

Le Choix de la Méthode des Coûts Complets au sein des Entreprises Industrielles au Cameroun

FOKA TAGNE Alain Gilles¹, TALEKENZE NANFACK William², TAKOUDJOU NIMPA Alain³, TSIAZE MELA Olivia⁴

¹ *Enseignant-Chercheur à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de l'Université de Dschang, Département de Finance et Comptabilité, Dschang, Cameroun*
alainfoka58@yahoo.fr

² *Doctorante à la Faculté des Sciences Economiques et de gestion de l'Université de Dschang, Dschang, Cameroun*
williamtalekenze@yahoo.com

³ *Enseignant-Chercheur à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de l'Université de Dschang, Département de Finance et Comptabilité, Dschang, Cameroun*
animpa2002@yahoo.fr

⁴ *Professeur des Lycées d'Enseignement Technique (PLET), Bamenda, Cameroun*
tsiazolivia@yahoo.fr

Article soumissionné le 3 Janvier 2021; accepté le 20 Septembre 2021 ; publié le 3 Décembre 2021

Résumé — L'objectif de cette étude est d'identifier les facteurs stimulant le choix de la méthode des coûts complets au sein des entreprises industrielles au Cameroun. Pour atteindre cet objectif, nous avons collecté par questionnaire les données auprès de 70 entreprises industrielles situées dans les villes de Douala et Yaoundé. En s'appuyant sur les analyses descriptives, sur les analyses de classification par la méthode nuée dynamique et les analyses économétriques par la méthode de la régression logistique, nous avons traité l'ensemble des données obtenues. Les résultats de l'analyse descriptive montrent d'une part que 78,6% des entreprises de l'échantillon utilisent la méthode des coûts complets. D'autre part, il ressort des estimations des paramètres que le choix de la méthode des coûts complets est expliqué par la taille de l'entreprise, l'âge de l'entreprise, le niveau d'étude du dirigeant, son type de formation,

le pourcentage des charges indirectes et l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts.

Mots-clés — Méthode des coûts complets, Logiciel ERP, Facteurs de contingence

Title : *The choice of the full-cost method within industrial companies in Cameroon*

Abstract — The objective of this study is to identify the factors stimulating the choice of the full cost method in industrial companies in Cameroon. To achieve this objective, we collected data by questionnaire from 70 industrial enterprises located in the cities of Douala and Yaoundé. Based on descriptive analyses, classification analyses using the dynamic cloud method and econometric analyses using the logistic regression method, we processed all the data obtained. The results of the descriptive analysis show, on the one hand, that 78.6% of the firms in the sample use the full cost method. On the other hand, the parameter estimates show that the choice of the full-cost method is explained by the size of the firm, the age of the firm, the education level of the manager, the type of training, the percentage of overheads and the strategic usefulness of the cost calculation instruments.

Keywords — Full-cost method, ERP software, Contingency factors

I. INTRODUCTION

De nos jours, les entreprises font face à un environnement de plus en plus hostile, complexe, incertain et en perpétuelle mutation. Les clients sont de plus en plus exigeants et les concurrents plus nombreux. Les entreprises se doivent désormais de développer leurs outils de contrôle de gestion afin de mieux faire face à la mondialisation, à la globalisation des économies et à la concurrence de plus en plus âpre qu'elles induisent (Abi Azar, 2005). En effet, piloter une entreprise exige de disposer d'outils et d'instruments qui vont permettre de mieux gérer ses activités pour atteindre les objectifs fixés. Pour y parvenir, les gestionnaires élaborent et utilisent plusieurs outils d'aide à la prise de décision. Au rang de ces outils on peut citer : les outils de prévisions (les plans et les budgets), les outils de suivi (les tableaux de bords) et les outils d'analyse (la comptabilité analytique) (Abi Azar, 2005). Ces outils se définissent comme des construits conceptuels qui se matérialisent par des formalisations comptables, financières, quantitatives ou qualitatives (Nobre, 2001). Nobre (2001) définit aussi les méthodes comme des construits procéduraux qui définissent les étapes opérationnelles permettant d'aboutir aux outils de gestion. Pour lui, les instruments de gestion englobent donc les outils et les méthodes. Au sujet des pratiques de coûts effectuées par les entreprises industrielles, plusieurs auteurs ont analysé ces pratiques au travers d'études empiriques. Dans la même veine, Ittner et Larker (2002a) ont défini les pratiques de comptabilité de gestion comme une variété de méthodes

spécialement prises en considération par les entreprises manufacturières afin de soutenir l'infrastructure organisationnelle et les processus comptables de gestion. Les pratiques de comptabilité de gestion intègrent la budgétisation, l'évaluation de la performance, l'information pour la prise de décision et l'analyse stratégique. Deux types de pratiques de calcul des coûts sont retenus dans la littérature notamment : les pratiques traditionnelles de calcul des coûts (la méthode du coût complet, le direct costing, la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes...) et les nouvelles méthodes de calcul des coûts (l'activity based costing ou méthode ABC, le target costing, la méthode des unités de valeur ajoutée...). Plusieurs auteurs (Bajan-Banaszak, 1993 ; Nobre, 2001 ; Abi Azar, 2005 ; Lassoued et Abdelmoula, 2006 ; Ngongang, 2010 ; Okamba, 2016 ; El Bakirdi et Radi, 2017 ; Wade et Dieng, 2019) ont mis en exergue les différentes méthodes de calcul des coûts identifiées dans les entreprises enquêtées. A cet effet, Bajan-Banaszak (1993) souligne que les comptabilités analytiques ne sont pas les outils les plus implantés dans les petites et moyennes entreprises (PME) puisqu'elles sont présentes seulement dans 40% des entreprises outillées. De plus, il note le caractère rudimentaire ou encore embryonnaire d'une partie des comptabilités analytiques qui se passent de tout logiciel. Abi Azar (2005) quant à lui a constaté dans son étude que les petites et moyennes industries (PMI) utilisent uniquement la méthode du coût direct, au détriment de la méthode du coût marginal et de la méthode des coûts complets. En outre, Lassoued et Abdelmoula (2006), observent que 76,2% des PME de leur échantillon dispose d'un système de calcul des coûts. Celles-ci combinent plusieurs types de coûts à savoir : le coût complet, le coût direct, le coût variable, le coût marginal et le coût moyen pondéré. Toutefois, 50% de ces PME utilisent la méthode du coût complet.

Soucieux d'analyser la pratique des coûts dans 86 PMI camerounaises, Ngongang (2010) trouve que 66,3% des entreprises de son échantillon appliquent la méthode des coûts complets, 44,2% appliquent la méthode des coûts partiels et 37,2% appliquent la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. Par contre, les méthodes modernes de calcul des coûts sont très peu appliquées. En effet, seules 16,3% des entreprises appliquent le Benchmarking contre 9,3% pour le target costing et la méthode ABC. Ce résultat est similaire à celui de Nyengue Edimo (2003) sur un échantillon d'entreprises camerounaises. En outre, Ngongang (2013) cherche à identifier les spécificités du système d'information comptable (SIC) des PME camerounaises et relève que les outils d'analyse les plus courants sont : la comptabilité générale et la fiscalité et en revanche les outils de gestion budgétaire et la comptabilité analytique sont peu courants. Une fois de plus cet auteur atteste que la méthode de calcul de coûts la plus utilisée est la méthode des coûts complets.

Damak (2015) a également identifié les pratiques de calcul des coûts utilisées par les PME de différentes tailles en Tunisie. Elle a trouvé que les très petites entreprises qui ont un effectif compris entre 10 à 100 salariés utilisent la méthode du direct costing. Les PME qui ont un effectif compris entre 100 et 200 salariés utilisent la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes et la méthode du coût complet. Celles qui ont un effectif compris entre 200 et 300 personnes utilisent la méthode du coût complet, tandis que les entreprises de taille intermédiaire avec un effectif variant entre 300 et 500 personnes utilisent la méthode des sections homogènes parallèlement avec la méthode ABC. C'est sûrement pour cette raison que

Bampoky (2011) souligne que les grandes entreprises sont celles qui utilisent plus les nouvelles méthodes que les autres puisqu'elles possèdent généralement plus de ressources matérielles et de compétences humaines que les autres.

De même, il ressort d'une enquête effectuée par les cabinets Deloitte et SAS en 2012 auprès de 204 entreprises françaises que 76% de ces entreprises utilisent la méthode des coûts complets, contre 24% qui utilisent celle des coûts partiels. Sur ces 204 entreprises enquêtées, on constate que 82% des entreprises de service utilisent la méthode des coûts complets contre 18% qui utilisent la méthode des coûts partiels. Par contre, 79% des entreprises ayant pour secteur d'activité l'industrie, utilisent la méthode des coûts complets et 21% la méthode des coûts partiels (Okamba, 2016). Ces travaux rendent compte une fois de plus de la prédominance de la méthode des coûts complets dans les entreprises françaises de l'échantillon. Cette prédominance de la méthode des coûts complets au sein des entreprises s'explique d'une part, par le fait qu'elle est la plus simple à utiliser contrairement aux autres méthodes de calcul des coûts. D'autre part, la répartition des charges directes par cette méthode ne pose aucun problème, car celles-ci sont affectées directement aux centres d'analyse.

El Bakirdi et Radi (2017) notent que certains experts comptables mettent en exergue deux catégories de dirigeants en matière de pratiques de coûts. Il s'agit d'une part, des dirigeants qui faute de mise en place d'un système formalisé de calcul des coûts, s'appuient sur leur intuition pour calculer les marges et fixer les prix de vente. C'est un calcul qui n'est pas nécessairement justes où il n'inclut pas toutes les composantes des coûts. D'autre part, certains dirigeants établissent un vrai système de comptabilité analytique basé sur un calcul rigoureux et détaillé des différents coûts tels que : le coût complet et le coût partiel, mais c'est la méthode des coûts complets qui semble généralement pratiquée. Pour Wade et Dieng (2019), les pratiques de coûts identifiées au sein des entreprises sénégalaises sont entre autres les méthodes du coût complet, du coût partiel évolué et simple, de l'imputation rationnelle, des coûts partiels, des coûts préétablis et dans une faible proportion la méthode ABC (32,5%). Il ressort de leur étude que la méthode des coûts complets demeure la méthode saillante dans les pratiques de coûts (66,7%) au sein des entreprises.

Plusieurs études (Chapellier, 1997 ; Nobre, 2001 ; Lavigne, 2002 ; Abi Azar, 2005 ; Ngongang, 2010) ont été menées pour prouver l'existence du contrôle de gestion dans les Petites et Moyennes Entreprises (PME), autant dans les pays développés comme les grandes démocraties occidentales que dans les pays en voie de développement comme le Cameroun. Ces différentes études ont abouti à des résultats mitigés. Tandis que certains auteurs (Chapellier, 1994 ; Lavigne, 1999, 2002 ; Ngongang, 2007, 2013 ; Mbumba et Mbaka, 2014 ; El Bakirdi et Radi, 2017) détectent une corrélation positive entre les facteurs de contingences structurelles (la taille et l'âge de la PME, le secteur d'activité) et comportementaux (le profil du dirigeant) et l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Par contre, Nobre (2001) ne détecte pas de lien significatif entre la taille des entreprises et l'adoption d'une méthode de calcul de coût.

