

Déterminants des Pratiques Comptables dans les PME de la Ville de Goma

Determinants of Accounting Practices in SMEs in the City of Goma

MASHAURI KARUPAO Jean Louis

Enseignant Chercheur

Institut Supérieur de Commerce de Goma (ISC-GOMA)

Comptabilité Contrôle et Audit

République Démocratique du Congo (RDC)

Date de soumission : 26/09/2025

Date d'acceptation : 14/11/2025

Pour citer cet article :

MASHAURI KARUPAO J. L. (2025) «Déterminants des Pratiques Comptables dans les PME de la Ville de Goma», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 4 » pp : 1706 - 1734

Résumé

Cette étude analyse les déterminants des pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma, en mobilisant les approches de la contingence structurelle et comportementale. L'objectif principal est d'identifier les facteurs de contingence structurelle et comportementale qui influencent les pratiques comptables. Une démarche quantitative a été adoptée, reposant sur un échantillon de 319 PME sélectionnées de manière probabiliste. Les données ont été traitées à l'aide des logiciels SPSS 23.0 et Excel, en recourant à l'analyse factorielle exploratoire, aux tests de comparaison de moyennes (t-test, ANOVA) et à la régression linéaire multiple. Les résultats montrent que les facteurs de contingence structurels notamment la taille, l'ancienneté, la structure de propriété et le mode de financement influencent significativement le développement des pratiques comptables. Parallèlement, les facteurs de contingence comportementaux tels que l'âge, le niveau d'études et l'expérience du dirigeant, ainsi que la formation du comptable interne, renforcent la formalisation et l'utilisation des informations comptables. L'étude met en évidence un décalage entre l'usage décisionnel élevé de l'information comptable et une production encore peu structurée, traduisant une fonction comptable en consolidation dans les PME de Goma.

Mots clés : Pratiques comptables ; facteurs ; contingence structurelle ; contingence comportementale et PME.

Abstract

This study analyzes the determinants of accounting practices within SMEs in the city of Goma, employing structural and behavioral contingency approaches. The main objective is to identify the structural and behavioral contingency factors that influence accounting practices. A quantitative approach was adopted, based on a probabilistic sample of 319 SMEs. The data were processed using SPSS 23.0 and Excel software, employing exploratory factor analysis, t-tests, ANOVA, and multiple linear regression. The results show that structural contingency factors, including size, age, ownership structure, and financing method, significantly influence the development of accounting practices. Concurrently, behavioral contingency factors such as the age, education level, and experience of the manager, as well as the training of the internal accountant, reinforce the formalization and use of accounting information. The study highlights a gap between the high decision-making use of accounting information and a still unstructured production, reflecting an accounting function in consolidation in SMEs in Goma.

Keywords: Accounting practices, factors, structural contingency, behavioral contingency, and SMEs.

1. Introduction

Les Petites et Moyennes Entreprises jouent un rôle primordial tant dans l'économie des pays africains que dans le reste du monde. Les PME sont des contributeurs essentiels à l'emploi et à la création de valeur. Dans les pays de l'OCDE, les PME représentent environ 99 % de l'ensemble des entreprises et constituent une source principale d'emploi et génèrent en moyenne 50 à 60 % de la valeur ajoutée. Les études de ([Bakary et al., 2022](#)) démontrent qu'au niveau de l'Afrique subsaharienne, le segment des PME représente plus de 90% de l'ensemble des entreprises, parmi lesquels 70 à 80% sont des micros et très petites entreprises. Plusieurs statistiques prouvent en suffisance que les PME restent incontestablement les piliers de l'économie mondiale ([Boubakary et al., 2017](#)). Les PME congolaises et de la Ville de Goma en particulier ne font pas l'exception. Elles sont dominantes dans le secteur privé et sont à l'origine de la création d'emplois et contribuent tant soit peu à la réduction du taux élevé de chômage ([BISHENJWA & UNSHENGWO, 2023](#)). Dans un rapport de l'autopsie sur l'écosystème des MPME (2019), il est prouvé que les MPME contribuent le plus à l'emploi, à un taux d'environ 60%. Cependant, malgré le rôle crucial joué dans l'économie, elles évoluent dans un environnement mouvant et complexe qui empêche leur croissance et entraîne pour la plupart des cas leurs faillites. Certains travaux montrent que 90% des PME en moyenne disparaissent cinq (5) ans après leur création ([FAROKO & SIDIBE, 2023](#)). Les PME se caractérisent par une faible taille (effectif, investissement et part de marché), une faible spécialisation (personne et technologie), une stratégie peu formalisée (faiblesse managériale) et une organisation simple, avec une structure centralisée. L'absence permanente des outils de gestion est une de principales causes de failles au sein des PME (Duby, 1987). Au regard de la concurrence mondiale accrue, les PME sont appelées à moderniser leurs outils de gestion. L'information comptable est une donnée nécessaire aux gestionnaires pour la prise de décisions stratégiques, et de sélection des projets pour les investisseurs. A Goma comme partout dans la République Démocratique du Congo, les PME sont appelées à se conformer au référentiel OHADA Révisé, cela devient possible grâce à la pression fiscale accrue d'une part, surtout avec la nouvelle norme sur la certification des états financiers annuels de synthèse accompagnant la déclaration fiscale de l'Impôt sur les Bénéfices et Profits (IBP). Au sens de l'article 4 de cette loi, il est érigé en obligation légale la certification des états financiers par un expert-comptable ONEC (Arrêté Ministériel n°014 du 16 mai 2023). D'autre part, la mise place du système de la facture normalisée par la Direction Générales des Impôts (DGI) oblige les PME à informatiser leurs

