



Contents lists available at ScienceDirect

ScienceDirect

GEO LA REVUE  
GESTION ORGANISATIONjournal homepage: [www.elsevier.com/locate/rgo](http://www.elsevier.com/locate/rgo)

# Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises

**Dagobert NGONGANG**

Enseignant-Charceur, Université de Ngaoundéré-FSEG, B.P. 454 Ngaoundéré-Cameroun

## ARTICLE INFO

### Article history:

Received 24 September 12

Accepted 28 June 13

### Mots clés:

SIC

Facteurs de contingence structurelle

TIC

Contrôle de gestion

### Keywords:

AIS

Structural contingency factors

ITC

Management control ch keyword to start on a new line

## RÉSUMÉ

Cette étude a objet, d'abord, d'identifier quelques spécificités du SIC et des modes de contrôle de gestion, ensuite d'analyser l'impact des facteurs de contingence structurelle sur la pratique de la comptabilité analytique et sur le contrôle de gestion et, enfin, à examiner la relation entre le SIC et le contrôle de gestion. L'analyse des données recueillies par questionnaire administré par entretien direct auprès de 68 entreprises montre que les pratiques comptables sont différenciées, même si on note une prééminence des pratiques de comptabilité générale et de fiscalité. Les TIC sont de plus en plus intégrées dans le SIC et déterminent le rôle du contrôleur de gestion. Deux facteurs de contingence structurelle, la taille et le secteur d'activité, déterminent la pratique de la comptabilité analytique. L'âge de l'entreprise n'explique aucunement le degré d'importance accordé aux outils de contrôle de gestion.

## ABSTRACT

The objective of the study is to first identify some specificities of the AIS and methods of management control, then analyses the impact of the structural contingency factors on the practice of the analytical accounting and on the management control, and finally examine the relationship existing between the AIS and the management control. The analysis of data obtained through questionnaire from a sample of 68 enterprises shows that the accounting practices are differentiated, even if one notice a pre-eminence of the practices of general accounting and taxation. The TIC are more and more integrated in the AIS and determine the role of the management controller. Two structural contingency factors, the scale and the sector of activity determine the analytical accounting practice. The age of enterprise does not in any case explain the level of importance attached to the management control tools.

© 2013 Holy Spirit University of Kaslik. Hosting by Elsevier B.V.

Este é um artigo Open Access sob a licença de [CC BY-NC-ND](http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/)

## 1. Introduction

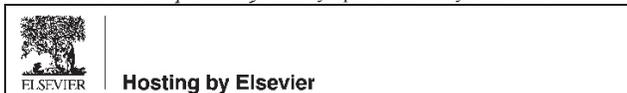
Dans un environnement d'affaires plus compétitif, complexe et incertain, il est important pour une entreprise de porter un regard critique sur son Système d'Information Comptable (SIC). Pour tenir sur le marché, les entreprises doivent maîtriser leur environnement par le biais du contrôle

de gestion qui est l'objet de profondes mutations (Nobre, 2001). Les conditions économiques concurrentielles actuelles se traduisent au sein des entreprises par la flexibilité, la réactivité, la multiperformance et elles nécessitent des outils de gestion qui représentent le mieux la réalité du fonctionnement de l'entreprise. Le besoin de disposer d'un système comptable et de contrôle de gestion s'avère encore plus aigu pour les entreprises d'économie d'endettement caractérisées par une prédominance

\* Corresponding author. Tel.: +237 99 56 56 87; fax: +0-000-000-0000.

E-mail address: [dangongang@yahoo.fr](mailto:dangongang@yahoo.fr)

Peer review under responsibility of Holy Spirit University of Kaslik.



des règles fiscales (Nyengue Edimo, 2003). L'aspect structurel et organisationnel de la comptabilité a fait l'objet de peu d'investigations empiriques (Chapellier et Mohammed, 2010). Pourtant, les données comptables sont produites dans et pour une organisation comptable. Par ailleurs, la qualité du produit comptable dépend de certaines caractéristiques de cette organisation (Lacombe-Saboly, 1994). Fort de ces observations, nous avons jugé opportun en nous appuyant sur la théorie des contingences d'examiner l'impact des facteurs de contingence structurelle sur le SIC et sur le système de contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. Cette étude cherche à répondre aux questions suivantes : Quel est l'état des pratiques comptables et contrôle de gestion ? Quel est l'impact des facteurs de contingence structurelle aussi bien sur la pratique de la comptabilité analytique que sur le contrôle de gestion ? L'utilisation des TIC influe-t-elle sur le rôle du contrôleur de gestion ? La fréquence de production des données influe-t-elle sur le type de contrôle ? L'objectif de cette étude est triple. D'abord, caractériser le SIC et le système de contrôle de gestion ; ensuite, examiner l'impact des facteurs de contingence structurelle sur la pratique de la comptabilité analytique et sur le système de contrôle de gestion et enfin, analyser la relation d'une part entre l'utilisation des TIC et le rôle du contrôleur de gestion et d'autre part entre la fréquence de production des données comptables et le type de contrôle exercé. Cette réflexion s'ouvre sur la définition des conceptuels et la présentation des hypothèses. La méthodologie utilisée est exposée dans un second temps, et les résultats de l'étude empirique sont analysés dans la dernière section.

## 2. Cadres conceptuels et hypothèses

D'après la théorie de la contingence structurelle, le SIC, en tant qu'un élément de la structure organisationnelle, est conditionné par les traits caractéristiques du contexte dans lequel évolue l'entreprise. Le SIC doit s'adapter à un ensemble de variables contingentes (Chenhall, 2003 ; Santin et Van Caillie, 2008).