Il est important de relever ici que ces travaux se sont appesantis pour la plupart sur les déterminants des pratiques comptables de gestion et peu de travaux, à notre connaissance, ont traité des déterminants des méthodes traditionnelles comme la méthode des coûts

complets. L'une des études qui a identifié les facteurs susceptibles d'expliquer le choix de la méthode des coûts est celle de Ngongang (2010). Cette étude présente quelques limites, notamment au niveau du choix des facteurs ainsi qu'au niveau de la méthodologie. En effet, l'auteur identifie les déterminants de la méthode des coûts complets en se basant uniquement des analyses bi variées, précisément du test de Khi-deux. De plus, il ne prend pas en compte l'outil informatique qu'est l'ERP. En effet, avec les ERP, le contrôle de gestion utilise un système d'information alimenté par tous les autres modules issus des branches industrielles ou commerciales (Damak, 2015). Pour elle, les ERP constituent une aide précieuse pour le contrôleur de gestion dans la réalisation de sa mission. Dans ce papier, il est question d'effectuer premièrement un inventaire des méthodes de calcul de coûts utilisés par les entreprises camerounaises, et d'identifier ensuite les facteurs stimulant le choix de la méthode des coûts complets au sein de ces entreprises. Cette étude se distingue ainsi de celles évoquées supra par la méthodologie utilisée, plus précisément la prise en compte des systèmes ERP (Enterprise Ressource Planning) qui ont été négligés par les études de Nyengue Edimo (2003) et Ngongang (2010) effectuées dans le contexte camerounais.

La suite de cet article est structurée comme suit. La première section présente une revue de littérature sur les pratiques comptables de gestion. La seconde présente la démarche méthodologique retenue dans le cadre de cette étude et la troisième les résultats empiriques de l'étude. La conclusion est présentée dans la dernière section.

II. REVUE DE LA LITTERATURE

Cette section s'organise autour de deux axes. La première traite des théories permettant d'expliquer les pratiques comptables de gestion. Le second porte sur la synthèse empirique et la déduction des hypothèses.

2.1. THEORIES EXPLICATIVES DES PRATIQUES COMPTABLES DE GESTION

La théorie de la contingence est retenue pour étudier les facteurs qui influencent les choix comptables des dirigeants des PME. Rouleau (2007) note que les théories de la contingence reposent sur le postulat selon lequel, il y a des éléments du contexte qui influencent de manière déterminante les structures et les processus internes de l'organisation. L'adéquation entre ces éléments conditionne en quelque sorte la performance de l'entreprise. Bien plus, ces théories supposent qu'il n'y a pas un système de contrôle universellement efficace mais que tout dépend du contexte. Il existe trois sortes de contingences, à savoir : la contingence technologique, la contingence structurelle et la contingence stratégique. A propos de la contingence technologique, Woodward (1965) effectue une étude empirique pour comprendre ce qui fait varier la structure de l'organisation et quel type de structure est le plus performant. Il aboutit au résultat selon lequel la technologie est le facteur déterminant qui explique le fonctionnement des organisations. En emboitant le pas de cet auteur, Burns et Stalker (1966) cité par Rouleau (2007), énonce l'idée selon laquelle l'environnement peut être un facteur de

contingence permettant de comprendre les liens entre innovation technique et la structure organisationnelle.

La théorie de la contingence structurelle pour sa part a été développée par Lawrence et Lorsch (1967). Cette théorie implique que l'environnement détermine les structures organisationnelles de sorte que la marge de manœuvre des gestionnaires semble très limitée. Cependant, le caractère déterministe de cette théorie a conduit à l'élaboration de la théorie de la contingence dite stratégique. Énoncé par Child, Pfeffer et Salancik vers le début des années 1970, la théorie de la contingence stratégique souligne que les choix stratégiques que les gestionnaires effectuent leur permettent de contrôler en partie leur environnement (Child, 1972). Appliquée à l'étude des SIC, cette théorie postule que le SIC en tant qu'élément de la structure organisationnelle est conditionné par les traits caractéristiques du contexte dans lequel évolue l'entreprise. Cette dernière doit donc s'adapter à un ensemble de variables contingentes telles que la taille, la technologie et l'environnement dans laquelle elle évolue (Chenhall, 2003). De nombreuses études antérieures ont été consacrées à l'étude des variables organisationnelles comme facteur de contingence qui peuvent influencer le SIC (Holmes et Nicholls, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Lavigne, 2002 ; Ngongang, 2007).

2.2. SYNTHÈSE EMPIRIQUE ET DEDUCTION DES HYPOTHESES

L'hostilité de l'environnement des entreprises a poussé les chercheurs à s'interroger sur les choix comptables faits par les dirigeants des PME, en vue de dégager leurs principaux déterminants. C'est en allant dans ce sillage que Dupuy (1987) a souligné que les PME dans l'économie traditionnelle semblent être dirigées efficacement en faisant recours uniquement à l'intuition, aux jugements et à l'expérience sans autre système d'information de gestion (SIG) que celui constitué par quelques données comptables jugées obligatoires. Un tel constat a conduit les chercheurs tels que : Holmes et Des Nicholls (1988) ; Mc Mahon et Holmes (1991) ; Calot et Michel (1996) à montrer que plusieurs PME souffrent traditionnellement d'une carence au niveau des outils de gestions utilisés. Par conséquent, Colot et Michel (1996) dénoncent que certaines faillites sont expliquées par l'absence fréquente des outils de gestion. Begon (1990) déclare qu'à l'heure actuelle, la mondialisation de l'économie a occasionné la complexification, la turbulence et l'hostilité du monde des affaires. Une telle déclaration conduit Chapellier (1994) à relever que les dirigeants de PME doivent associer à leur intuition une analyse davantage formelle, avec différents outils de gestion.

En ce qui concerne les déterminants des choix comptables et en s'appuyant sur la théorie de la contingence objective (structurelle) et celle subjective (comportementale), les auteurs comme (Chapellier, 1994 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Lavigne, 1999 ; Mbumba et Mbaka, 2014) ont démontré l'hétérogénéité du SIC des PME et ont également identifié leurs déterminants. Les variables telles que : la taille et l'âge, le secteur d'activité ont été retenues comme des déterminants structurels alors que le type de formation du dirigeant, et son niveau d'étude ont été retenues comme déterminants comportementaux.

2.2.1. INFLUENCE DES FACTEURS DE CONTINGENCE STRUCTURELS SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

En s'inscrivant dans le champ de la contingence objective (structurelle), Bajan-Banaszak (1993) déclare que plus la taille de l'entreprise est grande, plus les outils de gestion sont diversifiés et compliqués. Il souligne que dans les plus petites structures, les comptabilités orientées gestion sont plus fréquentes que les outils de gestion. Chapellier (1994), dans son étude sur les systèmes d'information (SI) relève que les facteurs de contingence d'ordre structurels tels que : la nature de l'activité, la taille et l'âge de l'entreprise, le degré d'informatisation de la gestion peuvent influencer le SI. Ces résultats montrent que la taille de l'entreprise influence les pratiques comptables. Lavigne (1999) prouve que la taille des PME, la structure de propriété (familiale ou pas) et l'endettement constitue des déterminants des pratiques comptables en générale, avec une prédominance du premier facteur.

Bien plus, Lavigne (2002), dans son étude sur la genèse des systèmes d'information comptable auprès de 282 PME québécoises a retenu les facteurs de contingence structurelle tels que : la taille, la croissance passée et prévue, l'endettement actuel et prévu et le type d'actionnariat. Il aboutit au résultat selon lequel la taille des PME a un impact sur toutes les caractéristiques du SIC à l'exception de la préparation de budgets de caisse. Il note que les PME de grande taille choisissent des conventions comptables autres que les règles fiscales et que les entreprises qui audient leurs comptes sont de taille moyennement supérieure. En ce qui concerne les pratiques de comptabilité de gestion, les PME qui calculent leurs prix de revient et qui préparent des budgets de caisse grâce à l'outil informatique sont de taille moyennement supérieure.

Bien plus, Lavigne et St-Pierre (2002) dans leur étude ont montré que les entreprises ayant une taille moyennement supérieure disposent d'un SIC ayant un fort indice d'importance. Lassoued et Abdelmoula (2006) dans leur étude sur les déterminants des SIC auprès de 63 PME tunisienne arrivent à la conclusion selon laquelle les facteurs de contingence structurelle à savoir : la taille de la PME et le degré d'informatisation de la gestion ont une influence sur l'utilisation des SIC. Ngongang (2007) a examiné les déterminants du SIC et des pratiques comptables des PME tchadiennes et a abouti à la conclusion selon laquelle la taille de l'entreprise a un effet statistiquement significatif sur le SIC.

Dans le même ordre d'idées, Chapellier et Mohammed (2010) dans leur étude auprès de 92 PME industrielles ont montré que les facteurs de contingence peuvent expliquer la complexité du SIC. Il ressort de leur étude que la taille de l'entreprise est le premier facteur qui détermine la complexité du SIC au sein d'une entreprise. Bampoky (2011), dans son étude au près de 130 entreprises de plus de 50 salariés au Sénégal a trouvé que la taille de l'organisation peut être un facteur explicatif de l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion les plus développés. De plus, Chapellier et Ben Hamadi (2012), dans le souci d'identifier les facteurs capables d'influencer le système de données comptables (SDC) des PME, ont confirmé l'existence d'une corrélation positive entre la taille de l'entreprise et la complexité du SDC.

L'étude de Ngongang (2013) quant à elle révèle d'une part, que la pratique de la comptabilité analytique est déterminée par la taille et le secteur d'activité de l'entreprise et d'autre part, que la taille, le secteur d'activité et la structure de propriété ont une influence sur l'importance

accordée aux outils classiques du contrôle de gestion. Pour lui, l'âge de l'entreprise n'explique pas le degré d'importance d'aucun outil de gestion. En plus, il ressort d'une étude de Ngongang (2010) que la branche d'activité et la forme juridique de l'entreprise expliquent le choix de la méthode des coûts complets.

