

## **Quels déterminants pour les politiques comptables dans les PME Camerounaises ?**

### **What determinants for accounting policies in Cameroonian SMEs?**

**ANANGA ONANA Anaclet**

Enseignant - Chercheur, département de comptabilité-Finance/Faculté des Sciences  
Economiques et de Gestion, Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA),  
Université de Dschang,  
[ananganaclet2@yahoo.fr](mailto:ananganaclet2@yahoo.fr)

**MAKANI Samuel Roland**

Doctorant, département de comptabilité-Finance/Faculté des Sciences Economiques et de  
Gestion, Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), Université de Dschang,  
[samuel\\_makani@yahoo.fr](mailto:samuel_makani@yahoo.fr)

### **Résumé :**

Cet article se propose de déterminer les facteurs qui influencent le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises. Ce choix est parfois fait par les dirigeants dans le but de lisser, de manipuler et de modifier les résultats. Il a pour objectif d'analyser et de mettre en relief les facteurs qui amènent les PME camerounaises à adopter une méthode comptable plutôt qu'une autre. Pour atteindre cet objectif, nous avons opté pour une démarche hypothético déductive. Pour ce faire, nous avons testé des données recueillies à partir d'un questionnaire administré en face à face auprès de 44 PME Camerounaises. Nous avons utilisé l'analyse de classification et l'analyse explicative. Nos résultats montrent que la rémunération des dirigeants n'a aucune influence sur le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises, par contre, les facteurs de contingence structurelle (la taille et le secteur d'activité) ont respectivement une influence significative négative et positive sur le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises.

**Mots clés : politique comptable, méthode comptable, Rémunération des dirigeants, comptabilité, PME camerounaises**

### **Abstract:**

This article aims to determine the factors that influence the choice of accounting methods in Cameroonian SMEs. This choice is sometimes made by the leaders in order to smooth, manipulate and modify the results. Its objective is to analyze and highlight the factors that lead Cameroonian SMEs to adopt one accounting method rather than another. To achieve this objective, we have opted for a hypothetico deductive approach. To do this, we tested data collected from a questionnaire administered face-to-face with 44 Cameroonian SMEs. We used classification analysis and explanatory analysis. Our results show that executive compensation has no influence on the choice of accounting methods in SMEs in Cameroon. On the other hand, structural contingency factors (size and sector of activity) have a significant negative and positive influence on the choice of accounting methods in Cameroonian SMEs.

**Key words: accounting policy, accounting policy, executive compensation, accounting, Cameroonian SMEs**

## Introduction

Après les indépendances des pays africains, de nombreuses entreprises sont mises en place par les pouvoirs publics pour amorcer la marche vers le développement et l'industrialisation. Les pouvoirs publics exerçaient alors une stratégie d'encadrement et de création d'entreprises, favorisée en cela par une politique protectionniste de leurs économies (Ntoh, 2009). Avec la crise économique survenue dès les années 1980, les Etats africains ont connu de manière générale un échec de cette politique. La plupart des grandes entreprises créées par l'Etat sont successivement liquidées pour cause de faillite, soit tout simplement privatisées. Les causes de cet échec ont été entre autres la mauvaise gestion, l'inadaptation des politiques élaborées par les institutions financières internationales (Fonds Monétaire International et banque mondiale).

Face à cette situation, les petites et moyennes entreprises (PME) font leur apparition afin de soutenir l'activité économique dans tous les secteurs d'activité. En effet, dans la plupart des pays du monde, les PME occupent une place importante dans le paysage économique à travers leur participation à la création de la richesse nationale, par le paiement des impôts et par l'absorption d'une bonne partie de la main d'œuvre afin de réduire le chômage. Les PME contribuent à 75,48% au produit intérieur brut (PIB) et 62% d'emplois temporaires. Pour faciliter le processus de création d'entreprises, le ministère des petites et moyennes entreprises, de l'économie sociale et de l'artisanat (MINPMEESA) a mis sur pied au Cameroun une structure chargée de l'accompagnement des PME à travers l'appui financier, le conseil et la formation des dirigeants. Toutefois, malgré les efforts consentis par l'Etat camerounais dans la lutte contre le chômage, les résultats du recensement du Fonds National de l'Emploi (FNE) font ressortir un taux de chômage d'environ 4,4% avec un taux de croissance de 5,8%. L'une des causes de ce faible taux de croissance serait la faillite des PME car les statistiques montrent qu'une PME sur cinq fête son cinquième anniversaire. Cette mortalité infantile des PME peut être expliquée par l'existence de politiques comptables inadaptées.

Il peut être noté que les PME comme toutes les autres catégories d'entreprises ont pour but principal la maximisation de la rente organisationnelle que les différentes parties prenantes vont se partager. L'atteinte de ce but peut se faire à travers la réalisation d'un certain nombre d'actions, la prise de décisions et l'opération des choix relatifs à la politique comptable. Cependant, très rarement, de l'avis de Ngantchou (2008), le système d'information comptable est envisagé comme outil stratégique et pourtant, il paraît enrichissant d'intégrer à l'analyse

stratégique en contexte PME notamment, le poids des facteurs institutionnels comme celui des prélèvements obligatoires et les choix comptables opérés en vue de réduire un transfert excessif de richesse, dans un environnement où la pression fiscale est forte. En se référant à Watts et Zimmerman (1990) qui considèrent la taille des entreprises comme un facteur favorable à la gestion des données comptables, et parce qu'elle peut être un outil aux mains du dirigeant-proprétaire de la PME pour réduire le risque de transfert des richesses de l'entreprises vers l'Etat, la gestion des données comptables en contexte PME et donc le choix des politiques comptables apparaît comme un thème de recherche pertinent et surtout lorsqu'il dépasse le seul aspect de la manipulation des données comptables. Par ailleurs, il faut noter ici que la comptabilité est d'essence obligatoire pour toute entreprise en tant qu'instrument de preuve et en tant que base d'information pour des prélèvements à caractère obligatoire tels que l'impôt. Les PME tiennent une comptabilité parce que c'est une obligation légale envers l'Etat. Cette comptabilité sert à une information externe de l'entreprise et aussi pour son propre usage. La tenue de la comptabilité par les PME permet d'informer sur les activités menées, de fournir les justifications et de déterminer la quote part qui revient à l'Etat.

En contexte PME, on s'accorde très souvent à dire que le caractère « fermé » du capital rend cette forme d'organisation paradoxalement plus opaque que l'entreprise managériale. En effet, en prenant pour hypothèse que les agents économiques cherchent à maximiser avant tout et à tout prix leur objectif personnel, le propriétaire- dirigeant est naturellement porté vers les méthodes comptables qui limitent le transfert de richesses vers les outsiders. Ces méthodes comptables peuvent être qualifiées de notre point de vue de politiques comptables dont il convient de trouver des déterminants.

Selon Casta (1997), la politique comptable est « l'ensemble des choix faits par les dirigeants sur des variables comptables qui conduisent, dans le respect des contraintes réglementaires, à façonner le contenu ou la forme des états financiers publiés ». La politique comptable est une notion qui a suscité un débat important dans la communauté comptable. L'existence d'une politique comptable n'est pas un fait étonnant, du moment qu'au sein du système de normes et de règles comptables, on relève des marges de choix<sup>1</sup>. La définition de la politique comptable nous place dans une logique d'optimisation des choix quant au contenu et à la communication financière de la PME avec son environnement. L'existence de ces marges de

---

<sup>1</sup> Il s'agit en fait des marges de manœuvre pour ne pas dire un éventail de choix entre autres de pouvoir opter pour telle ou telle méthode comptable en fonction des différents avantages liés à ces choix.

choix et le risque d'excès de telles politiques entravent une évolution de la réglementation comptable nationale et même internationale pour assurer une meilleure comparabilité des états financiers dans le temps et dans l'espace d'une part, et la limitation des formes de création comptable d'autre part (Chabrak, 2000). Pour éclairer cette évolution souhaitable de la réglementation, il faut comprendre au mieux les déterminants des choix de politiques comptables. Cette question a suscité de nombreuses recherches qui concernent tous les éléments pris en compte par la comptabilité et ses choix tels que les dépenses, les amortissements, les politiques de provisions ou les dépenses liées aux provisions et aussi les autres éléments qui constituent le bilan.