### 2.1. Facteurs de contingence structurelle et pratique de la comptabilité analytique

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 ; Curran et al., 1997 ; Bescos et al., 2004 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Abdel-Kader et Luther, 2008). Le SIC est conditionné par les traits caractéristiques du contexte dans lequel évolue l'entreprise (Chapellier et Mohammed, 2010). Selon la théorie de contingence structurelle, il existe un lien déterminé entre la structure des organisations et les traits qui caractérisent les situations dans lesquelles elles opèrent. Le SIC doit s'adapter à un ensemble de variables contingentes telles la stratégie, la taille de l'organisation, l'environnement dans lequel elle évolue (Chenhall, 2003 ; Santin et Van Caillie, 2008). En effet, un certain nombre de facteurs qui influence le SIC devrait aussi agir sur la pratique de la comptabilité analytique dans les entreprises. Ces facteurs identifiés peuvent être la taille (Dupuy, 1990 ; Mintzberg, 2006 ; Chapellier, 1994), la structure de propriété (Lavigne, 1999), le secteur d'activité (Dupuy, 1990) et l'âge de l'entreprise (Ngongang, 2007). De cette analyse nous formulons, l'hypothèse suivante : *les facteurs de contingence structurelle influencent la pratique de la comptable analytique dans les entreprises.*

### 2.2. Facteurs de contingence structurelle et contrôle de gestion

La théorie de la contingence apporte une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle (Covaleski et al., 1996). Les recherches qui s'inscrivent dans ce courant concluent ainsi à l'existence d'une relation entre les caractéristiques des entreprises et les attributs des systèmes de contrôle (Chiapello, 1996, Fisher, 1998 ; Chenhall, 2003 ; Mintzberg, 2006). Merchant (1982), Kalika (1987), Jorissen et al. (1997) montrent que le contenu des outils de contrôle de gestion est fonction de la taille des entreprises. Jorissen et al. (1997) constatent que les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par les structures de taille moyenne. Cette observation est confirmée par Nobre (2001) qui montre que les PME utilisent peu ou pas de tableau de bord intégrant des mesures physiques. Cette situation trouve son fondement dans le fait que l'accroissement de la taille de l'entreprise offre, en général, une meilleure disponibilité des ressources technologiques et des compétences humaines (Affés et Chabchoub, 2007). Par ailleurs, la structure de propriété est un facteur de contingence assez influant. Bescos et Mendoza (2000) en s'intéressant au champ particulier du contrôle de gestion ont établi l'influence des objectifs spécifiques et de l'importance des responsabilités des dirigeants sur le niveau global de satisfaction annoncé. Lavigne (2002) relève que la complexité du SIC augmente avec la diminution du pourcentage d'actions familiales. Le même auteur ayant déjà montré que la structure de propriété (famille ou pas) constitue un déterminant des pratiques de comptabilité générale (Lavigne, 1999), que la structure de propriété influe sur le contrôle de gestion. Le secteur d'activité aurait un impact sur la pratique du contrôle de gestion. En effet, toutes les entreprises n'ont pas les mêmes besoins en information. Certaines plus que d'autres ont besoin des informations actualisées et fiables pour prendre des décisions efficaces.

De cette analyse nous formulons, l'hypothèse suivante : *les facteurs de contingence structurelle influencent l'utilisation des outils de contrôle de gestion dans les entreprises.*

### 2.3. TIC et rôle du contrôleur de gestion

Les innovations récentes en matière de TIC et une littérature abondante quant à leurs effets invitent à s'interroger sur leur impact sur la fonction du contrôleur de gestion. Ces technologies constituent un enjeu de la pratique actuelle de la gestion des entreprises. Les études concernant l'impact des TIC sur les techniques de la fonction de contrôle de gestion sont encore en nombre très limité. Granlund et Malmi (2002), dans une étude sur dix compagnies en Finlande, identifient l'impact des TIC sur les outils du contrôle de gestion en matière de motivation, fourniture des données appropriées et d'intégration. Combes et Labrousse (1997) pensent que la mise en place des TIC permet d'élaborer rapidement les indicateurs, d'en assurer la cohérence, de mettre à jour les tableaux de bord selon les périodicités parfois très courtes et de les transmettre de façon rapide aux différents acteurs de l'organisation. Aujourd'hui, le contrôleur de gestion se trouve au cœur du processus informationnel de l'entreprise et il est donc confronté aux bouleversements liés à l'usage des TIC. Ces bouleversements ont induit une évolution majeure du rôle « d'informateur » du contrôleur de gestion. Le problème se focalise essentiellement sur l'aspect de façonner, traiter, sélectionner et commenter l'information, et non plus de la manière de produire ou de « sortir » les données (Löning et Pesqueux, 1998). Selon Bouquin et Pesqueux (1999), avec l'introduction des TIC, le contrôleur de gestion fournisseur d'information est également un administrateur dans la mesure où il se

concentre plus sur l'animation, la rénovation des systèmes ainsi que la réorganisation des procédures. Ainsi, les TIC ont facilité le changement d'un travail habituel vers un travail plus analytique. Les contrôleurs ont plus de temps pour l'exécution des activités à valeur ajoutée reliées au contrôle de gestion et à la prise de décision (Granlund et Malmi, 2002 ; Scapens et Jazayeri, 2003 ; De Ronge, 2000). De cette analyse nous formulons, l'hypothèse suivante : l'utilisation des TIC influence le rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises.