services comptables et par conséquent favorisent les pratiques comptables au sein ces dernières. Les états financiers de synthèse regroupent les informations financières au moins une fois par an sur une période de douze mois, appelée exercice ; ils sont dénommés états financiers annuels. Un jeu complet d'états financiers annuels comprend le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes. Les états financiers forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité (Articles 7-8 de l'AUDCIF & SYCOHADA, 2017). D'après (Gandja & Ipoump, 2016), dans les PME, les pratiques comptables se caractérisent à travers deux dimensions à savoir : - la première dimension dite objective qui renvoie à la production des données comptables. - la deuxième dite subjective qui se résume à la question d'utilisation des données comptables par les dirigeants des PME. Certaines études antérieures menées sur les PME ont montré que certains facteurs d'ordre structurel et comportemental influent sur les pratiques comptables. Les auteurs comme (Lassoued & Abdelmoula, 2016 ; Gandja & Ipoump, 2016 ; Fokou & Moumeni, 2019 ; KAMA & DIOUF, 2021 ; FOROKO & SIDIBE, 2023 ; MUKESHIMANA & BASHARA, 2025) soutiennent que les éléments tels que : la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, l'âge de l'entreprise, l'âge du dirigeant de l'entreprise, la technologie utilisée, le type de financement et la propriété des capitaux expliquent les pratiques comptables des PME.

Au regard de qui précède, nous nous proposons de répondre à la question suivante en contexte des PME en Ville de Goma : **Quels sont les facteurs qui influencent les pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma ?**

L'objectif poursuivi par cet article est d'identifier les facteurs de contingence structurelle et comportementale qui influencent les pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma. Pour atteindre cet objectif et tester les hypothèses de recherche, une méthodologie quantitative a été mobilisée. Les données ont été collectées auprès de 319 dirigeants des PME de la ville de Goma, à travers une enquête par questionnaire administrée selon une approche probabiliste en utilisant l'outil Kobocollect. Le traitement et l'analyse des données se sont appuyés sur une démarche à la fois descriptive, analytique, statistique et comparative, reposant notamment sur l'analyse factorielle exploratoire en composantes principales et des tests de comparaison de moyennes (t-test et ANOVA). Cet article est articulé sur quatre points notamment la revue de la littérature, l'approche méthodologique, résultats de la recherche et la discussion.