Le Droit comptable OHADA en vigueur aujourd'hui au Cameroun a apporté des innovations pour se mettre en harmonie avec les normes internationales puisque le Plan OCAM présentait des failles dans ce sens. Malgré ces innovations, l'environnement économique des PME camerounaises de ces dernières années fait face à des situations de faillite. Dans le secteur privé, on note beaucoup de disparitions d'entreprises telles que le Complexe Chimique Camerounais (CCC) et surtout dans le domaine des Etablissements financiers. En quatre (4) ans à peine, l'on a eu le cas de la GBF (Goldy Businessmen Fund) le 07/07/2008, le cas de COFINEST (Compagnie financière de l'estuaire) le 21/02/2011, le cas de FIFFA (First Investment For Financial Assistance) en Août 2012 et le cas de CAPCOL (Caisse Populaire Coopérative du Littoral) le 23/10/2012 sans oublier le scandale de la Banque Internationale du Cameroun pour l'Épargne et le Crédit (BICEC). (Okah-Efogo et Okah-Atenga, 2013). A la lecture de ces chiffres, il est évident que les PME tout comme les grandes entreprises connaissent une mortalité infantile qui peut être tributaire de leurs choix et méthodes comptables pour ne pas dire leur politique comptable. A la suite de ces propos, il n'est pas dénué de sens de penser que cette mortalité infantile serait le fruit des mauvaises politiques comptables visant davantage à donner aux chiffres comptables le contenu informatif souhaité par les dirigeants. Cet argument nous place au cœur des problèmes de comptabilité créative qui apparait de notre point de vue comme étant l'un des objectifs visés par les dirigeants lors de la définition des choix comptables. La politique comptable utilise les méthodes et traitements comptables comme des instruments qui permettent d'optimiser les choix comptables, c'est-à-dire des choix entre différentes méthodes comptables. Pour cela, elle s'appuie sur des marges laissées par le droit comptable OHADA.

Les PME camerounaises font face à de nombreux problèmes au rang desquels ceux liés au choix des méthodes et des types de traitement comptable qui parfois créent des situations

inconfortables entraînant certaines d'entre elles à la faillite. Tenant leur comptabilité en fonction du droit comptable OHADA, les PME doivent s'y conformer. Malgré toutes les dispositions du cadre réglementaire OHADA, nous avons relevé des éléments et des pratiques de PME camerounaises qui justifient le choix de ce thème au rang desquels :

- Des résultats du RGE (2009) montrent que 13% des entreprises au Cameroun tiennent une comptabilité au sens du droit comptable OHADA<sup>2</sup> ;

- la plupart des PME externalisent la fonction comptable au profit des cabinets comptables. Pour les autres bien qu'étant conscientes de l'utilité de la tenue normale de la comptabilité, elles continuent d'évoluer en marge de la réglementation OHADA et donc dans le « cafouillage » (Hamid Ibrahima, 2003).

A la suite de ces constats, on se pose la question suivante à laquelle nous allons tenter de répondre « *quels sont les facteurs qui déterminent la politique comptable dans les PME camerounaises? Mieux, quels sont les facteurs qui influencent le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises ?* Cette question centrale peut se subdiviser en deux questions secondaires:

- La détermination du choix des méthodes comptables est-elle influencée par la rémunération des dirigeants dans les PME camerounaises ?

- La détermination du choix des méthodes comptables dépend - elle des facteurs de contingence structurelle (la taille et le secteur d'activité) dans les PME camerounaises ?

L'objectif principal du présent article consiste à mettre en relief les facteurs qui poussent les PME camerounaises à opter ou à adopter un traitement et ou une méthode comptable. Cet objectif principal peut se subdiviser en deux objectifs spécifiques :

- Vérifier si la rémunération des dirigeants est un facteur qui influence le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises.

- Vérifier si les facteurs de contingence structurelle (la taille et le secteur d'activité) déterminent le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises.

Il est question dans ce qui va suivre de revenir sur le concept de politique comptable, de différencier la politique comptable des manipulations comptables, de présenter les méthodes

---

<sup>2</sup> Certains dirigeants d'entreprises surtout des PME considèrent la tenue de la comptabilité comme obligatoire car, elle est imposée par l'Etat et sert d'instrument de preuve pour les tiers. Dans ce cadre, la comptabilité est tenue pour satisfaire cette exigence et non pour qu'elle soit le reflet de la situation financière réelle de l'entreprise. Ces dirigeants sont ainsi amenés à façonner les chiffres comptables et à leur donner le contenu informatif qu'il souhaite en fonction des exigences (impôts à payer, emprunt sollicité auprès d'un établissement de crédit ou encore présentation aux membres du conseil d'administration entre autres), on en arrive à la théorie des trois (3) bilans (pour l'Etat, les banques et le dirigeant lui-même)

comptables comme des instruments de la politique comptable, de justifier l'existence des politiques comptables à partir des théories, de présenter les hypothèses de la recherche et la méthodologie utilisée et enfin de commenter les résultats obtenus avant de conclure.

### **1. Le concept de politique comptable**

Etant donné que l'information financière est produite dans un cadre légal qui est réglementé de manière assez précise, dans sa présentation, il est habituel de constater que les opérations de correction du résultat, d'ajustement des comptes, tout à fait légitime et légal, soient pratiquées par plusieurs PME qui profitent de la souplesse des règles juridiques et comptables, donnant ainsi naissance au concept de politique comptable. Le référentiel comptable international offre un espace de liberté aux managers qui leur permet de façonner les situations financières des entreprises et aussi les états financiers. Cette possibilité de choix entre les différentes options comptables permises par certaines normes peut être regroupée en trois types selon Casta et Ramond (2009) :

- le choix entre plusieurs méthodes ou modèles admis par la réglementation OHADA ;
- l'utilisation d'exceptions réglementairement prévues;
- l'absence de principes normatifs ou pratiques de place arrêtée pour traiter une thématique spécifique. Celle-ci peut s'assimiler à un vide juridique (vide comptable) conduisant à l'adoption de jurisprudence (« comptaprudence »)

Dans cet article, nous allons nous appesantir sur le choix entre plusieurs méthodes ou modèles admis par la réglementation parce que c'est le choix d'option qui cadre avec notre axe de recherche et qui nous permet de répondre à la question de recherche et d'atteindre nos objectifs.

Les conventions et les règles comptables qui régissent l'élaboration et la présentation des états financiers d'une entreprise (ou d'un groupe) ont principalement pour objet de réduire l'incertitude et l'imprécision qui affectent les « nombres comptables » et, plus particulièrement, la mesure du résultat et de la situation financière (Casta et Ramond, 2009).

#### **1.1. Les méthodes d'évaluation comptable**

Concernant ces méthodes, nous pouvons relever :

- Le choix de méthode d'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles entre la convention du coût historique comme méthode de référence et la juste valeur comme méthode alternative.

- Le choix de méthode d'évaluation des sorties de stocks entre le coût moyen pondéré (CMP) et le premier entré premier sorti (FIFO).

### **1.2. Les méthodes de constatation comptable**

Nous pouvons relever :

- Le choix d'amortissement des immobilisations entre le mode linéaire, le mode dégressif à taux décroissant et le mode des unités de production ou unités d'œuvre ;
- Le choix de méthode de comptabilisation des frais de recherche et de développement entre leur activation et leur constatation comme charge ;
- Le choix de méthode de constatation des coûts d'emprunts entre leur enregistrement comme immobilisations et leur enregistrement comme charges ;
- Le choix de méthode de comptabilisation des immobilisations corporelles<sup>3</sup> à faible valeur entre l'actif comme immobilisation et le compte de résultat comme charge.

### **1.3. Les méthodes comptables affectant les résultats comptables**

Les méthodes comptables ne sont pas des instruments comptables neutres mais elles influencent les résultats comptables et les intérêts des parties prenantes (Bensabeur-Slimane Asma, 2016). Saada (1995) expose que le choix des méthodes comptables peut entraîner une augmentation ou une diminution du résultat selon le but et les objectifs visés par les dirigeants de l'entreprise. Stolowy et Breton (2004) distinguent dans ce sens plusieurs types de pratiques ou de manipulations de résultats comptables des entreprises qui sont : La gestion des résultats, la modification comptable, le lissage des résultats, la manipulation des résultats comptables, la comptabilité créative entre autres.