#### 2.4. Fréquence de production des données comptables et type de contrôle

La fréquence de production de l'information comptable reflète en quelque sorte le niveau des besoins de l'entreprise en la matière. Ngongang (2007) souligne qu'il existe une relation statistiquement valide entre la fréquence de production des informations et la fréquence d'utilisation de cette dernière d'une part et entre la fréquence de production des informations et l'intensité d'utilisation de ces informations d'autre part. La fréquence de production des données comptables traduit une utilisation assez régulière de cette information par les dirigeants, le contrôleur de gestion et les partenaires externes à l'entreprise. Le type de contrôle exercé par une entreprise produisant fréquemment des données comptables doit être par les résultats. La budgétisation est de plus en plus établie sur des périodes plus réduites à savoir le semestre, le trimestre ou le mois. Baidari (2005) présente le mois comme la fréquence de production la plus utilisée par les entreprises sénégalaises. Avec une telle disponibilité des données comptables, l'objet du contrôle des dirigeants va être le résultat, les informations utiles pour ce contrôle étant constamment disponibles. Tort (2004) remarque qu'à partir d'une certaine taille, toute organisation a besoin d'informations journalières ou au moins mensuelles. Merchant (1982) distingue trois types de contrôle à savoir le contrôle des actes, le contrôle des résultats et le contrôle du personnel.

En nous basant sur les résultats des études et des recherches ci-dessus, nous nous proposons de tester l'hypothèse selon laquelle : *la fréquence de production des données comptables a un impact sur le type de contrôle.*

### 3. Méthodologie

Nous présenterons successivement la mesure des variables, les outils d'analyse statistique et les caractéristiques de l'échantillon.

#### 3.1. Mesure des variables

Trois variables sont utilisées dans cette étude : le système d'information comptable, les facteurs de contingence structurelle et le système de contrôle de gestion. Le système d'information comptable a été appréhendé à travers ses différentes activités, les méthodes de calcul des coûts, la fréquence de production des données comptables et l'utilisation des TIC.

Les facteurs de contingence structurelle dans l'étude sont la taille et l'âge de l'entreprise, le secteur d'activité et la structure de propriété. Le système de contrôle de gestion a été appréhendé à travers l'existence d'un service de contrôle, le degré d'importance accordé aux différents outils de contrôle de gestion et le type de contrôle exercé.

#### 3.2. Outils d'analyse

Trois outils d'analyse seront utilisés dans cette étude :

-Le tri à plat qui permet d'observer la répartition des individus par rapport aux variables identifiées ;

-Le test d'indifférence statistique du khi-deux qui permet de mesurer le degré d'association entre les variables de type nominal. Les mesures d'association (coefficient phi et coefficient de contingence) permettront d'évaluer l'intensité de la relation ;

-L'analyse de la variance permet de déterminer si une variable explicative a une influence sur une variable à expliquer. Le test F de Fisher-Snedecor indiquera si la variable explicative a ou non une influence significative sur la variable à expliquer, à un niveau de confiance donné.

#### 3.3. Caractéristiques de l'échantillon

L'échantillon est constitué de 68 entreprises ayant un effectif de personnel compris entre 10 et 200 salariés. Ces entreprises sont installées dans les deux grandes villes du Cameroun que sont Douala et Yaoundé.

Les caractéristiques les plus saillantes de ces entreprises sont présentées dans le tableau 1.

Tableau 1 : Caractéristiques des entreprises

Variables	Modalités	Eff	%
Forme juridique	Société Anonyme	42	61,8
	SARL	26	38,2
	Total	68	100
Secteur d'activité	Commerce	31	45,6
	Industrie	20	29,4
	Service	17	25
	Total	68	100
Age de l'entreprise	< 5 ans	21	30,9
	5 à 10 ans	18	23,5
	>10 ans	31	45,6
	Total	68	100
Effectif du personnel	Moins de 50	27	39,7
	50 à 100	20	29,4
	Plus de 100	21	30,9
	Total	68	100
Structure de propriété	Associé sans lien	45	66,2
	Même famille	23	33,8
	Total	68	100

Ainsi, 61,8 % des entreprises sont des sociétés anonymes et 38,2 % des SARL. 45,6 % d'entre elles exercent dans le commerce, 29,4 % dans l'industrie et 25 % dans le service. 30,9 % de ces entreprises ont moins de 5 ans d'âge, 23,5 % entre 5 et 10 ans et 45,6 % ont plus de 10 ans d'âge.

Concernant l'effectif du personnel, 39,7 % des entreprises ont un effectif du personnel inférieur à 50, 29,4 % entre 50 et 100 personnes et 30,9 % ont un effectif de plus de 100 personnes. 66,2 % des entreprises sont constituées d'associés n'ayant aucun lien de parenté et 33,8 % des entreprises sont des entreprises familiales.

### 4. Résultats

Il s'agit de présenter de manière détaillée la réalité du SIC et du système de contrôle de gestion. Nous analysons d'abord les caractéristiques du SIC

et du système de contrôle de gestion. Ensuite, nous évaluons les relations d'une part entre les facteurs de contingence structurelle et la pratique de la comptabilité analytique et d'autre part entre les facteurs de contingence structurelle et le degré d'importance accordé aux différents outils de contrôle de gestion. Enfin, nous examinons la relation entre d'une part, l'utilisation des TIC et les rôles du contrôleur de gestion et d'autre part entre la fréquence de production des données comptables et le type de contrôle effectué.

**4.1. Analyses du système d'information comptable**

Les résultats révèlent que toutes les entreprises déclarent posséder un service comptable interne. Ce service mène plusieurs activités comptables même si elles sont d'une importance inégale, et il utilise des méthodes de détermination des coûts. Les services comptables utilisent les TIC (73,5 %) et la production des données comptables est régulière (64,7 %).