Mbumba et Mbaka (2014) dans leur étude sur les déterminants de la qualité du SIC dans les PME de Mbanza-Ngungu retiennent le secteur d'activité, le nombre d'employés, la configuration organisationnelle et l'âge de la PME comme facteurs de contingence structurelle. Les résultats montrent que le secteur d'activité, le nombre d'employés et la configuration organisationnelle sont déterminants dans la pratique de la comptabilité générale. Tous les facteurs de contingence structurelle retenus ne sont pas significatifs pour la pratique de la comptabilité analytique et l'âge de la PME n'est pas un facteur déterminant pour la pratique comptable. El Bakirdi et Radi (2017) dans leur étude au Maroc à l'aide d'entretien repèrent cinq éléments d'ordre structurel comme facteurs potentiel pouvant expliquer la différenciation des pratiques comptables. Il s'agit entre autre de la taille, l'endettement, le statut juridique, le secteur d'activité et l'incertitude perçue de l'environnement. Contrairement à l'étude de Ngongang (2010), nous avons retenu deux facteurs de contingence structurels autres que celui utilisé par l'auteur. Il s'agit de la taille et l'âge de l'entreprise. En effet, plusieurs facteurs de contingence structurels sont susceptibles d'expliquer le choix de la méthode des coûts. D'où la déduction de l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : Les facteurs de contingence structurels comme la taille et l'âge de l'entreprise expliquent le choix de la méthode des coûts complets

2.2.2. INFLUENCE DES FACTEURS DE CONTINGENCE COMPORTEMENTAUX SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

Vu que de nombreux auteurs insistent sur le rôle central du dirigeant dans les PME, Chapellier (1994) a pensé qu'il convient d'élargir l'approche contingente en intégrant l'analyse des facteurs liés aux comportements relatifs au profil de chacun des acteurs comptables de la PME. C'est ainsi que Lacombe-Saboly (1994), reconnaît le rôle centrale du dirigeant au sein des entreprises, il affirme que le dirigeant occupe un rôle unique. En effet, il est le seul à avoir à la fois une fonction de producteur et d'utilisateurs de l'information comptable. En outre, trois autres acteurs peuvent avoir une certaine influence sur les choix comptables des PME, il s'agit du responsable interne de la fonction comptable (Chapellier, 1994 ; Lavigne, 1999), le comptable externe (Chapellier, 1994 ; Lavigne, 1999) et du principal créancier externe qui peut être une institution financière (Lavigne, 1999 ; St-Pierre et Bahri, 2000). Deux courants de pensées s'opposent au sujet de l'impact des facteurs de contingence comportementaux sur les pratiques comptables. Un premier courant qui identifie une corrélation positive entre les pratiques comptables et le type de formation du dirigeant (Chapellier, 1994 ; Lassoued et Abdelmoula, 2006 ; Affes et Chabchoub, 2007 ; Ngongang, 2007) et un second qui note une absence de corrélation entre les pratiques comptables et le type de formation du dirigeant (Lavigne, 2002 ; Lavigne et Saint-Pierre, 2002 ; Chapellier et Mohammed, 2010).

S'agissant du premier courant, Chapellier (1994) dans son étude démontre l'existence des liaisons entre les pratiques comptables et les déterminants comportementaux suivants : la

formation et les buts du dirigeant, la formation et la mission du comptable interne et l'implication du comptable externe. Lavigne (1999) quant-à lui identifie le lien entre les pratiques de comptabilité générale et les facteurs de contingence comportementaux tels que : les préférences informationnelles du dirigeant, la formation et la mission du comptable interne et les exigences des créanciers externes à l'égard des états financiers. En outre, une corrélation positive entre le niveau de formation du dirigeant et l'indice d'importance du SIC a été établie par Lavigne et Saint-Pierre (2002). Lassoued et Abdelmoula (2006) ont quant à eux trouvé qu'il existe une liaison statistiquement significative entre l'utilisation des données comptables et le niveau de formation du dirigeant. D'après Affes et Chabchoub (2007), les PME dont les dirigeants ont une formation en comptabilité, en finance ou en gestion, possèdent de SIC plus complexe que les autres. D'où le niveau de formation est un facteur discriminant du SIC des PME. Ngongang (2007) trouve que le type de formation du dirigeant (gestionnaire/non gestionnaire) constitue aussi un déterminant des pratiques comptables des PME. Il montre également qu'il existe une relation entre le type de formation du dirigeant et le SIC. Ngongang (2010) a également trouvé que le niveau de formation du dirigeant n'incite pas à choisir la méthode des coûts complets tandis que le type de formation du dirigeant encourage le choix de l'utilisation de la méthode des coûts complets. Chapellier et Ben Hamadi (2012) révèlent que le niveau de formation du dirigeant influence la complexité du système de données comptables (SDC). Les dirigeants ayant reçu une formation supérieure disposent de SDC plus complexes. La complexité du SDC repose aussi sur le type de formation. Le SDC est ainsi plus complexe dans les PME dont les dirigeants ont une formation en gestion.

En ce qui concerne le deuxième courant, Lavigne (2002) et Lavigne et Saint-Pierre (2002) notent l'absence de lien entre la formation du dirigeant et les conventions comptables retenues par les PME. D'après eux, une forte proportion des PME de leurs échantillons ne centralise pas l'information comptable au niveau supérieur. Cela s'explique par le fait que les dirigeants ont une formation universitaire. Lavigne (2002) trouve aussi que les PME dont les dirigeants ont reçu une formation de niveau universitaire appliquent les conventions comptables qui ne sont pas conformes aux règles fiscales. En revanche, il ne trouve pas de liaison statistiquement significative entre le niveau de formation du dirigeant et les pratiques de comptabilité de gestion. En plus, Chapellier et Mohammed (2010) ne trouve pas de liaison statistiquement significative entre la complexité du SIC et le type de formation du dirigeant (gestionnaire/non gestionnaire). Pour ces auteurs, le niveau de formation du dirigeant est le principal déterminant de la différenciation du SIC. Mbumba et Mbaka (2014) dans leur étude retiennent l'âge, le niveau d'étude et le type de formation du dirigeant en tant que facteurs de contingence comportementale. Ils concluent à l'issue de leur étude qu'il n'existe aucun lien statistiquement significatif entre le type de formation du dirigeant et les pratiques comptables identifiées. Au vu de ces constats parfois mitigés, nous pouvons déduire l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2 : Le niveau d'étude du dirigeant et son type de formation sont des facteurs d'ordre comportemental qui expliquent le choix de la méthode des coûts complets.

2.2.3. INFLUENCE DES NOUVELLES TECHNOLOGIES INFORMATIQUES SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

L'avènement des systèmes de gestion intégré ou progiciels de gestion intégrés encore appelé ERP (Enterprise Resource Planning) en anglais au début des années 1990 a complètement transformé les conditions de conception, de mise en œuvre et d'exploitation des systèmes d'information de gestion d'une entreprise. Le principe de fonctionnement de ces systèmes selon Damak (2015) est d'associer au sein d'un même produit, les fonctions opérationnelles à savoir : l'achat, la production, la distribution et les ressources humaines qui s'imbriquent avec la fonction comptable et financière en y intégrant le caractère transversal des grands processus. Le rôle de ces outils est de faciliter la compréhension de l'information et d'aider à améliorer la prise des décisions au sein des entreprises.

Les ERP constituent potentiellement un formidable outil au service des contrôleurs de gestion dans la réalisation de leur mission. En effet, avec les ERP, l'entreprise quitte d'un contrôle découplé verticalement à un contrôle découplé horizontal¹. Cela est possible grâce à une base de données unique et partagées dans lequel le développement d'un langage commun facilite la coordination des processus, ce qui permet au contrôleur de gestion de garantir une cohérence de l'information et la fiabilité des données. De tel système selon Meyssonier et Pourtier (2005) effacent les contraintes de collecte et de stockage de l'information, permettent son actualisation rapide et l'édition automatique des tableaux de bord ainsi que l'activation des procédures de feed-back. Les ERP sont des leviers du contrôle de l'information et d'amélioration de la production, favorisant l'avènement de nouvelles pratiques de contrôle.

En ce qui concerne les pratiques comptables utilisées en contexte ERP, les études se sont interrogées sur la capacité de l'ERP à promouvoir l'introduction et le développement des techniques et méthodes comptables sophistiquées notamment la méthode ABC (Activity based costing), le target costing et le benchmarking. Ces études opposent deux courants de recherches notamment un premier courant qui note une corrélation négative entre l'utilisation de l'ERP et l'adoption des techniques de comptabilité de gestion modernes (Booth et al., 2000 ; Granlund et Malmi, 2002 ; Hyvonen, 2003 ; Scapens et Jazayeri, 2003 ; Spraakman, 2005 ; Galani et al., 2010 ; Meyssonier et Poutier, 2005 ; Zarzycka, 2012) et un deuxième courant qui relève une corrélation positive entre l'utilisation de l'ERP et l'adoption des techniques de comptabilité de gestion moderne (Doran et Walsh, 2004 ; Spathis et Constantinides, 2004). En s'alignant sur les auteurs du premier courant, nous pouvons déduire l'hypothèse suivante :

Hypothèse 3 : L'utilisation du progiciel ERP a une influence positive sur le choix de la méthode des coûts complets.

En résumé, on retient de la littérature que les facteurs de contingence structurels, d'ordre comportemental et les nouvelles technologies informatiques sont les variables qui expliquent au mieux le choix des outils de calcul des coûts. Nous allons dans la section suivante présenter la démarche retenue dans le cadre de cette étude.

¹ Le découplage vertical renvoie à l'étanchéité entre le contrôle de gestion et la planification stratégique. Alors que le découplage horizontal porte sur la représentation de l'organisation comme un ensemble de processus transverses, limitant le cloisonnement fonctionnel classique. ² Dont 50 Sociétés Anonymes (SA) et 20 Sociétés à Responsabilité Limitée (SARL).

III. Démarche méthodologique

Cette section est bâtie autour de trois sous-sections. La première traite du choix de l'échantillon et de la méthode de collecte des données. La deuxième traite des modèles conceptuel et économétrique de l'étude ainsi que de l'opérationnalisation des variables. La troisième porte sur les outils statistiques d'analyses.