#### **1.3.1. La gestion des résultats**

La gestion des résultats « n'est pas la traduction comptable d'un transfert de richesse mais un choix (décision) comptable délibéré qui a pour conséquence un transfert de richesse. En modifiant l'image de l'entreprise, le dirigeant cherche à influencer des décisions d'allocation de ressources. Ce transfert peut se faire de l'entreprise vers le propriétaire, de l'entreprise vers le dirigeant ou de l'entreprise vers un tiers (créancier) ou réciproquement, des dirigeants, des propriétaires ou des tiers vers l'entreprise » (Vidal, 2008). Un transfert de richesse n'est pas sans effet sur la situation de l'entreprise. Pour cette raison, Degeorge Patel et Zeckhauser (1999) pensent que la gestion du résultat peut être définie comme « l'utilisation de la discrétion managériale pour influencer le résultat diffusé auprès des parties prenantes ».

---

<sup>3</sup> Au Cameroun, le seuil du petit matériel devant être inscrit à l'actif du bilan est fixé à cinq cent mil FCFA (500 000 FCFA) (Code Général des Impôts 2017)

### **1.3.2. La modification comptable**

La modification comptable est perçue comme un changement de référentiel comptable, de méthodes comptables ou de la façon dont les opérations sont comptabilisées, ceci peut être causé par un changement du système national ou d'un passage aux normes internationales. Toutefois, il faut relever que la modification comptable n'est pas autorisée en cours d'exercice et pourtant, certains dirigeants profitent lorsqu'apparaît un vide juridique pour exploiter les failles laissées par le droit comptable OHADA. Il en est ainsi des nouveaux textes OHADA (15 Février 2017, Journal Officiel OHADA).

### **1.3.3. Le lissage des résultats**

Imhoff (1977) et Eckel (1981) pensent que le lissage des résultats est un processus naturel et non pas un comportement intentionnel compte tenu de la relation qui lie le résultat net au chiffre d'affaires. Cette pensée vient du fait que les premières études montrent que les chiffres d'affaires sont lissés voire plus lissés que les résultats. Le lissage des résultats a comme objectif de payer moins d'impôts, et donc de détourner la richesse de l'Etat au profit de la PME.

### **1.3.4. La manipulation des résultats comptables**

En ce qui concerne le choix d'un ensemble de pratiques comptables, la manipulation des résultats comptables a pour objectif d'optimiser la communication financière entre l'entreprise et son environnement. La sélection des pratiques comptables affecte l'élaboration et la présentation des comptes et des états financiers qui reflètent le patrimoine et la performance de l'entreprise (Bensabeur-Slimane Asma, 2016).

### **1.3.5. La comptabilité créative**

Stolowy (1994) perçoit la comptabilité créative comme un prolongement de la politique comptable. Pour d'autres auteurs, « elle s'inscrit dans une logique différente, celle de la recherche systématique d'innovations juridiques et financières n'ayant d'autre finalité qu'une reconfiguration substantielle des états financiers de l'entité. La manipulation comptable n'est pas, en général, frauduleuse ; elle résulte plutôt d'une lecture partielle des principes normatifs d'un référentiel en vue d'optimiser la communication financière d'une entité avec son environnement » (Casta, 1997).

## **1.4. Les moyens de la politique comptable**

Ce sont les instruments ou mécanismes qui permettent l'existence de la politique comptable et lui donnent un sens. Parmi ces moyens, nous pouvons par exemple noter :

- Les méthodes d'amortissements ;

- La méthode de constitution des provisions ;
- La valorisation des stocks entre autres.

#### **1.4.1. Les méthodes d'amortissement**

Le calcul d'amortissement des immobilisations corporelles est libre. Les dirigeants ont la liberté de choisir entre différentes méthodes (mode linéaire<sup>4</sup>, mode dégressif à taux décroissant, mode par unités d'œuvre) en fonction de la dépréciation économique. Le choix de la méthode et de la durée détermine le plan d'amortissement. Nous distinguons deux types d'amortissements : L'amortissement régi par les dispositions spécifiques et l'amortissement concernant les dépréciations. Le choix de la méthode d'amortissement pour dépréciation n'étant pas neutre, les grandes entreprises retiennent, dans leur majorité, le système linéaire. Il faut cependant relever que dans la réglementation OHADA, il existe un principe qui régit les amortissements à savoir la convention de permanence des méthodes qui impose que les entreprises ne changent pas de système d'amortissement d'une immobilisation pendant sa durée de vie, ceci dans le but de rendre comparable les états financiers d'un exercice à un autre.

#### **1.4.2. La méthode de constitution des provisions**

Fondée sur l'appréciation de risques ou des charges prévisibles (provisions pour risques) ou des dépréciations non définitives d'actifs (provisions pour dépréciation), la constitution des provisions laisse une grande latitude ou une marge de manœuvre aux dirigeants pour la mise en œuvre du principe de prudence. Parallèlement, toute modification des règles adoptées pour leur constitution revêt la forme d'un changement de méthode comptable. En pratique, s'agissant d'évaluations subjectives du risque, les provisions sont très utilisées comme instrument de politique comptable (Casta et Ramond, 2009).

#### **1.4.3. La valorisation des stocks**

Pour la valorisation des stocks, les entreprises peuvent choisir entre trois techniques : La méthode du coût moyen pondéré (CMP), la méthode du premier entré premier sorti (FIFO) et la méthode du dernier entré premier sorti (LIFO). Très souvent, il arrive que la PME utilise ces trois techniques en fonction des types de matières achetées ou commercialisées.

## **2. De la politique comptable aux manipulations comptables**

La théorie financière classique postule que les dirigeants ont pour objectif de maximiser la richesse des actionnaires. Dans un pays tel que le Cameroun où la plupart des entreprises sont

---

<sup>4</sup> Ce mode est celui qui est reconnu par l'administration fiscale camerounaise, cependant, l'Etat donne la possibilité de déduire ultérieurement les fractions réintégrées lorsque le bien est sorti de l'actif du bilan en cas d'application du mode dégressif.

individuelles, où l'opportunisme « règne en maître absolu », les propriétaires et actionnaires majoritaires sont, dans la majorité des cas dirigeants de leurs entreprises. Pour satisfaire leurs propres intérêts, ces dirigeants peuvent être amenés à procéder à des transferts de richesse de certains partenaires vers les actionnaires ou eux-mêmes. Les dirigeants sont souvent amenés à léser l'administration fiscale, les banques, les salariés et les clients. La raison tient au fait que la manipulation comptable à travers les états financiers publiés, va modifier la perception de ces partenaires sur la situation financière de l'entreprise et, par conséquent, va avoir une incidence sur les coûts et les caractéristiques des relations futures. En modifiant l'image de l'entreprise, le dirigeant cherche à influencer des décisions d'allocation de ressources.

Selon Waterhouse et al. (1993) les dirigeants sont tentés de réduire les bénéfices afin d'éviter des négociations difficiles avec les salariés ou les syndicats. Pour cela, ils accroissent les salaires ou avantages qui se traduisent par un bénéfice plus faible et par un risque économique plus important parce que les salaires et avantages sociaux accordés aux salariés constituent le principal coût supporté par les entreprises au cours d'un exercice comptable. Pour Breton et Schatt (2003), pour augmenter les flux de liquidités disponibles pour les apporteurs de capitaux et, par conséquent, pour maximiser la valeur de l'entreprise et la richesse des actionnaires, les dirigeants tentent souvent de limiter l'ensemble des décaissements de liquidités. Ils peuvent alors notamment chercher à réduire le montant de l'impôt sur les bénéfices pour léser l'administration fiscale, en constatant des charges plus élevées que celles qui auraient dû être normalement enregistrées<sup>5</sup>. Concernant les employés de l'entreprise, les dirigeants peuvent souvent procéder à une diminution ou à une suppression de certains avantages et parfois à une diminution de salaire afin de les léser. Ces manipulations des données et résultat comptables ont donné naissance au Cameroun à un phénomène qu'on a qualifié de « théorie des trois bilans ». Ce phénomène se traduit par une existence dans les PME camerounaises de trois bilans.