**4.1.1. Analyse des activités du système d'information comptable**

Le SIC étant un concept multidimensionnel, nous avons cherché à savoir quels aspects ou activités sont menés effectivement dans les entreprises. Les résultats du tri à plat sont présentés ci-dessous.

**Tableau 2 : Appréciation des activités du SIC**

	Compta Générale	Fiscalité	Gestion Trésorerie	Gestion Paie	Gestion budget	Comptabilité analytique
OUI	63	60	56	42	24	25
Non	5	8	12	26	44	43
Total	68	68	68	68	68	68

Il en ressort que la comptabilité générale (92,6 %) et la fiscalité (88,2 %) sont les activités les plus courantes dans les services comptables. Ceci peut être justifié par l'obligation de produire des documents comptables à l'administration fiscale.

Les activités de gestion budgétaire (35,3 %) et de comptabilité analytique (36,8 %) sont peu courantes. Ceci pourrait traduire le faible développement du secteur industriel qui a le plus besoin d'estimer et d'évaluer les coûts.

**4.1.2. Analyse des méthodes de coûts**

Plusieurs approches des coûts existent. Nous avons cherché à appréhender celles qui sont couramment utilisées. Les résultats du tri à plat sont présentés dans le tableau 3.

**Tableau 3 : Appréciation des méthodes de calcul des coûts**

Quel type de coût appliquez-vous ?	Eff.	%
Coûts complets	13	19,1
Coûts directs	6	8,6
Coûts variables	4	5,9
Autres	2	2,9
Aucune	42	63,2
Total	68	100

La méthode des coûts complets est la plus courante. Dans les « autres méthodes », nous pouvons sous-entendre principalement les méthodes

modernes de calcul des coûts (ABC, Target Cost,...) qui sont toujours peu courantes (Nyengue Edimo, 2003) dans le contexte camerounais.

Il est important de noter que 63,2 % des entreprises n'appliquent aucune méthode des coûts.

**4.1.3 Analyse de la fréquence de production des données comptables et utilisation des TIC**

La production des données comptables permet d'apprécier le fonctionnement du SIC. Dans le cadre de cette étude, 64,7 % des entreprises déclarent produire régulièrement des données comptables alors que 35,3 % déclarent produire irrégulièrement les données comptables. Les TIC ont la faculté de faciliter la production des données comptables. 73,5 % des entreprises utilisent des TIC dans leur SIC.

**4.2. Analyse du système de contrôle de gestion**

Un service de contrôle de gestion existe dans la majorité des entreprises (70,6 %) et est rattaché à la Direction Administrative et Financière (20,6 %). 76,5 % des entreprises ont en moyenne une personne dans le service de contrôle de gestion. Le degré d'importance accordé aux différents outils de contrôle de gestion est largement très faible. Le contrôleur de gestion joue à la fois le rôle de technicien, d'aide à la décision et de conseiller.

**4.2.1. Analyse de l'existence du service de contrôle et sa position dans l'organisation**

L'existence d'un service de contrôle de gestion n'est pas suffisante pour assurer à ce service toute efficacité et/ou efficacité. Sa structuration est aussi très importante. Les résultats du tri à plat sur ces deux aspects sont présentés dans le tableau 4.

**Tableau 4 : Appréciation de l'existence du service de contrôle et sa position dans l'organisation**

Service de contrôle de Gestion ?	Existence		Rattachement à la DAF	
	Eff.	%	Eff.	%
Oui	48	70,6	14	20,6
Non	20	29,4	54	79,4
Total	68	100	68	100

Il ressort de ce tableau que 70,6 % des entreprises ont mis en place un service de contrôle de gestion. La majorité des entreprises opte pour le rattachement du service de contrôle de gestion à la Direction Générale et seulement 20,6 % le rattache à la Direction Administrative et Financière. Nous constatons que la pratique du contrôle de gestion devient de plus en plus courante.

**4.2.2. Analyse de l'effectif du personnel du service de contrôle de gestion**

Le nombre d'employés d'un service permet donner une idée de l'ampleur du travail qui y est effectué. Le tableau 5 présente les résultats du tri à plat.

**Tableau 5 : Répartition des entreprises selon l'effectif du personnel du service de contrôle de gestion**

Quel est l'effectif du personnel du service de contrôle ?	Eff.	%
0 à 2 personnes	52	76,5
3 à 4 personnes	13	19,1
5 à 6 personnes	2	2,9
Plus de 6 personnes	1	1,5
Total	68	100

Il ressort de ce tableau que le service de contrôle de gestion est composé majoritairement (76,5 %) d'une personne. Seules 4,4 % des entreprises ont un service de contrôle de gestion ayant un effectif de cinq personnes au moins.

#### 4.2.3. Analyse du degré d'importance accordé aux outils de contrôle de gestion

L'instrumentation de gestion dans les entreprises africaine a fait l'objet de nombreux travaux et généralement, les entreprises africaines ne disposent que d'outils de gestion rudimentaires. Nous avons souhaité appréhender le degré d'importance accordé aux outils et méthodes dans les entreprises de l'échantillon. Les résultats du tri à plat sont présentés dans le tableau 6.

**Tableau 6 : Appréciation du degré d'importance des outils de contrôle de gestion**

Degré d'importance	Comptabilité Analytique	Budgets	Tableau de bord	Analyse des écarts	Plan
Très faible	43	44	46	46	53
Faible	1	2	8	6	6
Moyen	4	4	5	5	5
Elevé	11	12	5	5	3
Très Elevé	9	6	4	6	1
Total	68	68	68	68	68

Les entreprises n'accordent pas le même degré d'importance aux différents outils de contrôle de gestion. Nous constatons que :

-Importance très faible : 63,2 % à la comptabilité analytique, 64,7 % au budget, 67,6 % au tableau de bord, 80,9 % à l'analyse des écarts et 77,9 % au plan ;

-Importance très élevée : 13,2 % à la comptabilité analytique, 11,8 % au budget, 5,9 % au tableau de bord, 1,5 % à l'analyse des écarts et au plan.