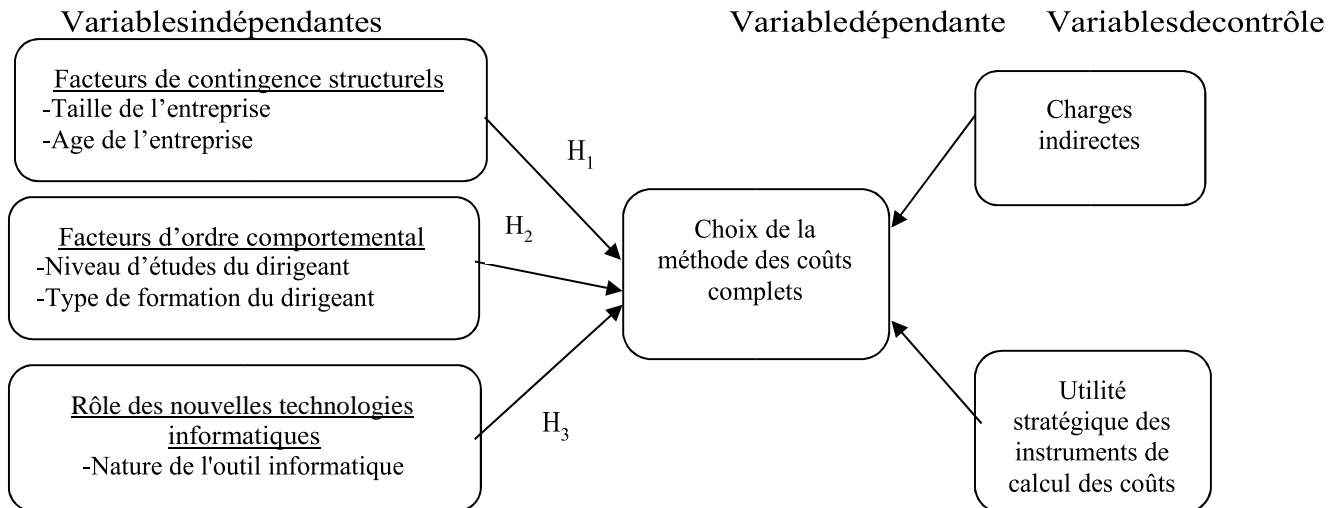
3.1. CHOIX DE L'ECHANTILLON ET METHODE DE COLLECTE DES DONNEES

L'étude porte essentiellement sur les sociétés industrielles. Ce choix s'explique par le fait que celles-ci ont le plus besoin des instruments de calculs des coûts que les entreprises commerciales. La collecte des données s'est faite par entretien direct à partir d'un questionnaire administré auprès de 97 sociétés industrielles dont 67 sociétés anonymes et 30 sociétés à responsabilité limitée au cours de l'année 2016/2017. Ces entreprises sont toutes implantées dans les villes de Douala et Yaoundé. Sur les 97 questionnaires administrés auprès des sociétés sélectionnés, 70² ont été jugé exploitables dans le cadre de cette étude.

3.2. MODELES CONCEPTUEL ET ECONOMETRIQUE DE L'ETUDE

Le schéma ci-dessous résume le cadre conceptuel et les hypothèses de recherche en présentant une synthèse des facteurs stimulant le choix de la méthode des coûts complets de gestion.

Schéma 1 : Cadre conceptuel de la recherche



Source: auteurs, à partir de la littérature

En considérant que les facteurs de contingence structurelle, d'ordre comportemental et des nouvelles technologies de l'information ont une influence sur la probabilité de choisir la méthode des coûts complets, nous pouvons déduire le modèle suivant :

$$UMC_C = \beta_0 + \sum_{i=1}^{n_i} \beta_i X_i + (1)$$

Où **UMC_C** désigne l'utilisation de la méthode des coûts complets ; X_i , les variables explicatives ; β_0 , le terme constant ; β_i , les coefficients de régression et u , le terme d'erreur. La forme empirique complète du modèle s'écrit de la façon suivante:

$$\text{UMC_C} = \beta_0 + \beta_1 \text{TAIL} + \beta_2 \text{AGE_ENT} + \beta_3 \text{NIVO_ETUD} + \beta_4 \text{TYP_FORM} + \beta_5 \text{NAT_OUT} + \beta_6 \text{CHARG_IND} + \beta_7 \text{UTIL_STRAT} + u \quad (2)$$

L'équation (n° 2) estimée par une régression « Logit ». La plupart d'études s'étant limitées à l'analyse bi variée, plus précisément au test d'indépendance de khi-deux, l'utilisation de cette méthode d'analyse constitue une plus-value méthodologique par rapport aux travaux portant sur le choix des instruments de calcul des coûts au sein des entreprises dans le contexte de l'étude. Cette méthode permet d'expliquer une variable dépendante de nature binaire (**UMC_C**) en fonction de plusieurs autres variables indépendantes. Le tableau 1 ci-dessous présente l'opérationnalisation des variables retenues.

Tableau. 1 Opérationnalisation des variables de l'étude

Variables	Mesures retenues par référence aux études antérieures
<u>Variables liées aux facteurs de contingence structurels</u>	
TAIL	Taille de l'entreprise mesurée à travers le nombre d'employé : variable ordinaire prenant la valeur de 1 si l'entreprise a moins de 30 employés, 2 si ce nombre est entre 30 et 60 employés, 3 si le nombre est compris entre 60 et 90, 4 si le nombre d'employé est entre 90 et 120, 5 si le nombre est compris entre 120 et 150 et 6 si c'est plus de 150 employés.
AGE_ENT	Age de l'entreprise. C'est une variable nominale prenant la valeur de 1 si l'entreprise a moins de 10 ans d'existence, 2 si l'âge de l'entreprise est comprise entre 10 et 20 ans et 3 si cet âge est compris entre 20 et 30 ans.
<u>Variables liées aux facteurs d'ordre comportemental</u>	
NIVO_ETUD	Niveau d'études du dirigeant. C'est une variable nominale prenant la valeur de 1 si le dirigeant a pour niveau d'études le primaire, 2 si c'est le supérieur 1 ^{er} cycle et 3 si c'est le supérieur second cycle.
TYP_FORM	Type de formation du dirigeant. C'est une variable nominale prenant la valeur de 1 si le dirigeant a pour type de formation gestionnaire et 2 pour non gestionnaire.
<u>Variable liée au rôle des nouvelles technologies informatiques</u>	
NAT_OUT	Nature outil informatique. C'est une variable nominale prenant la valeur de 1 si la nature de l'outil informatique utilisé par l'entreprise est le

tableur Excel, 2 si c'est le système ERP et 3 si c'est le sage Saari et AS 400.

<u>Variables de contrôle</u>	
CHARG_IND	Charges indirectes. Elles ont été mesurées à travers une question ouverte qui a été recodifier après les enquêtes en quatre modalités prenant la valeur de 1 si le pourcentage des charges indirectes est moins de 30%, 2 s'il est entre 30 et 50%, 3 si ce pourcentage est compris entre 50 et 80% et 4 si ce pourcentage est compris entre 80 et 100%.
UTIL_STRAT	Utilité stratégique des instruments de calcul des coûts. Une analyse de classification nous a permis d'obtenir deux groupes homogènes caractérisant la perception des dirigeants à l'utilité stratégique accordée aux instruments de calcul des coûts. Cette analyse a permis d'aboutir à une variable nominale prenant la valeur de 1 si les dirigeants ont une mauvaise perception des instruments de calcul des coûts et de 2 si les dirigeants ont une bonne perception des instruments de calcul des coûts.
<u>Variable dépendante: Utilisation de la méthode des coûts complets</u>	
UMC_C	C'est une variable dichotomique prenant la valeur de 1 si l'entreprise dit utilisée la méthode des coûts complets et 0 dans le cas contraire.

3.3. OUTILS STATISTIQUES D'ANALYSES DES DONNEES

Les données recueillies ont été traitées à l'aide du logiciel SPSS et pour cela nous avons effectuées trois types d'analyse. Il s'agit de l'analyse descriptive (tri à plat), de l'analyse de classification par la méthode des nuées dynamiques² et des analyses explicatives bi variées³ (tableau croisé et test d'indépendance de khi-deux) et multi variées (régression logistique).

VI. RESULTATS ET DISCUSSIONS

Les résultats seront présentés distinctement selon que l'analyse est descriptive ou explicative.

² Cette méthode permet d'obtenir une typologie d'individu selon la similitude de leur réponse en des classes homogènes et différenciées.

³ L'analyse explicative bi variée consiste à étudier les relations entre deux variables, plus concrètement c'est une étude descriptive ou explicative des relations entre deux variables considérées simultanément.

4.1. RESULTAT DES ANALYSES DESCRIPTIVES

Il est question ici, de présenter premièrement les caractéristiques de l'échantillon, deuxièmement l'analyse des méthodes de calcul des coûts pratiqués par les entreprises de l'échantillon et troisièmement les résultats de l'analyse de classification.

4.1.1. CARACTERISTIQUES DE L'ECHANTILLON

Concernant les caractéristiques du répondant, on note qu'au sein des 70 entreprises enquêtées, seulement 1,4% des répondants occupent le poste d'auditeur interne, 10% sont contrôleurs de gestion, 20% sont directeur général, 24,3% sont directeur comptable et financier et 44,3% occupent le poste de chef comptable. Par ailleurs, 71,4% de ces répondants sont de sexe masculin. S'agissant de la pyramide des âges, les statistiques révèlent que 28,6% des répondants ont un âge inférieur à 35 ans, 30% ont un âge compris entre 35 et 40 ans, 14,3% ont un âge compris respectivement entre 40 et 45 ans et 45 ans et 50 ans, 12,9% seulement des répondants ont plus de 50 ans. Pour ce qui est de l'expérience de ces répondants, 47,1% ont moins de 5 ans d'expérience au poste, 28,6% ont entre 5 ans et 10 ans d'ancienneté au poste, 12,9% ont une ancienneté au poste compris entre 10 et 15 ans et seulement 11,4% ont plus de 15 ans au poste.

S'agissant des caractéristiques de l'entreprise, les statistiques descriptives relèvent que 71,4% des entreprises de l'échantillon sont des sociétés anonymes et 28,6% sont des sociétés à responsabilité limitée. Toutes les entreprises de l'échantillon sont de type industriel.

4.1.2. DETERMINATION DES METHODES DE CALCUL DES COÛTS

Pour faciliter la prise de décision, divers outils de gestion sont mis à la disposition des dirigeants en matière d'évaluation et d'analyse des coûts. C'est pour cette raison que les entreprises de l'échantillon ont été interrogées sur les différentes méthodes de calcul des coûts utilisées. Le tableau 2 ci-dessous récapitule les critères d'évaluation des méthodes de calcul des coûts.

Tableau. 2 Identification des méthodes de calcul des coûts

Méthodes de calcul de coûts utilisées	Coûts complets		Imputation rationnelle des charges fixes		Coûts directs		Comptabilité Méthode des par activité coûts variables	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Non	15	21,4	58	82,9	63	90	63	90
Oui	55	78,6	12	17,1	7	10	7	10
Total	70	100	70	100	70	100	70	100

A la lecture de ce tableau, il ressort que les entreprises industrielles de l'échantillon utilisent majoritairement la méthode des coûts complets comme méthode de calcul des coûts. En effet, 78,6% des entreprises enquêtées utilisent cette méthode traditionnelle de calcul des coûts. Ce résultat se rapproche de celui de Ngongang (2010) qui avait trouvé que 66,3% des entreprises camerounaises utilisent la méthode des coûts complets. Concernant la méthode de l'imputation rationnelle, on note que seulement 17,1% des entreprises de l'échantillon disent utilisées cette méthode. Ces statistiques descriptives s'éloignent largement de ceux de Ngongang (2010) qui avait trouvé que 37,2% des entreprises au Cameroun utilisent la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. S'agissant de la méthode des coûts directs et de la comptabilité par activité, on note que la plupart des entreprises de l'échantillon (90% respectivement) disent ne pas utiliser cette méthode de calcul des coûts. Cette description confirme les conclusions de El-Ebaishi et al., (2003) et Sulaiman et al., (2004) qui ont établi que les pratiques de la comptabilité par activité ne sont pas encore courantes au sein des entreprises en Afrique Subsaharienne. Les taux d'adoption de la comptabilité par activité sont variables d'un pays à l'autre : 23,75% en Tunisie, entre 16 et 25% en France (Moalla, 2006). Pour ce qui est de la méthode des coûts variables, seulement 11,4% des entreprises de l'échantillon affirment l'utiliser.