- Un premier bilan qui reflète la situation propre et nette de l'entreprise qui est destiné à rester dans l'entreprise ;
- Un second bilan dressé par les dirigeants à l'endroit de l'administration fiscale qui présente une mauvaise situation de l'entreprise avec les résultats diminués en utilisant

---

<sup>5</sup> Les provisions pour créances douteuses par exemple, appréciées avec une certaine subjectivité par les dirigeants, constituent des charges fiscalement déductibles, qui réduisent le bénéfice de l'exercice, mais accroissent les flux de liquidités disponibles pour les apporteurs de capitaux; une augmentation des charges sociales par une existence des employés fictifs.

certaines méthodes comptables qui diminuent le résultat tel que le CMP et l'augmentation des charges. Ce bilan est conçu dans le but de payer moins d'impôts.

- Un troisième bilan qui présente une situation très bonne et une performance de l'entreprise conçu pour les banques, les bailleurs de fonds, les potentiels investisseurs et le marché pour attirer leur attention et pouvoir obtenir un crédit bancaire, un financement et des nouveaux actionnaires ou partenaires. Ce bilan est conçu lorsque l'entreprise a besoin de financement. Les banques sont, au même titre que l'administration fiscale, des utilisateurs assidus de l'information comptable. En pratique, les décisions d'octroi de crédits bancaires, pour financer le cycle d'exploitation ou les investissements des entreprises, se prennent généralement après une analyse des données comptables et une analyse de l'environnement des entreprises (Charreaux et Debrières 1998).

L'option d'une politique comptable plutôt qu'une autre serait guidée avec la manipulation des données comptables dans un premier temps avec pour objectif de payer moins d'impôts. En Afrique, les décisions comptables sont souvent conditionnées par des considérations fiscales qui reflètent le souci du dirigeant de payer moins d'impôt et de bénéficier au maximum des avantages fiscaux. Par exemple, en présence de pertes antérieures élevées, les dirigeants ont tendance à améliorer le résultat de l'exercice actuel et à augmenter les réserves spéciales de réévaluation afin d'imputer le déficit des exercices antérieurs sur les exercices ultérieurs dans la limite d'un report sur quatre exercices (Ridha Shabou et Boulila Taktak, 2002). Le taux d'impôt élevé ou la pression fiscale que subissent les entreprises dans certains pays comme le Cameroun pousse souvent les dirigeants et propriétaires d'entreprises à manipuler les données comptables dans le but de payer moins d'impôts. La fiscalité est un facteur qui semble pousser les entreprises à faire leur choix en se basant sur les taux d'impôts et leurs variations puisqu'ils influencent les bénéfices après déduction des impôts. Ceci pousse les dirigeants à opter pour des choix qui maximisent leurs intérêts propres ou ceux de l'organisation

Ainsi, les dirigeants peuvent être tentés de présenter une situation financière « avantageuse », qui consiste notamment à faire apparaître un risque de défaillance faible, tant pour se financer à un coût réduit que pour éviter un rationnement du crédit. Une telle manipulation va également permettre de transférer de la richesse des banques vers les actionnaires des entreprises. Une telle politique comptable permet de justifier plus aisément certaines restructurations (licenciements, fermetures d'usines), qui peuvent avoir un effet positif sur la

rentabilité de l'entreprise. En effet, lors d'une annonce d'un plan de restructuration, le risque de conflit social est significativement plus important dans une entreprise dégageant d'importants bénéfices, par rapport à une entreprise qui vient d'annoncer des pertes ou dont la situation financière apparaît plus fragile (Breton et Schatt 2003).

### **3. Le choix des méthodes comptables comme instruments des politiques comptables**

La comptabilité est régie par un ensemble de lois et de textes qui doivent être respectés. Le choix des méthodes comptables est déterminé par certains facteurs qui conditionnent le but des dirigeants.

#### **3.1. La Réglementation et le droit comptable**

Le référentiel comptable international IAS/IFRS auquel est désormais soumis l'ensemble des sociétés pour l'établissement de leurs comptes consolidés pour les exercices ouverts est entré en application depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005. De plus, l'entreprise est tenue de mentionner dans l'annexe les principes et les méthodes comptables ainsi que les modèles de valorisation financière retenus. Le choix des méthodes comptables concerne un ensemble assez large d'options de choix observées lors de l'élaboration ou de la présentation des états financiers, les dispositifs du Système Comptable OHADA déterminent les conditions de sécurité relatives à l'établissement des états

En Afrique, les dispositions du droit comptable OHADA empêchent les changements de présentation, de mode d'évaluation et de référentiel comptable. Malgré cela, certains changements restent possibles si on peut les justifier par des modifications substantielles des conditions d'activité ou par la recherche d'une image fidèle (changement de la méthode d'évaluation du stock en passant du système du CMP au système FIFO, la modification du plan d'amortissement de certains biens, le recours nouveau à la méthode du bénéfice partiel sur les contrats pluri exercices). Tous ces changements doivent être mentionnés dans l'état annexé.

#### **3.2. Les déterminants du choix des méthodes comptables**

Les déterminants de la politique comptable sont considérés comme étant les éléments ou les facteurs qui influencent le choix des dirigeants pour adopter une méthode comptable ou faire un choix comptable. Etant un « mix de choix » constitué par les méthodes comptables, les manipulations et les choix comptables, les facteurs et les éléments influençant ces choix feront ici l'objet de notre préoccupation. A l'aide de la littérature, nous pouvons relever les éléments et facteurs suivants qui semblent pour nous les plus récurrents et les plus utilisés :

L'endettement, la fiscalité, la rémunération des dirigeants, les facteurs de contingence structurelle (la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, l'âge de l'entreprise), la part du dirigeant dans le capital, la cotation des entreprises en bourse, l'audit, la politique de dividende entre autres.

#### **4. justification théorique de la politique comptable**

La problématique de la politique comptable des entreprises (le choix des méthodes comptables), à travers leurs multiples objectifs (minoration des pertes publiées, minoration des bénéfices imposables, majoration ou minoration du résultat courant, majoration ou minoration des bénéfices distribuables...) nous renvoie à une revue sur les théories de l'entreprise (théorie de l'agence, la théorie positive de la comptabilité et la théorie de la contingence).

##### **4.1. La théorie de l'agence et la politique comptable**

La théorie de l'agence a ouvert deux angles d'attaque sur le système de gestion de l'entreprise : l'un qui s'appuie sur la théorie contractuelle de l'entreprise de Jensen et Meckling (1976) qui considère deux relations d'agence : la relation entre les dirigeants et les actionnaires et la relation entre l'entreprise et les créanciers. Le rôle du système de gouvernance consiste à sécuriser la rentabilité de l'investissement financier et à réduire les coûts d'agence nés des conflits entre dirigeants et actionnaires (Shleifer et Vishny, 1997). La théorie de l'agence envisage les formes organisationnelles comme modes de résolution des conflits. Dans son application à l'entreprise, le second angle d'attaque considère que, pour pouvoir évaluer l'entreprise, il est nécessaire de définir ce qu'elle recouvre en tant qu'entité. Dans le cadre du choix des méthodes comptables, cette théorie permet, dans un premier temps d'éviter les pertes à l'entreprise, et dans un second temps la maximisation des intérêts personnels. En général, des conflits d'intérêt apparaissent entre les différentes parties prenantes de l'entreprise autour des options comptables adoptées par les entreprises qui influencent les informations financières diffusées.

##### **4.2. La théorie positive de la comptabilité et la politique comptable**

Selon Casta (2009), la théorie positive de la comptabilité s'est fixée comme objectif d'inférer, sur la base des pratiques observées, un ensemble de règles de comportement empiriquement validées et constitutives d'une théorie générale de l'élaboration entre marché et processus politique des états financiers par les entreprises. Grâce à ses objectifs et aux modèles empruntés aux autres théories (théorie de l'agence, théorie économique entre autres) ; elle essaye dans la mesure du possible de limiter les comportements opportunistes des agents

(dirigeants) dans le choix des méthodes comptables et les choix comptables. Holthausen (1990) fait remarquer que « d'autres motivations que l'opportunisme peuvent intervenir dans les choix comptables. Il s'agit notamment d'une volonté d'efficience des contrats (l'objectif des choix comptables est de minimiser les coûts d'agence et donc de maximiser la valeur de l'entreprise) et de signalisation de la performance future de l'entreprise (révélation des cash flows futurs) » (Thomas, 1999).