#### 4.2.4. Analyse du rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion peut jouer différents rôles dans une organisation. Le tableau 7 présente les résultats issus de l'enquête.

**Tableau 7 : Répartition des entreprises selon le rôle du contrôleur de gestion**

Quel rôle joue le contrôleur ?	Technicien		Aide la prise de décision		Conseiller	
	Eff.	%	EFF.	%	Eff.	%
Oui	20	29,4	34	50	33	48,5
Non	48	70,6	34	50	35	51,5
Total	68	100	68	100	68	100

Il ressort de ce tableau que le contrôleur de gestion joue des rôles variés : aide à la prise de décision (50 %), conseiller (48,5 %) et technicien (29,4 %). Il assure aussi plusieurs types de contrôle : contrôle du personnel (25 %) et contrôle des résultats (75 %).

#### 4.3. Analyse de la relation entre facteurs de contingence structurelle et pratique de la comptabilité analytique

Les tests d'homogénéité entre quelques facteurs de contingence structurelle et la pratique de la comptabilité analytique dans les entreprises donnent les résultats contenus dans le tableau ci-après.

**Tableau 8 : Appréciation de la relation entre facteurs de contingence structurelle et pratique de la comptabilité analytique**

% Colonne		Pratique la comptabilité analytique	Ne pratique pas la comptabilité analytique	Prob.	Khi-deux	C
		N=25	N=43			
Secteur d'activité	Commerce	20	<b>60,5</b>	0,000	18,65	0,464
	Industrie	<b>60</b>	11,6			
	Service	20	27,9			
Age de l'entreprise	< 5 ans	24	34,9	0,416	1,759	0,161
	5 à 10 ans	20	25,6			
	> 10 ans	<b>56</b>	39,5			
Effectif du personnel	Moins de 50	20	<b>51,2</b>	0,024	7,708	0,319
	50 à 100	32	27,9			
	Plus de 100	<b>48</b>	20,9			
Structure de propriété	Associés sans lien	<b>68</b>	<b>65,1</b>	0,809	0,059	0,029
	Associés liés à la famille	32	34,9			

Parmi les entreprises qui pratiquent la comptabilité analytique, 60 % exercent dans l'industrie, 20 % dans le commerce et 20 % dans le service. Alors que parmi celles qui ne pratiquent pas la comptabilité analytique, 60,5 % exercent dans le commerce, 27,9 % dans le service et 11,6 % dans l'industrie. Au regard de la valeur de la probabilité du khi-deux (0,000) et de celle du khi-deux (18,65) à un degré de liberté égale à 2, nous pouvons dire qu'il y a une liaison entre le secteur d'activité et la pratique de la comptabilité analytique. Les mesures d'association ( $\phi = 0,524$  et  $C = 0,464$ ) traduisent l'intensité de cette liaison et montrent que ces variables présentent une relation relativement forte.

Parmi les entreprises qui pratiquent la comptabilité analytique, 48 % sont des grandes entreprises alors que parmi celles qui ne pratiquent pas la comptabilité analytique, 51,2 % sont des PME et PMI. Au regard de la valeur de la probabilité du khi-deux (0,024) et de celle du khi-deux (7,708) à un degré de liberté égale à 2, nous pouvons dire qu'il y a une liaison entre la taille de l'entreprise et la pratique de la comptabilité analytique. Les mesures d'association ( $\phi = 0,337$  et  $C = 0,319$ ) traduisent l'intensité de cette liaison et montrent que ces variables présentent une relation relativement forte.

Nos résultats rejoignent sur ces deux points ceux des études antérieures. Nobre (2001) démontre notamment que l'accroissement de la taille s'accompagne d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion présents dans l'entreprise. Germain (2000) explique que

l'augmentation de la taille s'accompagne logiquement d'un élargissement du contrôle effectué par le dirigeant car, peu à peu, ce dernier ne peut plus gérer efficacement son entreprise en recourant seulement à la supervision directe et tend donc à multiplier et diversifier les situations de contrôle.

Sur un autre plan, parmi les entreprises qui pratiquent la comptabilité analytique, 56 % ont plus de 10 ans d'âge alors que parmi celles qui ne pratiquent pas la comptabilité analytique, 39,5 % ont aussi plus de 10 ans d'âge. Au regard de la valeur de la probabilité du khi-deux (0,416) et de celle du khi-deux (1,756) à un degré de liberté égale à 2, nous pouvons dire qu'il n'y a pas une liaison entre l'âge de l'entreprise et la pratique de la comptabilité analytique. Les mesures d'association ( $\phi = 0,161$  et  $C = 0,159$ ) traduisent l'intensité de cette liaison et montrent que ces variables ne présentent pas d'association et sont indépendantes. De plus, parmi les entreprises qui pratiquent la comptabilité analytique, 68 % ont des associés sans lien de parenté alors que parmi celles qui ne pratiquent pas la comptabilité analytique, 65,1 % ont des associés sans lien de parenté. Au regard de la valeur de la probabilité du khi-deux (0,809) et de celle du khi-deux (0,059) à un degré de liberté égale à 2, nous pouvons dire qu'il n'y a pas une liaison entre la structure de propriété de l'entreprise et la pratique de la comptabilité analytique. Les mesures d'association ( $\phi = 0,024$  et  $C = 0,029$ ) traduisent l'intensité de cette liaison et montrent que ces variables ne présentent pas d'association et sont indépendantes.