En résumé, on note une domination de la méthode des coûts complets au sein des entreprises industrielles, ce qui est similaire aux résultats de Nyengue Edimo (2003), Ngongang (2010) et Okamba (2016). En effet, selon cette méthode les charges directes ne présentent pas de difficultés majeures car elles sont affectées directement aux ateliers de production sans répartition préalable. Selon Damak (2015), l'une des difficultés dans l'utilisation de la méthode des coûts complets peut être au niveau des charges indirectes et surtout au moment de la détermination des clés de répartition. Pour elle, les dirigeants d'entreprises sollicitent plus cette méthode dans la mesure où les clés de répartition sont connues et la répartition de l'entreprise en des centres de responsabilité est un travail de répétition. Etant donné que la méthode des coûts complets est la plus utilisée par les entreprises camerounaises, nous avons retenues celle-ci comme méthode de calcul des coûts dans cette étude et les charges indirectes comme une des variables de contrôle.

4.1.3. RESULTAT DE L'ANALYSE DE CLASSIFICATION : PERCEPTION DE L'UTILITE STRATEGIQUE DES INSTRUMENTS DE CALCUL DES COUTS PAR LES DIRIGEANTS

Pour une vision plus synthétique, nous avons identifié la perception des dirigeants par rapport à l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts. Pour ce faire, une analyse de classification non hiérarchique a été réalisée sur l'ensemble des quatre items retenus en se référant à la littérature. Pour identifier ces différents groupes, nous sommes référés aux modalités des variables décrivant le mieux chacun des groupes. Le tableau 3 ci-dessous illustre les contributions de chaque variable via leurs modalités à la constitution de chaque groupe.

Tableau 3: Description des types par des modalités actives

	Groupe		Moyenne	df	F ⁵	Sig.
	1	2	des carrées			
Le calcul des coûts permet de mesurer et maîtriser la performance et de déployer les stratégies.	Tout à fait d'accord	Tout à fait d'accord	1,296	1	2,748	0,102
Le calcul des coûts permet à l'entreprise de minimiser ses risques d'exploitation.	Tout à fait d'accord	Tout à fait d'accord	4,876	1	6,077	0,016**
Le calcul des coûts est un outil d'aide à la prise de décision.	Pas du tout d'accord	Tout à fait d'accord	26,076	1	28,477	0,000***
Le calcul des coûts est un moyen de coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques.	Pas du tout d'accord	Tout à fait d'accord	57,096	1	56,950	0,000***

***, **

: Ecart significatif au seuil respectif de 1% et 5%

A la lecture de ce tableau, nous pouvons repérer deux groupes :

Groupe 1 : Il correspond à ceux qui ont une « mauvaise perception » des instruments de calcul des coûts. Cette caractéristique apparaît dans 42,9% des cas. Il s'agit des dirigeants qui affirment d'une part, que le calcul des coûts permet de mesurer et de maîtriser leur performance et de déployer leur stratégie. D'autre part, ces dirigeants estiment que le calcul des coûts leur permet de minimiser les risques d'exploitation. Ce qui est paradoxal dans ce groupe est que les dirigeants disent que le calcul des coûts n'est pas un outil d'aide à la prise de décision chez eux et aussi que le calcul des coûts n'est pas un moyen de coordination des comportements des collaborateurs vers la réalisation des objectifs stratégiques.

Groupe 2 : Contrairement au groupe 1, ce groupe correspond à ceux qui ont une « bonne perception » aux instruments de calcul des coûts. Ce groupe apparaît dans 57,1% des cas. Comme dans le groupe 1, il s'agit des dirigeants qui estiment que le calcul des coûts leur permet d'une part, de mesurer et de maîtriser leur performance ainsi que la stratégie à déployer, et d'autre part, à minimiser les risques d'exploitation. Toutefois, et contrairement au groupe 1, les dirigeants de ces entreprises estiment que le calcul des coûts est un outil d'aide à la prise de décision. En plus de cela, ces dirigeants affirment que le calcul des coûts est un moyen qui leur permet de coordonner le comportement des employés vers la réalisation des objectifs stratégiques.

Le test de Fisher associé à cette classification nous montre que les deux groupes sont différents et l'écart est significatif au seuil de 1% pour deux variables (le calcul des coûts est un outil d'aide à la prise de décision ; le calcul des coûts est un moyen de coordination des comportements des acteurs vers la réalisation des objectifs stratégiques) et au seuil de 5% pour une variable (le calcul des coûts permet à l'entreprise de minimiser ses risques

⁵ Les tests F ne doivent être utilisés que dans un but descriptif car les groupes ont été choisis de manière à maximiser les différences entre les observations des divers groupes. d'exploitation) et non significatif pour une variable (le calcul des coûts permet de mesurer et maîtriser la performance et de déployer les stratégies).

4.2. RESULTAT DES ANALYSES EXPLICATIVES

Après avoir présenté les tableaux croisés et le test d'indépendance de khi-deux, cette section s'intéressera aux résultats des estimations des paramètres par la méthode « logit ».

4.2.1. ANALYSE DES FACTEURS DETERMINANTS LE CHOIX DE LA METHODE DE CALCUL DES COUTS : TABLEAU CROISE ET TEST D'INDEPENDANCE DE KHI-DEUX

Comme annoncé précédemment, la méthode des coûts complets est retenue comme méthode de calcul des coûts, car 78,6% des entreprises de l'échantillon l'utilisent pour le calcul des coûts. Le but de cette sous-section vise à identifier les facteurs susceptibles d'expliquer le choix de la méthode des coûts complets comme méthode de calcul des coûts par les entreprises de l'échantillon. Notre choix s'est porté sur sept déterminants. Il s'agit de la taille de l'entreprise, de l'âge de l'entreprise, du niveau d'étude du dirigeant, du type de formation du dirigeant, de la nature de l'outil informatique, du pourcentage des charges indirectes et de l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts.

4.2.1.1. INFLUENCE DE LA TAILLE DE L'ENTREPRISE SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

Rappelons que les auteurs comme Nobre (2001), Ngongang (2010) et Damak (2015) ont retenu l'effectif du personnel comme critère de mesure de la taille de l'entreprise. Ce qui justifie notre choix de mesurer la taille de l'entreprise à travers le nombre d'employé. Le tableau 4 ci-dessous met en relief le lien entre la taille de l'entreprise et l'utilisation de la méthode des coûts complets.

Tableau. 4 Taille de l'entreprise et choix de la méthode des coûts complets

Taille de l'entreprise		Utilisation de la méthode des coûts complets		total
		Non	oui	
Moins de 30	Effectif	2	26	28
	% Ligne	7,1%	92,9%	100,0%

	% Colonne	13,3%	47,3%	40,0%
Entre 30 et 60	Effectif	1	10	11
	% Ligne	9,1%	90,9%	100,0%
	% colonne	6,7%	18,2%	15,7%
Entre 60 et 90	Effectif	0	3	3
	% Ligne	0,0%	100,0%	100,0%
	% Colonne	0,0%	5,5%	4,3%
Entre 90 et 120	Effectif	4	3	7
	% Ligne	57,1%	42,9%	100,0%
	% Colonne	26,7%	5,5%	10,0%
Entre 120 et 150	Effectif	2	1	3
	% Ligne	66,7%	33,3%	100,0%
	% Colonne	13,3%	1,8%	4,3%
Plus de 150	Effectif	6	12	18
	% Ligne	33,3%	66,7%	100,0%
	% Colonne	40,0%	21,8%	25,7%
Total	Effectif	15	55	70
	% Ligne	21,4%	78,6%	100,0%
	% Colonne	100,0%	100,0%	100,0%

D'après les résultats du tableau 4, les entreprises de petite taille, c'est-à-dire qui ont un nombre d'employés inférieur à 30, utilisent en majorité (92,9%) la méthode de coût complet. 90,9% des entreprises dont l'effectif employé varie entre 30 et 60 utilisent la méthode des coûts complets. Par ailleurs, toutes les entreprises dont le nombre d'employés varie entre 60 et 90 utilisent la méthode des coûts complets pour le calcul des coûts. Pour les entreprises dont le nombre d'employés varie respectivement entre 90 et 120 et 120 et 150, 57,1% et 66,7% d'entre elles n'utilisent pas la méthode des coûts complets. Dans la dernière catégorie des entreprises qui englobe des entreprises de tailles intermédiaires, c'est-à-dire celles qui ont un nombre d'employés supérieur à 150, nous avons trouvé que 66,7% d'entre elles utilisent la méthode des coûts complets pour le calcul des coûts. Ce résultat descriptif se rapproche des conclusions de Damak (2015) qui a trouvé que les entreprises ayant un nombre d'employé de 100 à 200, utilisaient en majorité la méthode des coûts complets. Une analyse comparative montre que la majorité des entreprises qui utilisent la méthode des coûts complets (47,3%) sont celles dont l'effectif employé est moins de 30 tandis que la majorité des entreprises dont la taille de l'entreprise est supérieure à 150 salariés (40%) n'utilisent pas la méthode des coûts complets. Le tableau 5 ci-dessous indique que la taille de l'entreprise détermine le choix de la méthode du coût complet. Ce lien est significatif au seuil de 1%

Tableau. 5 Influence de la taille de l'entreprise sur le choix de la méthode des coûts complets

Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
--------	-----	--

Khi-deux de Pearson	15,671***	5	0,008
Rapport de vraisemblance	15,335	5	0,009
Association linéaire par linéaire	7,372	1	0,007
Nombre d'observations valides	70		

*** : Significatif au seuil de 1%

4.2.1.2. INFLUENCE DE L'AGE DE L'ENTREPRISE SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

Le tableau 6 présente le lien entre l'âge de l'entreprise et le choix de la méthode des coûts complets.

Tableau 6. Age de l'entreprise et choix de la méthode des coûts complets

Age de l'entreprise		Utilisation de la méthode des coûts complets		Total
		Non	oui	
Moins de 10 ans	Effectif	1	12	13
	% Ligne	7,7%	92,3%	100,0%
	% Colonne	6,7%	21,8%	18,6%
Entre 10 et 20 ans	Effectif	7	23	30
	% Ligne	23,3%	76,7%	100,0%
	% Colonne	46,7%	41,8%	42,9%
Entre 20 et 30 ans	Effectif	7	20	27
	% Ligne	25,9%	74,1%	100,0%
	% Colonne	46,7%	36,4%	38,6%
Total	Effectif	15	55	70
	% Ligne	21,4%	78,6%	100,0%
	% Colonne	100,0%	100,0%	100,0%

De ce tableau, on observe que 18,6% des entreprises de l'échantillon ont moins de 10 ans d'existence, 42,9% ont entre 10 et 20 ans d'existence et 38,6% ont entre 20 et 30 ans d'existence. Parmi les 18,6% qui ont moins de 10 ans d'existence, 92,3% utilisent la méthode des coûts complets. Sur les 42,9% qui ont entre 10 et 20 ans d'existence, 76,7% utilisent la méthode des coûts complets pour le calcul des coûts. Parmi les 38,6% qui ont entre 20 et 30 ans d'existence, 74,1% utilisent la méthode des coûts complets. Le test de khi-deux à travers le tableau 7 indique qu'il n'existe pas de relation significative entre l'âge de l'entreprise et le choix de la méthode des coûts complets.