#### **4.3. Théorie de la contingence et la politique comptable**

L'examen de la littérature montre que les chercheurs ont recours à la théorie de la contingence pour déterminer dans quelle mesure et dans quelles circonstances les pratiques comptables peuvent varier (Chapellier, 1994). Or, le système de données comptables (SDC) est une partie importante de la structure de la vie de l'organisation et de sa conception et doit être observée en tenant compte de l'effet des variables organisationnelles (Waterhouse et Tissen, 1978). Cette théorie renferme deux dimensions à savoir : la dimension objective (structurelle) et la dimension subjective (comportementale). La contingence structurelle d'une organisation qui nous intéresse dans cette étude, désigne la dépendance de sa structure et donc de son fonctionnement, des caractéristiques de son contexte. Ce courant de pensée est apparu vers le milieu des années soixante par Lawrence et Lorsch (1967).

### **5. Les Hypothèses de recherche**

L'étude des déterminants de la politique comptable, leurs méthodes et le type de traitement comptable constituent un thème privilégié et ancien dans la littérature comptable.

#### **5.1. L'hypothèse de la rémunération**

La théorie de l'agence stipule que les systèmes d'intéressement des dirigeants aux résultats de l'entreprise constituent un moyen susceptible de réduire les coûts d'agence inhérents aux conflits d'intérêts entre les dirigeants et les actionnaires.

##### **5.1.1. La rémunération des dirigeants comme déterminant des choix comptables**

La rémunération est une source de motivation aussi bien pour les dirigeants que les employés. La théorie de l'agence stipule que les systèmes d'intéressement des dirigeants aux résultats de l'entreprise constituent un moyen susceptible de réduire les coûts d'agence inhérents aux conflits d'intérêts entre les dirigeants et les actionnaires. Mais, l'existence d'un plan d'intéressement va avoir des répercussions sur les choix comptables retenus par les dirigeants dont la rémunération est fonction d'indicateurs de performance de type comptable (Saada, 1995). Ainsi, les dirigeants dont la rémunération dépend des résultats comptables de

l'entreprise devraient préférer les méthodes comptables qui augmentent le résultat (Saada 1995, Shabou Ridha et Boulila Taktak 2002). Mard (2004) pense que la part détenue par le dirigeant dans le capital de l'entreprise sera utilisée comme base des plans de rémunérations. En effet, un dirigeant ayant une part élevée dans le capital sera réticent à activer les dépenses immatérielles parce que cette activation lui fait supporter des charges lourdes liées à l'importance de l'impôt sur les bénéfices. Un dirigeant non actionnaire ou ayant une faible part dans le capital va tolérer mieux ce risque. Shabou Ridha (2000) pense qu'il existe des situations où l'actionnaire principal ne détient qu'une faible part dans le capital. Une telle situation est susceptible d'éveiller l'opportunisme managérial qui peut se matérialiser par des prélèvements excessifs sur le patrimoine de l'entreprise. Pour limiter cette attitude opportuniste, l'actionnaire principal peut prévoir comme solution l'indexation de la rémunération du dirigeant au résultat de l'entreprise. Cependant cette décision n'est pas garante de l'alignement des intérêts du fait que ce dirigeant peut gérer à la hausse le résultat dans le but d'augmenter artificiellement sa rémunération. Dans ce cas, un dirigeant, même ayant une faible part dans le capital, sera plus motivé à augmenter le résultat, entre autres, par une activation des dépenses immatérielles (Turki et Abdelmoula 2007).

La rémunération est un facteur très important dans les entreprises que ce soit pour les dirigeants que pour les employés. Etant un facteur qui motive au travail et ayant une influence sur les résultats, les dirigeants sont souvent amenés à l'utiliser à différentes fins. Dans le cas d'atteinte des objectifs propres des dirigeants par exemple, Watts et Zimmerman (1978) affirment que « les managers sélectionnent les procédures comptables maximisant leur propre utilité ». Dès lors, si une part de la rémunération des dirigeants est constituée de stock-options, ils auront tendance à utiliser les options comptables permettant de faire hausser le cours boursier<sup>6</sup> (Demaria et Dufour, 2007). Dans ce sens, nous pouvons préciser que cette option de choix peut être causée par les mauvaises rémunérations des dirigeants d'entreprises qui à travers leur pouvoir décisionnel légitime venant des propriétaires optent pour les choix qui maximisent leurs intérêts.

Dans un environnement où le système de rémunération des dirigeants est fonction du résultat (comptable) comme le postule Watts et Zimmerman (1978), la rémunération ici détermine la politique comptable parce que les dirigeants sont opportunistes et préfèrent dans ce cas les méthodes comptables qui augmentent le résultat et par conséquent leur rémunération. Au

---

<sup>6</sup> Il s'agit de l'anticipation des bonnes nouvelles plutôt que des mauvaises dans les états financiers.

Cameroun, le système de rémunération basé sur le résultat étant inexistant ou presque inexistant, les dirigeants ont un salaire payé de façon mensuelle et bénéficient aussi de certains avantages et bonus qui viennent gonfler ce salaire et qui proviennent du résultat réalisé. Les dirigeants qui sont soumis à ce mode de rémunération sont alors amenés à user de toutes leurs connaissances du système comptable de l'entreprise et de leur créativité pour développer certains mécanismes et des manipulations pour que les résultats soient élevés et gagner plus en primes, bonus et avantages dans le but d'arrondir les fins de mois.

Nous distinguons également les très petites entreprises généralement créées par les amis ou les membres d'une famille où tous les membres sont égaux travaillent ensemble et sont rémunérés par rapport au profit réalisé. Etant membres, associés et partenaires, ces dirigeants associés, pour augmenter leur gain, ils vont utiliser toute les méthodes et manipulations comptables pour la construction d'une politique comptable qui augmente le résultat. De tout ceci, découle l'hypothèse suivante :

***H<sub>1</sub> : Il existe une relation significative et positive entre la rémunération des dirigeants de PME et le choix des méthodes comptables.***

## **5.2. Les Facteurs de contingence structurelle**

### **5.2.1. L'hypothèse de la taille**

Les entreprises de grande taille sont susceptibles d'être surveillées en raison des résultats élevés qu'elles pourraient dégager. Une entreprise de grande taille sera incitée à surveiller, voir à réduire davantage son résultat qu'une entreprise de petite taille (Turki et Abdelmoula, 2007). La taille mesurée en termes d'actifs totaux ou des ventes a été la variable la plus fréquemment utilisée et s'est avérée significative dans la majorité des études (Lanoué et Peltier-Rivest, 2006). Dans la présente recherche, pour la mesure de la variable taille, nous allons utiliser le nombre d'employés.

***H<sub>2</sub> : La taille de l'entreprise exerce une influence significative et positive sur le choix des méthodes comptable dans les PME camerounaises.***

### **5.2.2. L'hypothèse du secteur d'activité**

Le secteur d'activité auquel appartient l'entreprise peut être considéré comme une variable pertinente pour expliquer les pratiques comptables (Watts et Zimmerman, 1986 ; Hakim Ben Othman et Zéghal, 2006 ; Shabou Ridha et Boulila Taktak, 2002). En l'occurrence, la gestion des résultats peut être influencée par l'appartenance des entreprises à un secteur d'activité bien déterminé plutôt que par les caractéristiques individuelles. L'appartenance d'une PME à un secteur d'activité déterminé peut inciter ses dirigeants à gérer davantage les résultats

comptables relativement à une autre PME qui opère dans un autre secteur d'activité. Certains secteurs sont, par exemple, susceptibles de représenter un risque de coûts politiques plus élevés que d'autres. De ce fait, nous essayons de contrôler l'effet du secteur d'activité sur le niveau de gestion des résultats » (Hakim Ben Othman et Zéghal, 2006). La variable secteur d'activité est mesurée dans notre modèle par les différents secteurs d'activités retenus dans notre étude empirique. En ramenant dans le contexte du Cameroun, nous émettons l'hypothèse suivante :

***H<sub>3</sub> : Le secteur d'activité exerce une influence significative et positive sur le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises.***

## **6. Méthodologie utilisée**

### **6.1. Données**

Nous allons travailler avec des données primaires. Le mode de collecte des données primaires le plus développé dans les recherches quantitatives est le questionnaire. Celui-ci a l'avantage pour le chercheur de le confronter directement aux personnes détentrices de l'information. Notre questionnaire a été auto administré auprès de 44 PME de tous les secteurs d'activités (primaire, secondaire et tertiaire) qui existent au Cameroun. Le questionnaire a été administré auprès d'un échantillon aléatoire de 44 PME.

