2007) ; Ngantchou (2008) ; Smaili (2009) et Bampoky (2018) qui pensent que l'environnement institutionnel fiscal impacte positivement non seulement la production, mais aussi le comportement du contrôleur des chiffres comptables. Deuxièmement, l'environnement juridique capté ici par le respect des normes d'audit, les sanctions institutionnelles, a une influence positive et significative aux seuils de 1%, 5% et 10% le comportement des contrôleurs de la qualité des chiffres comptables. Ces derniers résultats vont en droite ligne avec les travaux de Tomtom (2014) qui martèlent que l'immixtion du droit pénal dans l'ensemble des moyens à mettre en œuvre pour discipliner les opérations économiques actions quotidiennes et assainir le monde des affaires en Afrique et que la vertu de la loi pénale, permet de dissuader afin de décourager les producteurs et les contrôleurs des chiffres comptables fallacieux, qui n'ont à voir avec la réalité, la sincérité et l'image fidèle du patrimoine. Ces résultats vont également dans le même sens que les travaux de Brédard R. et Rousseau S., (2004) qui montrent que l'environnement institutionnel et juridique a une influence positive sur les contrôleurs de la qualité des chiffres comptables.

Ces résultats nous permettent de valider nos deux hypothèses de l'étude mettant en relation le comportement des contrôleurs de la qualité des chiffres comptables avec l'environnement fiscal d'une part, et avec l'environnement juridique d'autre part.

CONCLUSION

L'investigation qui était la nôtre visait à examiner les effets de l'environnement institutionnel sur le comportement du contrôleur des chiffres comptables. Ainsi, il ressort d'une part, que l'environnement fiscal à travers la loi de finances, la pression fiscale et les honoraires du contrôleur a une forte influence sur le comportement du contrôleur des chiffres comptable. D'autre part, l'environnement juridique à travers les normes d'audit et les sanctions institutionnelles influence positivement le comportement du contrôleur des chiffres comptable. De ce fait, on peut conclure, comme le rappellent les travaux Bampoky (2018) que l'environnement institutionnel a un impact non seulement sur la qualité des chiffres comptables, mais aussi le comportement de ceux qui les contrôlent.

Ainsi, nous recommandons aux différents contrôleurs de la qualité des chiffres comptables de faire preuve d'indépendance, d'objectivité et d'intégrité en respectant minutieusement la réglementation en vigueur dans leurs processus de contrôle comme l'exigent les institutions.

Comme toute étude scientifique, cet article présente certaines précautions non négligeables dans la généralisation des résultats. Lesquelles précautions sont relatives à la taille de notre échantillon qui est assez réduite même si elle sied à notre type de recherche. Comme piste de recherche future, l'on gagnera en poursuivant cette recherche en seulement en élargissant la taille de l'échantillon mais aussi en faisant recours à la triangulation des approches méthodologiques.

Références bibliographiques

Adjita, A. (2010), « Droit pénal de la comptabilité en droit uniforme OHADA : principales incriminations et sanctions encourues », *Revue de Droit Uniforme Africain*, n°00/1^{er} trimestre 2010, pp.36-41.

Bampoky, B. (2018), « La perception du processus de normalisation OHADA au Sénégal », Dans *Question(s) de management*. Vol3 (n° 22).

Bredard R. & Rousseau S. (2004), « les vérificateurs et la fiabilité de l'information financière : les messages de l'environnement institutionnel et juridique », *cahier de droit*, vol 45, pp : 219-294.

Commons J R., (1934), « institutional economics », New Brunswick : Transaction.

Djama C. (2010), « le contrôle institutionnel de l'information comptable et financière » Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France, 20p.

Djongoue G. (2007), « Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise : Une analyse de l'audit légal dans les entreprises camerounaises », Colloque international, la gouvernance : Quelles pratiques promouvoir pour le développement de l'Afrique, Université Catholique de Lille France, Nov, 25p.

INS, (2016), *Répertoire et démographie des entreprises modernes en 2013*. Yaoundé.

Jensen & Meckling, (1976), "Theory of the firm managerial behaviour, agency cost and ownership structure", *Journal financial economy*, vol. 3, October, pp.305-360.

Kueda, W. B. (2018) « dirigeants d'entreprises et cabinets d'auditeur dans le contexte du Cameroun », thèse de Doctorat/PhD, Université de Dschang, 310 pages.

Kueda, W. B. & Ngassa M. (2019), « la relation auditeur-audité et l'interdépendance des commissaires aux comptes dans le contexte du Cameroun », *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, n°2, PP. 458-487.

Manital et al. (2010), « les défaillances affectant la qualité de l'audit : une étude qualitative sur le marché français », crises et nouvelles problématiques de la valeur. Pp. CD-ROM. Hal-00479502.

Nekhili et al. (2010), « a free cash flow, gouvernance et politique financière des entreprises françaises », *France contrôle stratégie*, vol2, n°1, pp.5-31.

Ngantchou, A. (2008), « Recentrage du cadre comptable, durcissement de l'environnement fiscal et persistance de la gestion des données comptables : une étude du comportement des petites et Moyennes Entreprises camerounaises », *Comptabilité Contrôle Audit*, 29p.

Ngantchou A. & Elle N. (2018), La manipulation des chiffres comptables en contexte africain : la pertinence de l'hypothèse des « coûts politiques » ... Transitions numériques et informations comptables, Nantes, France.

Omar, T. Feudjo, J. R. & Sadjo, K. (2013), « Les déterminants du délai de publication des états financiers annuels : une étude empirique au Cameroun ». *La Revue Gestion et Organisation* vol 5, pp96-102.

ONECCA, (2010), « La démarche qualité de la profession comptable libérale : vecteur de crédibilité de l'information financière », *8ème congrès de l'ordre national des experts-comptables du Cameroun*, mai, Yaoundé.

Rahbi. M. (2019), « article 221 bis-III du Code Général des Impôts (CGI) : de l'analyse préliminaire des données des déclarations et l'exploitation des informations par l'Administration Fiscale vers la conformité fiscale », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Numéro 10 : septembre 2019/ Volume 4 : numéro 2 » p : 590-624.

Fotso. (2011), « L'efficacité de la structure de contrôle des entreprises Camerounaises », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de France Comté IAE, 430p.

Fotso. (2015), « Qualité de l'audit et réduction des scandales financiers en contexte camerounais », *Revue Management et Stratégies*, 17p.

Smaili, N. (2009), « La publication d'une information financière non conforme à la loi et aux normes : déterminants et conséquences », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 15, N° 1, juin, pp. 159 – 198.

Thiétart R.A. (2014), Méthodes de recherche en management, 4ème édition, Dunod, Pa