Tableau.7 Influence de l'âge de l'entreprise sur le choix de la méthode des coûts complets

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	1,846	2	0,397
Rapport de vraisemblance	2,191	2	0,334

Association linéaire par linéaire	1,416	1	0,234
Nombre d'observations valides	70		

4.2.1.3. INFLUENCE DU NIVEAU D'ETUDE DU DIRIGEANT SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

Le tableau 8 met en évidence la relation qui existe entre le niveau d'étude du dirigeant et le choix de la méthode des coûts complets.

Tableau.8 niveau d'étude du dirigeant et choix de la méthode des coûts complets

		<i>Utilisation de la méthode des coûts complets</i>		Total
		Non	oui	
Niveau d'étude du dirigeant				
Secondaire	Effectif	2	8	10
	% Ligne	20,0%	80,0%	100,0%
	% Colonne	13,3%	14,5%	14,3%
Supérieur 1er cycle	Effectif	3	32	35
	% Ligne	8,6%	91,4%	100,0%
	% Colonne	20,0%	58,2%	50,0%
Supérieur second cycle	Effectif	10	15	25
	% Ligne	40,0%	60,0%	100,0%
	% Colonne	66,7%	27,3%	35,7%
Total	Effectif	15	55	70
	% Ligne	21,4%	78,6%	100,0%
	% Colonne	100,0%	100,0%	100,0%

Plusieurs conclusions découlent du tableau précédent. En effet, 14,3% des dirigeants des entreprises constituant l'échantillon ont pour niveau d'étude le secondaire contre 50% pour le supérieur 1^{er} cycle et 35,7% pour le supérieur second cycle. Parmi les 14,3% qui ont pour niveau d'étude le secondaire, 80% utilisent la méthode des coûts complets pour le calcul des coûts. Sur les 50% des entreprises dont leur responsable a pour niveau d'étude le supérieur 1^{er} cycle, 91,4% utilisent la méthode des coûts complets. Parmi les 35,7% du second cycle du supérieur, 60% utilisent la méthode des coûts complets. Une analyse comparative montre que la majorité des entreprises qui utilisent la méthode du coût complet (58,2%) sont celle dont le dirigeant à pour niveau d'études le supérieur premier cycle tandis que la majorité des entreprises qui n'utilisent pas cette méthode (66,7%) sont celles dont le dirigeant à pour niveau d'études le supérieur second cycle. Le test d'indépendance de khi-deux à travers le tableau 9 ci-dessous montre qu'il existe un lien significatif au seuil de 5% entre le niveau d'études du dirigeant et l'utilisation de la méthode des coûts complets.

Tableau. 9 Influence du niveau d'étude du dirigeant sur le choix de la méthode des coûts complets

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	8,570**	2	0,014
Rapport de vraisemblance	8,607	2	0,014
Association linéaire par linéaire	4,218	1	0,040
Nombre d'observations valides	70		

** : Significatif au seuil de 5%

4.2.1.4. INFLUENCE DU TYPE DE FORMATION DU DIRIGEANT SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COÛTS COMPLETS

Le tableau 10 présente la relation entre le type de formation du dirigeant et le choix de la méthode des coûts complets.

Tableau.10 Type formation du dirigeant et choix de la méthode des coûts complets

Type formation du dirigeant		Utilisation de la méthode des coûts complets		Total
		Non	oui	
Gestionnaire	Effectif	13	27	40
	% Ligne	32,5%	67,5%	100,0%
	% Colonne	86,7%	49,1%	57,1%
Non gestionnaire	Effectif	2	28	30
	% Ligne	6,7%	93,3%	100,0%
	% Colonne	13,3%	50,9%	42,9%
Total	Effectif	15	55	70
	% Ligne	21,4%	78,6%	100,0%
	% Colonne	100,0%	100,0%	100,0%

Il ressort de ce tableau que 57,1% des dirigeants des entreprises de l'échantillon ont une formation de type gestionnaire contre 42,9% qui ont une formation de type non gestionnaire. Parmi les 57,1% entreprises dont leurs dirigeants sont gestionnaires, 67,5% utilisent la méthode des coûts complets. Sur les 42,9% des entreprises dont les dirigeants sont non gestionnaires, 93,3% utilisent la méthode des coûts complets. Une analyse comparative indique que la majorité des entreprises dont les dirigeants ont pour type de formation gestion (86,7%) n'utilisent pas la méthode des coûts complets alors que la majorité des entreprises dont les dirigeants ont pour type de formation non gestionnaire (50,9%) utilisent la méthode des coûts complets. Le test de khi-deux à travers le tableau 11 indique une relation significative au seuil de 5% entre le type de formation du dirigeant et le choix de la méthode des coûts complets.

Tableau. 11 Influence du type de formation du dirigeant sur le choix de la méthode des coûts complets

Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
--------	-----	---	---	--

Khi-deux de Pearson	6,795	1	0,009		
Correction pour la continuité	5,347**	1	0,021		
Rapport de vraisemblance	7,599	1	0,006		
Test exact de Fisher				0,017	0,008
Association linéaire par linéaire	6,698	1	0,010		
Nombre d'observations valides	70				

** : Significatif au seuil de 5%

4.2.1.5. INFLUENCE DE LA NATURE DE L'OUTIL INFORMATIQUE UTILISÉ PAR L'ENTREPRISE SUR L'UTILISATION DE LA MÉTHODE DES COÛTS COMPLETS

Le tableau 12 indique la relation entre la nature de l'outil informatique et l'utilisation de la méthode des coûts complets.

Tableau.12 Nature de l'outil informatique et utilisation de la méthode des coûts complets

Nature de l'outil informatique		Utilisation de la method des couts complets		total
		Non	Oui	
Tableur Excel	Effectif	6	30	36
	% Ligne	16,7%	83,3%	100,0%
	% Colonne	40,0%	54,5%	51,4%
ERP	Effectif	8	22	30
	% Ligne	26,7%	73,3%	100,0%
	% Colonne	53,3%	40,0%	42,9%
Sage SAARI et AS 400	Effectif	1	3	4
	% Ligne	25,0%	75,0%	100,0%
	% Colonne	6,7%	5,5%	5,7%
Total	Effectif	15	55	70
	% Ligne	21,4%	78,6%	100,0%
	% colonne	100,0%	100,0%	100,0%

De ce tableau, on constate que 51,4% des entreprises interrogées utilisent le tableur Excel comme outil de calcul des coûts, 42,9% utilisent le logiciel ERP et seulement 5,7% utilisent respectivement le Sage Saari et l'AS 400. Sur les 51,4% entreprises qui utilisent le tableur Excel, 83,3% utilisent la méthode des coûts complets. Sur les 42,9% entreprises qui utilisent le logiciel ERP comme outil informatique, on observe que 73,3% d'entre elles utilisent la méthode des coûts complets. Sur les 5,7% des entreprises qui utilisent respectivement comme outil informatique AS 400 et Sage Saari, on constate que 75% utilisent la méthode des coûts complets pour effectuer leur calcul des coûts. Une analyse comparative montre que la majorité des entreprises qui utilisent comme outil informatique le tableur Excel (54,5%) sont celles qui utilisent la méthode des coûts complets pour effectuer leur calcul tandis que la majorité des entreprises qui utilisent le logiciel ERP (53,3%) n'utilise pas la méthode du coût complet. Ceci s'explique par le fait que l'utilisation des outils informatiques sophistiqués comme l'ERP nécessite l'utilisation des pratiques de calcul des coûts les plus développés (Damak, 2015). Le test de khi-deux à travers le tableau 13 nous indique qu'il n'existe pas de relation significative entre la nature de l'outil informatique et la méthode des coûts complets.

Tableau.13 Influence de la nature de l'outil informatique sur le choix de la méthode des coûts complets

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	1,004	2	0,605
Rapport de vraisemblance	1,007	2	0,604
Association linéaire par linéaire	0,796	1	0,372
Nombre d'observations valides	70		

4.2.1.6. INFLUENCE DU POURCENTAGE DES CHARGES INDIRECTES SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

Le tableau 14 met en évidence le lien entre le pourcentage des charges indirectes et l'utilisation de la méthode des coûts complets.

Tableau.14 Pourcentage des charges indirectes et utilisation de la méthode des coûts complets

Pourcentage des charges indirectes		Utilisation de la méthode des couts complets		total
		Non	oui	
Moins de 30%	Effectif	8	25	33
	% Ligne	24,2%	75,8%	100,0%
	% Colonne	53,3%	45,5%	47,1%
Entre 30 et 50%	Effectif	1	12	13
	% Ligne	7,7%	92,3%	100,0%
	% Colonne	6,7%	21,8%	18,6%
Entre 50 et 80%	Effectif	2	10	12
	% Ligne	16,7%	83,3%	100,0%
	% Colonne	13,3%	18,2%	17,1%
Entre 80 et 100%	Effectif	4	8	12
	% Ligne	33,3%	66,7%	100,0%
	% Colonne	26,7%	14,5%	17,1%
Total	Effectif	15	55	70
	% Ligne	21,4%	78,6%	100,0%
	% Colonne	100,0%	100,0%	100,0%

Sur les 70 entreprises interrogées, 47,1% estiment le pourcentage de leurs charges indirectes à moins de 30%, 18,6% entre 30 et 50%, 17,1% respectivement entre 50 et 80% et 80 à 100%. Sur

les 47,1% des entreprises dont le pourcentage de leurs charges indirectes est de moins de 30%, 75,8% utilisent la méthode des coûts complets. Sur les 18,6% des entreprises dont le pourcentage de leurs charges indirectes varie entre 30 et 50%, 92,3% utilisent la méthode des coûts complets. Sur les 17,1% des entreprises dont le pourcentage des charges indirectes se situent respectivement entre 50 et 80% et 80 et 100%, 83,3% utilisent la méthode des coûts complets lorsque le pourcentage de leurs charges indirectes se situe entre 50 et 80%, et 66,7% l'utilisent lorsque le pourcentage de leurs charges indirectes se situe entre 80 et 100%. Le tableau 15 ci-dessous montre qu'il n'existe pas de lien significatif entre le pourcentage des charges indirectes et l'utilisation de la méthode des coûts complets.