Un échantillon aléatoire est un sous ensemble de la population de base qui est interrogé après sélection lors d'une enquête (Recensement Général des Entreprises, 2009, enquête faite par l'Institut National de la Statistique du Cameroun) L'échantillon aléatoire est déterminé à partir d'une procédure de tirage aléatoire statistique, on parle de méthode probabiliste. Lorsqu'il est créé dans les règles, un échantillon aléatoire permet d'éviter le biais d'échantillonnage. Après traitement, les résultats obtenus auprès de l'échantillon sont extrapolés à la population étudiée. Cependant, pour assurer la fiabilité de cette extrapolation, l'échantillon doit être représentatif grâce à l'utilisation d'une technique d'échantillonnage exempte de biais. Pour qu'un échantillon soit considéré comme représentatif de la population, il suffit que toute personne appartenant à celle-ci puisse appartenir à l'échantillon avec une probabilité connue. Concrètement, cela signifie qu'on tire au sort les individus de l'échantillon parmi l'ensemble de la population. Cette opération de constitution d'un échantillon par tirage au sort est appelée sondage aléatoire (on dit parfois que l'échantillon est un échantillon aléatoire).

### 6.1.1. Les variables de l'étude

Elles découlent de l'analyse théorique qui englobe le choix des méthodes comptables et la politique comptable des entreprises. A partir d'une revue de la littérature assez exhaustive et de nos connaissances sur le sujet, nous avons, dans le cadre de ce travail retenu deux types de variables : les variables explicatives et une variable expliquée. Le tableau ci-dessous résume la mesure des variables et leurs justifications théoriques :

**Tableau 1 : Opérationnalisation des variables de l'étude**

Variabiles	Types de Variable	Mesures	Auteurs de référence
<b>METHOD_COMPTA</b>	Expliquée	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le système d'amortissement prend la valeur 1 pour le système linéaire et 2 pour le système dégressif.</li> <li>L'évaluation des stocks prend la valeur 1 pour le FIFO, 2 pour le LIFO et 3 pour le CMUP.</li> <li>La méthode de calcul des coûts prend la valeur 1 si coûts complets, la valeur 2 si coûts partiels, la valeur 3 si coûts directs et la valeur 4 si les trois méthodes proposées sont utilisées.</li> </ul>	Shabou Ridha et Boulila Taktak N (2002) ; Demaria et Dufour (2007); Saada (1995) ; Bensabeur-Slimane Asma (2016).
<b>MODE_REM</b>	Explicative	Elle prend la valeur 1 lorsque les dirigeants ont un salaire, la valeur 2 lorsqu'ils sont rémunérés en fonction du résultat comptable et la valeur 3 s'ils sont rémunérés par rapport au profit réalisé	Lanoué et Peltier-Rivest (2006) ; Shabou Ridha et Boulila Taktak (2002) ; Demaria et Dufour (2007) ; Saada (1995) Turki et Abdelmoula (2007), Watts et Zimmerman (1978
<b>EFFECTIF_EMPLOYE</b>	Explicative	Elle prend la valeur 1 si l'entreprise a moins de 6 employés, la valeur 2 si l'entreprise a entre 6 et 20 employés et la valeur 3 si elle a entre 21 et 100 employés	Shabou Ridha et Boulila Taktak (2002) ; Demaria et Dufour (2007) ; Saada (1995) Turki et Abdelmoula (2007) ; Ngongang 2010 ; Bensabeur-Slimane Asma (2016);
<b>SECT_AC T</b>	Explicative	Elle prend la valeur 1 lorsqu'il s'agit du secteur primaire, la valeur 2 lorsqu'il s'agit du secteur secondaire et la valeur 3 s'il s'agit su secteur tertiaire	Lanoué et Peltier-Rivest (2006) ; Shabou Ridha et Boulila Taktak (2002) ; Demaria et Dufour2007 ; Saada 1995Turki H. et Abdelmoula (2007) ; Ngongang (2010,2013) ; Bensabeur-Slimane Asma (2016);

Source : Des auteurs

## 6.2. Présentation du modèle économétrique

Les données recueillies ont été traitées avec le logiciel SPSS 20 et pour cela nous avons effectué l'analyse de classification et les analyses explicatives.

En considérant que le mode de rémunération des dirigeants, l'effectif du personnel et le secteur d'activité peuvent avoir une influence sur le choix de la méthode comptable, Nous avons construit le modèle économétrique ci-dessous en s'inspirant des travaux de Saada (1995), de Shabou et Boulila Taktak (2002) et Hakim Ben Othman et Daniel Zéghal (2006). A cet effet, nous avons utilisé comme variable dépendante la méthode comptable. Ce modèle se présente donc comme suit :

$$METHOD\_COMPTA_i = B_0 + \sum_{i=1}^n B_i X_i + \varepsilon \quad (1)$$

Avec  $X_i$ , les variables explicatives ;  $B_0$ , le terme constant ;  $B_i$ , les coefficients de régression et  $\varepsilon$  le terme d'erreur. La forme empirique complète du modèle est :

$$METHOD\_COMPTA_i = B_0 + B_1 MODE\_REM_i + B_2 EFFECTIF\_EMPLOYE_i + B_3 SECT\_ACT_i + \varepsilon \quad (2)$$

C'est à l'aide de ce modèle empirique que nous allons estimer les paramètres et les variables par la régression logistique. L'estimation des variables se fait après qu'elles aient été mesurées.

## 7. Résultats

### 7.1. Résultats : Tentative De Caractérisation des méthodes comptables au sein des PME Camerounaises

Nous avons tenté d'identifier une typologie des méthodes comptables. Ces différentes méthodes comptables sont mesurées dans cette étude à travers le système d'amortissement, les facteurs qui poussent à choisir le type de système, les méthodes d'évaluation des stocks, l'audition des comptes par un auditeur externe, la manière de présenter les états financiers et les méthodes comptables utilisées pour calculer les coûts. Pour ce faire, une analyse de classification non hiérarchique par la « méthode nuée dynamique » a été réalisée sur ces différentes méthodes comptables. Pour identifier ces différents types de méthodes comptables, un calcul des contributions moyennes de chaque modalité à la constitution du groupe (mesurer par le poids) a été effectué sur les 44 PME de l'échantillon en fonction des six variables retenues. Cette analyse nous a permis en fin de compte d'obtenir deux groupes homogènes caractérisant les méthodes comptables. Le tableau 2 ci-dessous illustre les contributions de chaque variable via le poids de leurs modalités à la constitution de chaque groupe.