#### 4.4. Analyse de la relation entre facteurs de contingence structurelle et instrumentation du contrôle de gestion

Les tests d'analyse de la variance entre quelques facteurs de contingence structurelle et l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises donnent les résultats ci-dessous résumés :

**Tableau 9 : Appréciation de la relation entre les FCS et le degré d'importance accordé aux différents outils de contrôle de gestion**

F de Fisher (Significativité)	Secteur	Age de l'entreprise	Effectif Personnel	Structure de propriété
Degré d'importance accordé à la comptabilité analytique par le contrôleur de gestion	<b>18,521</b> ( <b>0,000</b> )	0,89 (0,416)	<b>4,19</b> ( <b>0,019</b> )	0,049 (0,826)
Degré d'importance accordé aux budgets par le contrôleur de gestion	1,497 (0,231)	0,338 (0,714)	<b>37,79</b> ( <b>0,000</b> )	<b>7,084</b> ( <b>0,010</b> )
Degré d'importance accordé au tableau de bord par le contrôleur de gestion	1,1678 (0,195)	0,554 (0,577)	1,457 (0,24)	0,106 (0,746)
Degré d'importance accordé à l'analyse des écarts par le contrôleur de gestion	1,308 (0,202)	0,119 (0,888)	<b>9,144</b> ( <b>0,000</b> )	<b>3,775</b> ( <b>0,056</b> )
Degré d'importance accordé au plan par le contrôleur de gestion	0,552 (0,578)	0,502 (0,608)	<b>3,598</b> ( <b>0,003</b> )	0,109 (0,743)

Il en découle que :

-Le secteur d'activité explique significativement (prob. = 0,000) le degré

d'importance accordé à la comptabilité analytique par le contrôleur de gestion. Le F de Fisher est de 18,521.

-L'âge de l'entreprise n'explique pas significativement le degré d'importance d'aucun outil de contrôle de gestion.

-La taille de l'entreprise explique significativement respectivement le degré d'importance accordé par le contrôleur de gestion à la comptabilité analytique (prob. = 0,019), aux budgets (prob. = 0,000), à l'analyse des écarts (prob. = 0,000) et au plan (prob. = 0,003).

-La structure de propriété explique significativement le degré d'importance accordé par le contrôleur de gestion aux budgets (prob.=0,010) et à l'analyse des écarts (prob.=0,056).

La taille de l'entreprise apparaît donc comme le facteur de contingence structurelle, le plus déterminant. Ce constat, conforte les résultats de Jorissen et al. (1997), Hoque et James (2000), Nobre (2001) et traduit de fait qu'en différenciant et spécialisant leur structure au fur et à mesure de la croissance de leur effectif, les entreprises sont amenées également à différencier le contenu de la mesure de la performance. Par ailleurs, l'âge de l'entreprise n'est pas un facteur déterminant. Ce résultat va dans le même sens que celui établi par Ngongang (2007), et Affés et Chabchoub (2007). Ces auteurs n'ont pas identifié l'effet de l'âge sur la mutation comptable et sur la complexité du SIC.

#### 4.5. Analyse de la relation entre système d'information comptable et contrôle de gestion

Etant donné l'usage important des TIC par les entreprises, nous nous intéressons d'examiner la relation entre d'une part l'utilisation des TIC et les rôles du contrôleur de gestion et, d'autre part, entre la fréquence de production des données comptables et le type de contrôle de gestion effectué.

##### 4.5.1. Analyse relation rôle du contrôleur de gestion et utilisation du TIC

Le tableau suivant présente les tests d'homogénéité entre l'utilisation des TIC et les différents rôles joués par les contrôleurs de gestion.

**Tableau 10 : Appréciation de la relation entre utilisation du TIC et rôle du contrôleur de gestion**

% Colonne		Utilise TIC N=50	N'utilise pas TIC N=18	Prob.	Khi-deux	C
Le contrôleur de gestion joue un rôle de technicien	Oui	18	<b>61,1</b>	0,001	11,84	0,685
	Non	<b>82</b>	38,9			
Le contrôleur de gestion joue un rôle d'aide à la prise de décision	OUI	<b>58</b>	27,8	0,028	4,836	0,258
	Non	42	<b>72,2</b>			
Le contrôleur de gestion joue un rôle de conseiller	Oui	<b>56</b>	27,8	0,04	4,22	0,242
	Non	44	<b>72,2</b>			

Nous remarquons que la probabilité du khi-deux est de 0,001 ; 0,028 ; 0,04 respectivement pour les rôles de technicien, d'aide à la prise de décision et de conseiller; ce qui est très significatif car ces chiffres sont inférieurs à 0,05. Ces résultats signifient en clair qu'il y a une liaison entre

l'utilisation des TIC et les rôles joués par les contrôleurs de gestion. Ainsi, parmi les entreprises qui utilisent les TIC, 19 % des contrôleurs de gestion jouent un rôle de technicien alors que dans les entreprises qui n'utilisent pas les TIC, 61,1 % jouent le rôle de technicien. Dans les entreprises qui utilisent les TIC, 58 % des contrôleurs de gestion jouent un rôle d'aide à la prise de décision alors que dans les entreprises qui n'utilisent pas les TIC, 27,8 % jouent un rôle d'aide à la prise de décision. Dans les entreprises qui utilisent les TIC, 56 % des contrôleurs de gestion jouent un rôle de conseil alors que dans les entreprises qui n'utilisent pas les TIC, 27,8 % jouent un rôle de conseil.