Tableau.15 Influence du pourcentage des charges indirectes sur le choix de la méthode des coûts complets

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	2,784	3	0,426
Rapport de vraisemblance	3,046	3	0,385
Association linéaire par linéaire	0,116	1	0,733
Nombre d'observations valides	70		

4.2.1.7. INFLUENCE DE L'UTILITE STRATEGIQUE DES INSTRUMENTS DE CALCUL DES COUTS SUR LE CHOIX DE LA METHODE DES COUTS COMPLETS

Le tableau 14 montre la relation existante entre l'utilité stratégique et le choix de la méthode des coûts complets.

Tableau 14 : Utilité stratégique des instruments de calcul des coûts et Choix de la méthode des coûts complets

perception de l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts par les dirigeants		Utilisation de la méthode des coûts complets		Total
		Non	Oui	
Mauvaise perception	Effectif	11	19	30
	% Ligne	36,7%	63,3%	100,0%
	% Colonne	73,3%	34,5%	42,9%
Bonne perception	Effectif	4	36	40
	% Ligne	10,0%	90,0%	100,0%
	% Colonne	26,7%	65,5%	57,1%
Total	Effectif	15	55	70
	% Ligne	21,4%	78,6%	100,0%
	% Colonne	100,0%	100,0%	100,0%

A la lecture de ce tableau, on se rend compte que sur les 30 entreprises qui ont une mauvaise perception des instruments de calcul des coûts, 63,3% utilisent néanmoins la méthode du coût complet. Concernant les entreprises qui ont une bonne perception des instruments de calcul

des coûts, plus de la moitié (90%) utilisent la méthode du coût complet. Une analyse comparative montre que la majorité des entreprises qui ont une mauvaise perception des instruments de calcul des coûts (73,3%) sont celles qui n'utilisent pas la méthode du coût complet tandis que la majorité des entreprises qui disent avoir une bonne perception (65,5%) des instruments de calcul des coûts utilisent la méthode du coût complet. Le tableau 15 du test de khi-deux nous indique que l'importance qu'accordent les dirigeants aux instruments de calcul des coûts détermine le choix de la méthode des coûts complets. Ce lien est associé au seuil de 5% avec l'utilisation de la méthode des coûts complets.

Tableau.15 Influence de l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts sur le choix de la méthode des coûts complets

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)	Signification exacte (bilatérale)	Signification exacte (unilatérale)
Khi-deux de Pearson	7,240	1	0,007		
Correction pour la continuité	5,743**	1	0,017		
Rapport de vraisemblance	7,305	1	0,007		
Test exact de Fisher				0,009	0,008
Association linéaire par linéaire	7,137	1	0,008		
Nombre d'observations valides	70				

** : Significatif au seuil de 5%

La principale limite du test de khi-deux est qu'elle ne précise pas le sens de la relation et ne tient pas compte des interrelations pouvant exister entre les variables. Pour approfondir ces résultats, nous avons eu recours à la régression logistique binaire.

4.2.2. ANALYSE DES FACTEURS DETERMINANTS LE CHOIX DE LA METHODE DE CALCUL DES COÛTS : ESTIMATION DES PARAMETRES PAR LA METHODE « LOGIT »

L'avantage de cette analyse est qu'elle prend en compte les interrelations pouvant exister entre les variables explicatives et précises également le sens du signe contrairement au test du khideux. A cet effet, un modèle « Logit » a été estimé. La variable dépendante notée « utilisation de la méthode des coûts complets » est binaire et prend la valeur de 1 si les entreprises utilisent cette méthode et 0 sinon. Le tableau 16 ci-dessous restitue les résultats de l'estimation des paramètres.

Tableau.16 Estimation des paramètres par la méthode « Logit »

	B	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)
Taille de l'entreprise			7,578	5	0,181	
Moins de 30	5,012	2,528	3,930**	1	0,047	150,161
Entre 30 et 60	5,797	2,680	4,680**	1	0,031	329,317
Entre 60 et 90	19,533	17354,552	0,000	1	0,999	304264518,741
Entre 90 et 120	-3,579	2,141	2,794*	1	0,095	0,028
Entre 120 et 150	-12,483	5,734	4,739**	1	0,029	0,000
Age de l'entreprise			4,528	2	0,104	
Moins de 10 ans	2,832	2,985	0,900	1	0,343	16,975
Entre 10 ans et 20 ans	-4,024	2,135	3,553*	1	0,059	0,018
Niveau d'étude dirigeant			5,713*	2	0,057	
Secondaire	-4,330	2,676	2,619	1	0,106	0,013
Supérieur 1 ^{er} cycle	4,113	2,411	2,911*	1	0,088	61,160
Type formation						
Gestionnaire	-4,243	2,235	3,603*	1	0,058	0,014
Nature du logiciel			3,662	2	0,160	
Tableur Excel	4,805	3,096	2,409	1	0,121	122,122
Logiciel ERP	6,256	3,278	3,643*	1	0,056	521,225
Charges indirectes			5,055	3	0,168	
Moins de 30%	-6,934	3,300	4,416**	1	0,036	0,001
Entre 30 et 50%	-5,743	3,098	3,436*	1	0,064	0,003
Entre 50 et 80%	-,857	2,400	0,128	1	0,721	0,424
Utilité stratégique						
Mauvaise perception	-2,867	1,450	3,911**	1	0,048	0,057
Constante	6,274	4,441	1,995	1	0,158	530,412
Valeur du khi-deux 44,742***			P= 0, 000			
-2log-vraisemblance = 28,000			R-deux de Cox & Snell = 0,472			
R-deux de Nagelkerke = 0,731						

***, **, *

: Significatif au seuil respectif de 1%, 5% et 10%

Les résultats de l'estimation de ce modèle révèlent une valeur positive et non significative pour la variable représentant les facteurs non spécifiés (Constante). Bien plus, la statistique de Wald associée est significative au seuil de 1% et le -2log de vraisemblance du modèle significatif

avec le R^2 de Cox & Snell = 0,472, le R^2 de Nagelkerke = 0,731. On observe également sept variables significatives (donc cinq modalités au seuil de 5% et sept au seuil de 10%). On en conclut selon le R^2 de Nagelkerke que les variables retenues expliquent à 73,1% le choix de la méthode des coûts complets.

Nous allons vérifier si les variables liées aux facteurs de contingence structurelles, (soit la taille et l'âge de l'entreprise) ont un impact sur la probabilité de choix de la méthode des coûts complets.

A la lecture du tableau ci-dessus, il ressort que la taille de l'entreprise influence significativement le choix de la méthode des coûts complets. Cette relation est positive au seuil de 5% lorsque le nombre d'employé n'excède pas 60 et négative au seuil de 10% lorsque le nombre d'employé se situe entre 90 et 120 et significatif au seuil de 5% lorsque le nombre d'employé est compris entre 120 et 150. Ce résultat signifie d'une part que la probabilité de choisir la méthode des coûts complets est élevée lorsque le nombre d'employé n'excède pas 60. Ce résultat conforte les conclusions de Bampoky (2011) et Damak (2015) qui ont trouvé que la taille de l'organisation peut être considérée comme un facteur explicatif de l'utilisation des méthodes développées de calcul des coûts. Et d'autre part, ce résultat suggère que la probabilité de choisir la méthode des coûts complets diminue lorsque la taille de l'entreprise se situe entre 90 et 150. Ce résultat peut s'expliquer par le fait que les entreprises d'effectif supérieur à 90 employés seront plus tentées d'utiliser les nouvelles méthodes de calcul des coûts. Pour ce qui est de l'âge de l'entreprise, on observe une relation négative et significative au seuil de 5% entre l'âge de l'entreprise et les chances de choisir la méthode des coûts complets. Ce résultat suggère que les chances pour une entreprise de retenir la méthode des coûts complets diminuent lorsque l'âge de l'entreprise se situe entre 10 ans et 20 ans. Ce résultat va à l'encontre des travaux de Ngongang (2013) qui avait trouvé que l'âge de l'entreprise n'explique pas significativement le degré d'utilisation des outils de contrôle de gestion. Pareil pour Mbumba et Mbaka (2014) qui avaient trouvé que l'âge de l'entreprise n'est pas un facteur déterminant pour la pratique comptable. Ces résultats nous permettent de valider l'hypothèse H_1 .

Il ressort du tableau 16 que le niveau d'étude du dirigeant influence significativement la probabilité de choisir la méthode des coûts complets. Ce résultat signifie que la probabilité de choisir la méthode des coûts complets est élevée lorsque les dirigeants ont pour niveau d'étude le supérieur 1^{er} cycle. Ce résultat va à l'encontre de Ngongang (2010) qui était arrivé à la conclusion que le niveau de formation du dirigeant ne détermine pas le choix de la méthode des coûts complets. Concernant le type de formation, les résultats révèlent une relation négative et significative au seuil de 10% entre le type de formation et la propension de choisir la méthode des coûts complets. Les chances de choisir la méthode des coûts complets comme méthode de calcul des coûts diminuent lorsque le dirigeant a pour type de formation gestionnaire. Ce résultat laisse penser que ce n'est pas nécessairement parce qu'on a la formation de gestionnaire qu'on serait amené à choisir la méthode des coûts complets. Ce résultat s'explique à travers nos statistiques descriptives qui indiquent que la majorité des entreprises dont les dirigeants ont pour type de formation gestion (86,7%) n'utilisent par la

méthode des coûts complets alors que la majorité des entreprises dont les dirigeants ont pour type de formation non gestionnaire (50,9%) utilisent la méthode des coûts complets. On retient que le type de formation détermine le choix de la méthode comptable, ce qui conforte les conclusions de Ngongang (2010) qui a trouvé que le type de formation des dirigeants (droit, économie, gestion...) explique l'utilisation de la méthode des coûts complets. Ces résultats permettent de valider l'hypothèse H₂.

S'agissant de la nature de l'outil informatique, on note qu'il existe une relation positive et significative au seuil de 10% entre la technologie informatique et l'utilisation de la méthode des coûts complets. Ce résultat signifie que la probabilité de choisir la méthode des coûts complets augmente lorsque les entreprises disposent en leur sein des logiciels de calcul des coûts comme le logiciel ERP. Ce résultat permet de constater que le logiciel ERP ne permet non seulement pas d'utiliser les techniques modernes de comptabilité de gestion mais, il favorise l'utilisation des techniques traditionnelles. Ce résultat corrobore les travaux de (Hyvonen, 2003 ; Meyssonier et Poutier, 2011 ; Damak, 2015) qui avaient trouvé une absence de corrélation entre l'utilisation de nouveaux outils informatiques (ERP) et l'utilisation des méthodes de calcul de coûts modernes. Ce résultat nous permet de valider l'hypothèse H₃.