**Tableau 2 : Description des groupes par des modalités actives**

	<i>Groupe</i>		<i>ANOVA</i>				<i>F</i>
	<i>1</i>		<i>2</i>		<i>Moyenn e des carrés</i>	<i>Ddl</i>	
	<i>Modalité</i>	<i>Poids</i>	<i>Modalité</i>	<i>Poids</i>			
Le système d'amortissement utilisé est	Linéaire	1,13	Dégressif	1,31	0,292	1	1,964
Les raisons qui poussent à faire ce choix	Fiscalité	1,10	Investissements	3,00	0,292	1	0,291
Méthode d'évaluation des stocks	CMP	1,87	FIFO	1,69	0,292	1	0,305
Audition des comptes	Non	1,32	Oui	1,08	0,553	1	3,016
Manière de présenter les états financiers	Trimestrielle	2,03	Annuelle	2,38	1,137	1	1,193
Méthodes comptables utilisées pour le calcul des coûts	Coûts complets	1,87	Les trois propositions	1,69	33,177	1	207,673

\*\*\* : Significatif au seuil de 1% et \* : au seuil de 10%

Source : Des auteurs

**Le groupe 1** : il correspond aux entreprises qui utilisent les méthodes comptables « *simples* ». Il apparaît dans 56,8% des cas. Il s'agit des PME qui pratiquent le système d'amortissement linéaire pour des raisons fiscales. Des entreprises qui utilisent le CMP comme méthode d'évaluation des stocks et pratiquent les coûts complets comme méthode de calcul des coûts. Ce groupe correspond aussi aux PME qui n'auditent pas leurs comptes et présentent leurs états financiers de manière trimestrielle.

**Le groupe 2** : il correspond aux PME qui utilisent les méthodes comptables « *Complexes* ». Ce profil apparaît dans 43,20% des cas. Il s'agit des PME qui auditent leurs comptes, qui utilisent plusieurs méthodes comptables pour le calcul des coûts. Contrairement au groupe 1, ces PME pratiquent le système d'amortissement dégressif et utilisent ce système parce qu'elles sollicitent trop les investissements, ce qui leur permettrait de rembourser rapidement. Pour évaluer les stocks, ce groupe utilise la méthode du FIFO et établit les états financiers de manière annuelle.

### 7.3. Les résultats de l'analyse explicative

Nous présentons d'abord les résultats portant sur les tests entre le mode rémunération des dirigeants et le choix des méthodes comptables. Deuxièmement, il est question de présenter ceux portant sur les tests entre la taille de l'entreprise (effectif des employés) et le choix des méthodes comptables et enfin, nous présentons les résultats des tests entre le secteur d'activité et le choix des méthodes comptables.

#### 7.3.1. Tests d'indépendance du Khi-deux entre le mode de rémunération des dirigeants et le choix des méthodes comptables

Le test du Khi-deux sur le mode de rémunération des dirigeants nous permet de savoir s'il y'a une relation significative qui existe entre le mode de rémunération des dirigeants de PME et le choix des méthodes comptables.

**Tableau 3 : Tests d'indépendance du Khi-deux sur le mode de rémunération des dirigeants**

	Valeur	Ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	0,730	2	0,694
Rapport de vraisemblance	0,727	2	0,695
Association linéaire par linéaire	0,505	1	0,477
Nombre d'observations valides	44		

Source : Des auteurs

Le test d'indépendance du khi-deux à travers le tableau ci-dessus nous montre qu'à un degré de liberté de 2 avec une valeur calculée de (0,730), qu'il n'existe aucune relation significative entre le mode de rémunération des dirigeants d'entreprises et le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises. Ce résultat corrobore celui de Ridha Shabou et Boulila Taktak (2002) qui invalident l'hypothèse de la rémunération. Ce résultat peut s'expliquer dans notre contexte par le fait que les dirigeants de PME qui constituent notre échantillon **77,3%** ont un salaire.

### 7.3.2. Tests d'indépendance du Khi-deux entre la taille et le choix des méthodes comptables

Le test du Khi-deux sur l'effectif du personnel va nous permettre de savoir s'il y'a une relation significative qui existe entre la taille (effectif des employés) et le choix des méthodes comptables dans les entreprises camerounaises.

**Tableau 4 : Test d'indépendance du Khi-deux sur la taille (effectif des employés)**

	Valeur	Ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	1,968	3	0,579
Rapport de vraisemblance	1,984	3	0,576
Association linéaire par linéaire	1,716	1	0,190
Nombre d'observations valides	44		

Source : Des auteurs

Le test d'indépendance du khi-deux à travers le tableau ci-dessus nous montre qu'il n'existe aucune relation significative entre la taille des entreprises et le choix des méthodes comptables dans PME camerounaises à un degré de liberté égal à 3 et d'une valeur du Khi-deux calculée de 1,968. Ce résultat peut s'expliquer par le fait que le test de Khi-deux ne précise pas le sens de la relation entre les variables et ne tient pas compte des interrelations pouvant exister entre les variables.

### 7.3.3. Test d'indépendance du Khi-deux entre le secteur d'activité et le choix de la méthode comptable

Le test du Khi-deux sur le secteur d'activité va nous permettre de savoir s'il y a une relation significative qui existe entre le secteur d'activité et le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaise.

**Tableau 5 : Test d'indépendance du Khi-deux sur le secteur d'activité**

	Valeur	Ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	5,841	2	0,054*
Rapport de vraisemblance	5,996	2	0,050
Association linéaire par linéaire	2,721	1	0,099
Nombre d'observations valides	44		

\* : Significatif au seuil de 10%

Source : Des auteurs

Le test d'indépendance du khi-deux à travers le tableau ci-dessus nous montre qu'il existe une relation significative au seuil de 10% entre le secteur d'activité et le choix des méthodes comptables pour un degré de liberté égal à 2 et une valeur du Khi-deux calculée de 5,841. Tout en attendant les résultats de l'estimation des paramètres, ce résultat corrobore les résultats des travaux de Ridha Shabou et Boulila Taktak (2002) qui avait trouvé que le secteur d'activité exerce une influence significative sur le choix des techniques de la comptabilité créative ; Ngongang (2010) qui trouve que le secteur d'activité détermine le choix de la méthode des coûts complets. Ce résultat conforte l'hypothèse  $H_3$  qui postule que le secteur d'activité exerce une influence significative sur le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises.

#### 7.4. Résultat de l'analyse explicative multi variée

Etant donné que le test de khi-deux ne précise pas le sens de la relation entre les variables et ne tient pas compte des interrelations pouvant exister entre les variables, nous avons eu recours à la régression logistique qui semble combler ce déficit informationnel. Cette section vise à vérifier s'il existe un lien significatif entre le mode de rémunération des dirigeants, la taille, le secteur d'activité et le choix des méthodes comptables. Ce qui va nous permettre de valider ou d'infirmer nos hypothèses de recherche.

$$\begin{aligned}
 \text{METHOD\_COMPTA}_i &= B_0 + B_1 \text{MODE\_REM}_i + B_2 \text{EFFECTIF\_EMPLOYE}_i \\
 &+ B_3 \text{SECT\_ACT}_i + \varepsilon
 \end{aligned}$$

**Tableau 6 : Estimation des paramètres**

	Méthode Comptable					
	B	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Secteur d'activité	1,099	0,481	5,216**	1	0,022	3,000
Effectif personnel	- 0,721	0,380	3,599*	1	0,058	0,486
Mode rémunération	0,612	0,589	1,083	1	0,298	1,845
Constante	-1,170	1,343	0,760	1	0,383	0,310
	- R-deux de Nagelkerke = 0,63 - R-deux de Cox & Snell = 0,172 - 2log-vraisemblance = 11,881 - Valeur du khi-deux = 8,295 - P = 0,040**					

\*\* : Significatif au seuil de 5% et \* : Significatif au seuil de 10%

Source : Des auteurs

A la lecture de ce tableau, on peut remarquer que ce modèle révèle en ce qui concerne la variable représentant les facteurs non spécifiés (constante), une valeur négative et non significative. Bien plus, la statistique de khi-deux attestant la spécification du modèle est significative au seuil de 5%. On observe une variable significative au seuil de 5% et une variable significative au seuil de 10%.

Etant donné que les données sont individuelles, le pseudo- $R^2$  n'a pas besoin de tendre vers 1 (100%) pour être bon. A travers ce tableau, nous nous rendons compte que la valeur du pseudo -  $R^2$  de Nagelkerke de 0,63 et il permet d'expliquer respectivement 63 % de la variance totale, c'est-à-dire que le secteur d'activité, l'effectif du personnel et le mode de rémunération expliquent à 63% le choix de la méthode comptable utilisée par les PME de notre échantillon.