Le coefficient phi et le coefficient de contingence ont respectivement les valeurs de 0,417 et 0,685 ; 0,267 et 0,258 ; 0,249 et 0,242 pour les rôles de technicien, d'aide à la prise de décision et de conseiller. Ces valeurs s'éloignent de zéro. Il n'y a donc aucune chance que les écarts entre l'utilisation des TIC et les différents rôles tiennent du hasard ; ce qui signifie qu'il existe une liaison parfaite entre l'utilisation des TIC et le rôle joué par le contrôleur de gestion.

Avec l'introduction des TIC dans le SIC, le rôle du contrôleur de gestion n'est plus limité à celui de technicien qui se charge de la mesure et de la surveillance. Le contrôleur de gestion est plus orienté vers l'analyse et l'interprétation. C'est dans ce sens qu'Ardoin et Jordan (1978) pensent que le contrôleur de gestion est « *l'homme qui informe, conseille, facilite la gestion et non pas celui qui vérifie, inspecte et réprimande* ».

L'usage des TIC permet par ailleurs au contrôleur de jouer un rôle important dans l'aide à la prise de décision (Granland et Lunkka, 1998). De Rongé (2000) est du même avis. Pour lui, le contrôleur de gestion va créer de la valeur pour l'entreprise dans la mesure où son interprétation des chiffres permet à l'entreprise d'améliorer ses décisions ainsi que son contrôle.

#### 4.5.2. Analyse de la relation fréquence de production des données comptables et type de contrôle

Le résultat du test d'homogénéité entre la fréquence de production des données comptables et le type de contrôle effectué par le contrôleur de gestion se présente de la manière suivante :

**Tableau 11 : Appréciation de la relation entre fréquence de production des données comptables et le type de contrôle**

Fréquence de production des données comptables	Contrôle du personnel	Contrôle des résultats	Effectif	%	
Irrégulière	Effectif	10	14	24	35,3
	% total	14,7	20,6		
	% ligne	41,7	58,3		
	% col.	58,8	27,5		
Régulière	Effectif	7	37	44	64,7
	% total	10,3	54,4		
	% ligne	15,9	84,1		
	% col.	41,2	72,5		
Effectif	17	51	68		
Pourcentage	25	75		100	
DDL = 1	Khi-deux = 5,49	Prob. = 0,019	Phi = 0,284	C= 0,273	

La probabilité du khi-deux est de 0,019 ; ce qui est très significatif car il est inférieur à 0,05. La valeur du khi-deux donne 5,495 pour un degré de liberté égal à 1. Ces résultats traduisent la dépendance entre la fréquence de production des données comptables et le type de contrôle effectué par le contrôleur de gestion. De ce tableau, il ressort que 58,8 % des entreprises qui pratiquent le contrôle du personnel ont une fréquence de

production des données comptables irrégulière contre seulement 27,5 % des entreprises qui pratiquent le contrôle des résultats et qui ont aussi une fréquence de production des données comptables irrégulière. En plus, parmi les 64,7 % des entreprises qui ont une fréquence de production régulière de donnée, 15,9 % effectuent le contrôle du personnel et 84,8 % le contrôle des résultats.

Le coefficient phi et le coefficient de contingence ont respectivement les valeurs de 0,282 et 0,273 pour un seuil de signification de 0,019. Ces valeurs s'éloignent de zéro. Il n'y a donc aucune chance que les écarts entre la fréquence de production des données comptable et le type de contrôle effectué par le contrôleur de gestion tiennent du hasard ; ce qui est révélateur de la liaison parfaite entre la fréquence de production des données comptables et le type de contrôle familial.

## 5. Conclusion

L'étude avait pour objet d'abord d'identifier quelques spécificités du SIC et des modes de contrôle de gestion, ensuite d'analyser l'impact des facteurs de contingence structurelle sur la pratique de la comptabilité analytique et sur le contrôle de gestion et, enfin, d'examiner la relation entre le SIC et le contrôle de gestion.

Les résultats de l'analyse du SIC montrent que les activités les plus courantes sont la comptabilité générale et la fiscalité alors que les activités de gestion budgétaire et de comptabilité analytique sont peu courantes. La méthode de calcul des coûts la plus utilisée est la méthode des coûts complets. Les TIC sont de plus en plus intégrées dans le SIC (73,5 %). L'analyse du système de contrôle de gestion montre qu'un service de contrôle existe dans la majorité des entreprises et qui est généralement rattaché à la direction générale (75,4 %). Dans les entreprises, les contrôleurs de gestion jouent plusieurs rôles : aide à la prise de décision (50 %), conseiller (48,5 %) et technicien (29,4 %).

L'examen des facteurs de contingence comme déterminant de la pratique de la comptabilité générale et du contrôle de gestion montre d'une part que seuls la taille et le secteur d'activité de l'entreprise déterminent effectivement la pratique de la comptabilité analytique et, d'autre part, que la taille, le secteur d'activité et la structure de propriété ont une incidence sur l'importance accordée aux outils classiques du contrôle de gestion tel que la comptabilité analytique, le budget, l'analyse des écarts et la planification. L'âge de l'entreprise n'explique pas significativement le degré d'importance d'aucun outil du contrôle de gestion. Ce résultat implique la place qu'occupe le tableau de bord dans le système de contrôle de gestion d'une entreprise ne dépend aucunement des facteurs de contingence structurelle ; ce qui nous pousse à croire que son utilisation dépend des facteurs de contingence comportementale.