Pour ce qui est des variables de contrôle, on observe une relation négative entre les charges indirectes et la probabilité de choisir la méthode des coûts complets. Cette relation est significative au seuil de 5% lorsque le pourcentage des charges indirectes est moins de 30% et significative au seuil de 10% lorsque le pourcentage est compris entre 30 et 50%. Ce résultat signifie que les chances de choisir la méthode des coûts complets comme instrument de calcul des coûts diminuent lorsque le pourcentage des charges indirectes est inférieur à 50%. Comme dit précédemment, l'une des difficultés dans l'utilisation de la méthode des coûts complets peut être au niveau des charges indirectes et surtout au moment de la détermination des clés de répartition (Damak, 2015). Pour elle, les dirigeants d'entreprises sollicitent plus cette méthode dans la mesure où les clés de répartition sont connues et la répartition de l'entreprise en des centres de responsabilité est un travail de répétition. Concernant l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts, on note qu'il existe une relation négative et significative au seuil de 5% entre l'utilité stratégique et l'utilisation de la méthode des coûts complets. Ce résultat signifie que la probabilité d'utiliser la méthode des coûts complets diminue lorsque les dirigeants ont une mauvaise perception de l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts.

Globalement, on retient que la théorie de contingence structurelle et comportementale sert de référence pour expliquer le choix de la méthode des coûts complets. En effet, les résultats révèlent que les facteurs de contingence structurels (taille et âge de l'entreprise), d'ordre comportemental (niveau d'étude du dirigeant et son type de formation) et l'utilisation des nouvelles technologies comme le logiciel ERP déterminent le choix de la méthode des coûts complets.

V. CONCLUSION

L'objet principal de cet article était d'identifier les facteurs stimulant le choix de la méthode des coûts complets. Une analyse des données à travers les questionnaires recueillis auprès de 70 entreprises industrielles au cours de la période 2016/2017 nous a permis de relever trois points essentiels :

D'abord, nous observons que la plupart des entreprises de l'échantillon (78,6%) utilise la méthode des coûts complets comme instruments de calcul des coûts. Ce qui justifie notre choix de retenir cette méthode comme instrument de calcul des coûts.

Ensuite une analyse de classification par la méthode des nuées dynamiques a permis d'identifier la perception des dirigeants par rapport à l'utilité stratégique des instruments de calcul des coûts. Il en ressort que 42,9% des dirigeants des entreprises enquêtées ont une mauvaise perception des instruments de calcul des coûts. Il s'agit par exemple des dirigeants qui affirment que le calcul des coûts n'est pas un outil d'aide à la prise de décision au sein de leur société.

Enfin, l'estimation d'un modèle « Logit » nous a permis de constater que les facteurs de contingence structurels comme la taille de l'entreprise, l'âge de l'entreprise et la nature de l'outil informatique mesurée par le logiciel ERP influencent le choix de la méthode des coûts complets d'une part, et que d'autre part, les facteurs de contingence comportementale tels que le niveau d'étude et le type de formation expliquent le choix de la méthode des coûts complets.

Bien qu'ayant eu le mérite de travailler sur les déterminants du choix de la méthode des coûts complets contrairement à la plupart des travaux dans la littérature qui ont travaillé sur les déterminants des pratiques comptables et les outils de gestion, cette étude présente quelques limites. Premièrement, nous pouvons relever le nombre restreint des variables de contingence structurelle et comportementale retenues dans le cadre de cette étude pour expliquer le choix de la méthode des coûts complets. La méthode des cas pourrait être mobilisée en vue d'analyser de plus près les systèmes de coûts des entreprises tout en étendant l'étude des déterminants à d'autres facteurs autres que ceux de contingence. Deuxièmement, la faible taille de l'échantillon nous conduit à être prudents sur la portée des conclusions établies.

REFERENCES

- [1] Abi Azar J. (2005), « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas des PMI au Liban », Numéro d'attribution : n°20050062, Manuscrit auteur, Comptabilité et Connaissances, France (2005).
- [2] Affes H. et Chabchoub A. (2007), « Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie », La Revue des Sciences de Gestion, n°224-225, pp.59-68.
- [3] Bajan-Banaszak G. (1993), « L'expert-comptable et le conseil en gestion », Revue Française de comptabilité, n°249, pp.95-101.

- [4] Bampoky B. (2011), Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : bilan et perspectives, thèse soutenue le 9 novembre 2011, sous la direction de François Meyssonier, Université de Nantes.
- [5] Begon G. (1990), Le système d'information de synthèse dans les PME : un marché, Mémoire d'Expertise comptable, 98P. +annexes.
- [6] Booth P., Matolcsy Z. et Wieder B. (2000), "The impacts of enterprise resource planning systems on accounting practice- The Australian experience", Australian Accounting Review, Vol. 10 n° 3, pp. 4-18.
- [7] Burns T.R. et Stalker G.M. (1996), The management of innovation, Londres, Tavistock.
- [8] Chapellier P. (1994), Comptabilité 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.
- [9] Chapellier P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », Revue Internationale PME », vol.10, n°1, pp.9-41.
- [10] Chapellier P. et Mohammed A. (2010), « Les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes dans un contexte de libéralisation de l'économie », Crises et nouvelles problématiques de la valeur, Nice, France.
- [11] Chapellier P. et Ben Hamadi Z. (2012), « Le système de données comptables des dirigeants de PME tunisiennes : complexité et déterminants », Management International/International Management/Gestion Internacional, vol. 16, n°42012 p151167.
- [12] Chenhall R.H. (2003), « Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future », Accounting, organizations and society 28 (2-3) : 127-168.
- [13] Child J. (1972), « Organizational structure, environment and performance. The role of strategic choice », sociology, vol.6, n°1, pp.1-22.
- [14] Colot V. et Michel P.A. (1996), Vers une théorie financière adaptée aux PME : réflexion sur une science en genèse. Revue Internationale PME.
- [15] Damak B.A.N. (2015), Les pratiques de calcul des coûts dans les PME en Tunisie: de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique. Thèse de doctorat en Sciences de Gestion. Com UE Lille Nord de France Université de Sfax-la Tunisie.
- [16] Doran J. et Walsh C. (2004), The effect of enterprise resource planning (ERP) systems on accounting practices in companies in Ireland, The Irish Accounting Review, vol. 11, n°2, PP.17-34.
- [17] Dupuy Y. (1987), Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de petite entreprise ?, Papier de recherche du CREGO, IAE, Université de Montpellier 2, pp.309320.
- [18] El Bakirdi Y. et Radi S. (2017), « Le système d'information comptable des PME marocaines : observation des pratiques. European Scientific Journal edition vol. 13, n°31.
- [19] El-Ebaishi M., Karbhari Y. et Naser K. (2003), "Empirical evidence on the use of management accounting techniques in a sample of Saudi manufacturing companies", International Journal of Cost management, vol.13 n° 2, pp.74-101.

- [20] Galani D., Gravas E. et Stravropoulos A. (2010), "The impact of ERP systems on accounting", World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic Business and Industrial Engineering vol. 4, n° 6.
- [21] Granlund M. et Malmi T. (2002), "Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?" Management Accounting Research, pp.299-321.
- [22] Holmes S. et Nicholls D. (1988), "An analysis of the use of accounting information by australian small business", Journal of small Business Management, pp. 57- 68.
- [23] Holmes S. et Nicholls D. (1989), "Modelling the accounting information requirement of small business", Accounting and Business Research 19 (74): 143-150.
- [24] Hyvonen T. (2003), "Management accounting and information systems: ERP versus Best of Breed", European Accounting Review, vol.12, n°1, pp.155-173.
- [25] Ittner C. et Larcker D. (2002a), Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice? European Accounting Review, 11:4, 787-794.
- [26] Lacombe-saboly M. (1994), Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant, thèse de Sciences de Gestion- Université de Portiers.
- [27] Lassoued K. et Abdelmoula I. (2006), « Les déterminants des systèmes d'information comptables dans les PME : une recherche empirique dans le contexte tunisien ».
- [28] Lavigne B. (1999), Contribution à l'étude de la genèse des états financiers dans les PME, thèse de Sciences de Gestion-Université Paris IX-Dauphine, 432 P.
- [29] Lavigne B. (2002), Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une recherche empirique. Technologie et Management de l'Information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit.
- [30] Lavigne B. et St-Pierre J. (2002), Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière. 6^e Congrès International Francophone sur la PME-HEC. Montréal.
- [31] Lawrence J.W. et Lorsch J.W. (1967), Organization and environment: managing differentiation and integration, Boston, Harvard University Press.
- [32] Mbumba R. et Mbaka B. R. (2014), "Quality determinants of accounting information system in a decentralized entity SMES: case of the Mbanza-Ngungu area from 2013 to 2014", Munich Personal RePec Archive.
- [33] McMahon R.G.P. et Holmes S. (1991), Small business financial management practices in North America: a literature review, Journal of Small Business Management 29 (2): 19-29.
- [34] Meyssonier F. et Pourtier F. (2005), « ERP, changement organisationnel et contrôle de gestion ? » Comptabilité et Connaissances, may 2005, France.
- [35] Moalla H. (2006), « La diffusion de la méthode ABC en Tunisie », 6^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis, 31 p.
- [36] Ngongang D. (2007), « Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes », Revue des Sciences de Gestion, n°224-225, pp.49-47.
- [37] Ngongang D. (2010), « Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises », Revue Libanaise de Gestion et d'Economie.

- [38] Ngongang D. (2013), « Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises », *La Revue Gestion et Organisation*, pp. 113-120.
- [39] Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie-volume 4 n°2* pp.119-148.
- [40] Nyengue Edimo P. (2003), *SIC et modes de contrôle de gestion : cas des entreprises*, Actes Séminaire RAMEGE, pp.61-75.
- [41] Okamba E. (2016), *Les déterminants du choix du modèle de calcul des coûts et de simulation de la valeur dans les entreprises françaises : le poids des « routines »*, *La Revue du Financier, Cybel*, pp.68-81.
- [42] Rouleau L. (2007), *Théories des organisations approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde*. Presses de l'Université du Québec.
- [43] Saint-Pierre J. et Bahri M. (2000), *Relations entre la prime de risque bancaire des PME et différents indicateurs de risque*. Cahier de recherche 00-18, Institut de recherche sur les PME, Trois-Rivières.
- [44] Scapens R.W. et Jazayeri M. (2003), "ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts?" A Research note, *European Accounting Review*, vol. 12, n°1, pp.201- 233.
- [45] Spathis C. et Constantinides S. (2004), "Enterprise resource planning systems impact on accounting processes", *Business Process Management Journal*, vol.10N0.2, pp.234-247.
- [46] Spraakman G. (2005), "The impact of enterprise resource planning systems on management accounting : some canadian findings and suggestions for future research".
- [47] Wade M.E.B. et Dieng O.T. (2019), *Analyse des pratiques de coût dans les entreprises industrielles au Sénégal*. *Revue Africaine de Management*, vol. 4 (3), pp.78-102.
- [48] Woodward J. (1965), *Industrial organization: theory and practice*, Oxford, Oxford University Press.
- [49] Zarzycka E. (2012), "Implementation of an ERP package and it effect on the management accounting system", *Financial Internet Quaterly e-finance.Com*, University of information Technology and management.