#### 7.4.1. Le secteur d'activité et le choix des méthodes comptables

A la lecture du tableau ci-dessus, on observe qu'il existe une relation significative et positive au seuil de 5% entre le secteur d'activité et le choix des méthodes comptables avec une valeur de  $B = 1,099$ . Ce résultat confirme les déclarations faites par les dirigeants de PME qui constituent notre échantillon dont 65,9% ont affirmé l'existence d'une relation entre le choix des méthodes comptables et le secteur d'activité. Il est conforme au signe prévu par le modèle d'estimation et signifie que la probabilité d'avoir une méthode comptable simple et conforme au cadre réglementaire augmente lorsque les PME appartiennent au secteur secondaire. Ce

résultat corrobore les travaux de Ridha Shabou et Boulila Taktak (2002) et de Ngongang (2010). Ce résultat confirme l'hypothèse  $H_3$

#### **7.4.2. La taille et le choix des méthodes comptables**

A la lecture du tableau 6, on observe que la taille a une influence significative et négative sur le choix des méthodes comptables au seuil de 10% avec une valeur de  $B = -0,721$ , ce qui est différent du résultat obtenu par le test du Khi-deux. Ce résultat est contraire aux prédictions du modèle et signifie que la probabilité d'avoir une méthode comptable simple conforme au cadre réglementaire se détériore lorsque les PME disposent d'au moins 6 salariés (petites entreprises). Ce résultat corrobore les travaux de Watts et Zimmerman (1978), de Zmijewski et Hagerman (1981) et de Daley et Vigeland (1983) qui avaient conclu que la taille de l'entreprise exerce une influence significative sur le choix de la politique comptable et ceux de Saada (1995) qui trouvent que la taille semble être le principal déterminant du choix des méthodes comptables et principalement la politique d'amortissement. Ceci vient invalider l'hypothèse  $H_2$ . L'influence négative ( $B = -0,721$ ) peut ici s'expliquer par le fait que l'analyse multi variée prend en compte toutes les variables sans les dissocier.

#### **7.4.3. La rémunération des dirigeants et le choix des méthodes comptables**

Après avoir estimé les paramètres, nous avons également constaté que, tout comme le résultat du Khi-deux, la rémunération des dirigeants n'a aucune influence sur le choix des méthodes comptables. Ce résultat corrobore les résultats des travaux de Saada (1995) et de Ridha Shabou et Boulila Taktak (2002). Dans notre contexte, le fait que cette hypothèse ne soit pas validée peut être expliqué par deux raisons :

- Premièrement parce que 77,3% des dirigeants des entreprises de notre échantillon ont un salaire
- Deuxièmement par ce que le système de rémunération à la base du résultat comptable ne semble pas exister dans les PME camerounaises.

#### **Conclusion :**

Les résultats nous montrent qu'il existe une relation entre le choix des méthodes comptables et les variables indépendantes de notre modèle économétrique (la rémunération des dirigeants, la taille de l'entreprise et le secteur d'activité). Les interprétations relatives aux résultats des estimations économétriques ont permis d'affirmer deux hypothèses. Nous avons estimé le modèle de régression par des variables explicatives (rémunération des dirigeants, taille de l'entreprise et le secteur d'activité). Parmi ces variables, deux influencent le choix des méthodes comptable : La taille qui est mesurée par l'effectif des employés de l'entreprise

influence significativement et de façon négative le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises, et par conséquent la possibilité d'avoir une méthode comptable simple diminue lorsque l'entreprise a moins de 6 employés ; Le secteur d'activité influence significativement et de façon positive le choix des méthodes comptables dans les PME camerounaises, et par conséquent la possibilité d'avoir une méthode comptable simple pour les PME du secteur secondaire. Ces résultats de l'analyse explicative nous ont permis de valider les hypothèses  $H_3$  et de rejeter l'hypothèse  $H_1$  et  $H_2$ . Cependant, ceci nous conduit à affirmer que la taille de l'entreprise et le secteur d'activité exercent une influence sur le choix des méthodes comptables dans les PME au Cameroun.

### Références bibliographiques :

**Bensabeur-Slimane Asma, (2016)**, *Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en Sciences de gestion, Spécialité : Management des Organisations. p.223

**Casta J. F., (1997)**, « Politique Comptable des Entreprises : Mesure des Résultats et du Patrimoine et Comportements Stratégiques Induits », *Encyclopédie de Gestion*, Economica, Paris, p.961-975.

**Casta J. F. et Ramond O., (2009)**, « Politique comptable des entreprises », coordonné par B. Colasse. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris, p.1151-1165.

**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.

**Daley L. et Vigeland R., (1983)**, « The Effects of Debt Covenants and Political Costs on the Choice of Accounting Methods : The Case of Accounting for R & D Costs » *Journal of Accounting and Economics*, décembre, pp. 195-211

**Degeorge F. Patel J. and Zeckhauser R., (1999)**, « Earnings Management to Exceed Thresholds », *The Journal of Business*, Vol.72, N°1.

**Demaria S. et Dufour D., (2007)**, « Choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS » *Comptabilité et environnement*, France, p.1-2.

**Eckel . N., (1981)**, « The Income Smoothing Hypothesis Revisited », *Abacus*, p. 28-40.

**Hakim Ben Othman et Zéghal D., (2006)**, « Analyse des Déterminants de la Gestion des Résultats : Cas Des Firmes Canadiennes Françaises Et Tunisiennes ». *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(S)*, May, Tunisia.

**Hamide Ibrahima. (2003)**, « Impact du système comptable OHADA sur la gouvernance des entreprises camerounaises », Mémoire présenté en vue de l'obtention du Diplôme d'Etudes Approfondies en Sciences et technique de Gestion, Université de Ngaoundéré.

**Imhoff E., (1977)**, «Income Smoothing: a Case for doubt», *Accounting Journal*, P. 85-100.

**JeanJean T., (1999)**. «La théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques», Cahier de Recherche n°99-12, *CEREG*, Université de Paris-Dauphine.

- Jensen M. et Meckling W. M., (1976)**, « The Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Lanoué N. et Peltier-Rivest D., (2006)**, « Gestion stratégique d'une modification comptable », *Revue française de gestion*, n°161, p.46-66.
- Lorsch et Lawrence., (1967)**, «A Behavioral Theory of the Firm: Differentiation and Integration in Complex Organizations», *Administrative Science Quarterly*, vol. 12, p. 1-30
- Ngongang D., (2010)**, « Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises », *Revue libanaise de Gestion*, n° 5. P. 23
- Ngongang D., (2013)**, « Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises », *La Revue de Gestion et Organisation* n°5 p. 113-120.
- Okah-Efogo F. et Okah-Atenga C., (2013)**, « Faillites dans le secteur de la micro finance au Cameroun : Les causes juridico-réglementaires », Université de Yaoundé II et Université de Nancy II.
- Saada, T., (1995)**, « Les Déterminants des choix comptables : Etude des pratiques françaises et comparaison Franco-Américaine », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, vol.2, p52-74.
- Shabou Ridha et Boulila Taktak N., (2002)**, « Les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes », *Comptabilité - Contrôle – Audit*, (Tome 8), p. 5-24.
- Shleifer A. et Vishny R., (1997)**, « A Survey of Corporate Governance », *Journal of Finance*, n° 52, 737-784.
- Stolowy H., (1994)**, « Existe-t-il vraiment une comptabilité créative ? », *Revue de droit comptable*, n° 94, pp.79-107.
- Stolowy H. et Breton G., (2004)**, « Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework », *Review of Accounting and Finance*, vol. 3, N°1.
- Turki H. et Abdelmoula A., (2007)**, « Les déterminants des choix comptables relatifs aux éléments immatériels cas des entreprises tunisiennes », *Comptabilité et environnement*, 28<sup>ème</sup> Congrès de l'association francophone de comptabilité, France.
- Vidal O., (2008)**, « gestion du résultat et seuils comptables : impact des choix méthodologiques et proposition d'un instrument de mesure des irrégularités », Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Paris, France.
- Waterhouse J. H. et Tissen P., (1978)**, « A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research », *Accounting, Organizations and Society*, vol.3, n° 1, p.65-76.
- Watts R et Zimmerman J., (1978)**, «Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards », *Accounting Review*, janvier, p. 112-134.
- Zmijewski M. et Hagermann R., (1981)**, « An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Selecting/Choice », *Journal of Accounting and Economics*, pp.129-149.