L'usage des TIC est statistiquement et significativement lié aux différents rôles du contrôleur de gestion. Ce résultat implique que l'avènement des TIC dans les entreprises donne la possibilité aux contrôleurs de gestion de s'occuper de l'analyse et de l'interprétation afin d'aider à la prise de décision. Mais aussi la fréquence de production des données comptables est statistiquement et significativement liée au type de contrôle, ce qui implique qu'une production régulière des données comptables est plus liée au contrôle basé sur les résultats.

La prudence doit présider à l'interprétation et l'appréciation de nos conclusions compte tenu des difficultés et des limites. Ces limites sont de plusieurs ordres. Elles sont liées à la taille de l'échantillon (68 observations) et à la non prise en compte des facteurs de contingence comportementale. Par ailleurs, l'analyse multivariée ou multidimensionnelle aurait permis de juger de l'effet des différentes

variables prises dans leur ensemble et d'évacuer le problème de relations possibles entre les variables déterminantes.

## REFERENCES

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristic on management accounting practices : A UK based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40 (1), 2-27.
- Affes, H., & Chabchoub, A. (2007). Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance des PME tunisiennes. *Revue des Sciences de Gestion*, 224-225, 59-67.
- Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing system in UK organization, *Management Accounting Research*, 18 (4) , 399-424.
- Ardoin, J. L., & Jordan, H. (1978). *Le contrôle de gestion*. Paris : Flammarion.
- Baidari, B. (2005). Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent. *Revue Africaine de Gestion*, 2.
- Bescos, P. L., Causin, E., Langevin, P., & Mendoza, C. (2004). Critiques du budget: une approche contingente. *Comptabilité-Contrôle -Audit*, 10 (1), 165-185.
- Bescos, P. L., & Mendoza, C. (2000). Contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence, Papier de recherche, Groupe ESCP.
- Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). 20 ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité –Contrôle-Audit*, 93-105.
- Chapellier, P. (1994). Comptabilités et systèmes d'informations du dirigeant des PME – Essai d'observation et d'interprétation des pratiques, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.
- Chapellier, P., & Mohammed, A. (2010). Les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes dans un contexte de libéralisme de l'économie, 31<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice, France, 22.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organization and Society*, 28 (2-3) , 127-163.
- Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 2, Vol. 2.
- Combes, J. E., & Labrousse, M. C. (1997). *Audit financier et contrôle de gestion, fondements et cas pratiques*. Paris : Publi-Union.
- Covaleski, M. A., Dirsmith M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research : the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- Curran, J., Jaervis, R., Klitching, J., & Lightfoot, G. (1997). The Pricing Decision in Small Firms: Complexities and the Deprioriting of Economic Determinants. *International small Business Journal*, 15 (2), 17-32.
- De Ronge, Y. (2000). L'impact des ERP sur le contrôle de gestion : une première évaluation, *Fineco*, 10 : 45-95, [http://www.fsa.ulaval.ca/fineco/Yves\\_de\\_Ronge.pdf](http://www.fsa.ulaval.ca/fineco/Yves_de_Ronge.pdf).
- Dupuy, Y. (1990). Le comptable, la comptabilité et la conception des systèmes d'information. Quelques interrogations. *Revue Française de Comptabilité*, 215 , 75-81.
- Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes : past results and future directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10, 47-64.
- Germain, C. (2000). Contrôle organisationnel et contrôle de gestion : la place des tableaux de bord dans le système de contrôle des petites et moyennes entreprises, Doctorat de Sciences de Gestion, Bordeaux, Université Montesquieu-Bordeaux IV.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientations, finish management accounting in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9, 185-211
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting : a lag or permanent outcome ? . *Management Accounting Research*, 13, 185-211
- Hoque, Z., & James, W. (2000) .Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors : impact on Organizational Performance. *Management Accounting Research*, 12, 1-17.
- Jorissen, A., Devinck., & Vanstraelen, A. (1997). Planning and control : are these necessary tools for success ? Empirical results of survey and case research on small and medium-sized enterprises compared with research on large enterprises, Congrès de l'IAAER, Paris.
- Kalika, M. (1987). Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances. Paris, Economica.
- Lacombe-Saboly, M. (1994). Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant, Thèse en Sciences de Gestion, Université de Poitiers.
- Lavigne, B. (2002). Association entre le SIC des PME et leur performance financière, 6<sup>ème</sup> Congrès Internationale francophone sur la PME, oct. 2002, HEC Montréal.
- Lavigne, B. (1999). Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME, Thèse en Sciences de Gestion, Université Paris IX – Dauphine, 432.
- Loning, H., & Pesqueux, Y. (1998). Le contrôle de gestion. Paris : Dunod.
- Merchant, K. A. (1982). The control functions of management. *Sloan Management Review*, 43-55.
- Mintzberg, H. (2006). Le manager au quotidien : les dix rôles du cadre. Paris : Organisation.
- Ngongang, D. (2007). Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes. *Revue des Sciences de Gestion*, 224-225, 49-57.
- Nobre, T. (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie*, 4(2), 119-148.
- Nyengue Edimo, P. (2003). Système d'information comptable et modes de contrôle de gestion : cas des entreprises camerounaises, Actes Séminaires RAMEGE, 61-76.
- Santin, S., & Van Caillie, D. (2008). Le design du système de contrôle de gestion des PME : une quête de stabilité adaptative, 29<sup>ème</sup> Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Paris.
- Scapens, R.W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts ? A research note. *European Accounting Review*, 12 (1), 201-233.
- Tort, E. (2004). Les pratiques comptables des entreprises privées en 2004. *Revue Française de Comptabilité*, 369, 7-17.