2. Revue de la littérature

2.1 Littérature théorique

2.1.1 Considérations générales sur les PME

La définition consensuelle de PME n'est jusque-là trouvée tant dans la communauté scientifique que dans la sphère politico-économique. La PME est souvent définie selon une finalité donnée. Néanmoins, malgré l'abondance de définitions parfois complémentaires, trois approches sont souvent mises en évidence par différents pays et institutions du monde pour définir une « PME » : les définitions basées sur une approche quantitative (chiffres d'affaires, effectif du personnel, montant du capital, etc.), celles utilisant une approche qualitative (structure de propriété, nationalité du propriétaire, mode de gestion, secteur d'activité) et celles basées sur des indicateurs mixtes. En RD Congo, comme ailleurs, plusieurs définitions sont proposées pour définir la « PME » et chacune d'elle privilégie une approche donnée. La loi n°073-011 du 05 janvier 1973 portant création de l'Office de Promotion de Petites et Moyennes Entreprises Congolaises définit les PME comme les entreprises agricoles, commerciales, industrielles et des services qui sont la propriété des personnes physiques de nationalité congolaise ou des sociétés au capital détenu en majorité par des personnes physiques ou morales de nationalité congolaise dans lesquelles toutes les fonctions managériales (administration, finance, production, marketing, approvisionnement) sont exercées par le chef d'entreprise. La loi n°06/004 du 27 Février 2006 relative au régime fiscal applicable aux PME définit quant à elle une PME comme « toute entreprise personne physique ou morale, qui réalise un chiffre d'affaires annuel égal ou inférieur à l'équivalent en francs congolais de 400.000 \$ ou celle qui emploie moins de 200 personnes et dont la valeur totale du bilan ne dépasse pas l'équivalent en Francs congolais de 1.500.000 \$ ». Dans le cadre de notre étude, nous allons nous inscrire dans la logique de la définition explicite de la PME donnée par la charte des petites, moyennes entreprises et de l'artisanat en République démocratique du Congo du 24 Août 2009, qui définit les petites et moyennes entreprises sur base du nombre d'emplois permanents (effectifs), chiffre d'affaires, annuel hors taxes, valeur des investissements nécessaires mis en place pour les activités de l'entreprise ainsi que le mode de gestion de l'entreprise. Ces critères permettent de séparer le Micro Entreprise ou la Très Petite Entreprise (TPE), Petite Entreprise et le Moyenne Entreprise (ME). Le tableau ci-après permet de présenter de manière synthétique ces différents critères de définition de PME :

Tableau 1 : Critères de la définition de PME selon la charte congolaise

	Micro Entreprise (ME) ou Très Petite Entreprise (TPE)	Petite Entreprise (PE)	Moyenne Entreprise (ME)
Nombre d'emplois permanent (effectifs)	1 (un) et 5 (cinq) employés	6 (six) et 50 (cinquante) employés	51 (cinquante et un) et 200 employés (deux cents)
Chiffre d'affaires, annuel hors taxes	1 (un) à 10.000 USD (dix mille dollars)	10.001 (dix mille un) à 50.000 USD (cinquante mille dollars)	50.001 (cinquante mille un) à 400.000 USD (quatre cent mille dollars)
Valeur des investissements nécessaires mis en place pour les activités de l'entreprise	Inférieur ou égal à 10.000 USD (dix mille dollars)	10.001 (dix mille et un) à 150.000 USD (cent cinquante mille)	150.001 (cent cinquante mille et un) à 350.000 USD (trois cent cinquante mille)
Mode de gestion	Concentré	Concentré	Plus ou moins ouvert à la décentralisation

Source : Articles 2-4 et 5 de la Charte des PME en RDC, 2009

Dans le cadre de cette étude, la PME est analysée en fonction du chiffre d'affaires en se référant non pas sur la charge des PME mais plutôt sur l'Ordonnance-loi N°22/030 du 08 septembre 2022 qui apporte les modifications suivantes :

- 1. La micro entreprise (ME) ou très petite entreprise (TPE)** avec les seuils et critères suivants : effectif de 1 à 5 employés ; chiffre d'affaires équivalent en franc congolais d'un montant inférieur ou égal à 10 000 dollars américains ; et la tenue d'une comptabilité élémentaire selon le système comptable en vigueur en RDC.
- 2. La petite entreprise (PE)** avec les seuils et critères suivants : effectif de 6 à 50 employés ; chiffre d'affaires équivalent en franc congolais de 10 001 à 60 000 dollars américains ; la tenue d'une comptabilité élémentaire selon le système comptable en vigueur en RDC, et mode de gestion ouvert à la décentralisation.
- 3. La moyenne entreprise (ME)** avec les seuils et critères suivants : effectif de 51 à 200 employés ; chiffre d'affaires équivalent en franc congolais de 60 001 à 600 000 dollars américains ; la tenue d'une comptabilité élémentaire selon le système comptable en vigueur en RDC, mode de gestion ouvert à la décentralisation et investissement net inférieur ou égal à l'équivalent de 350 000 dollars américains.

2.1.2 La théorie positive de la comptabilité et pratiques comptables

Conçue par (Watts & Zimmerman, 1986), la théorie positive de comptabilité cherche à expliquer et prédire les pratiques comptables réelles utilisées par les entités économiques, sans juger si elles sont efficaces ou pas contrairement à la théorie normative. Elle s'appuie sur l'observation des comportements des agents économiques et les incitations qui influencent leurs choix comptables dans le but de comprendre le pourquoi de la préférence de certaines méthodes comptables par rapport à d'autres dans les domaines économique, politique, juridique et social. Elle se réfère à la théorie de l'agence, où les dirigeants des entités économiques profitant de l'asymétrie de l'information sont considérés comme agents opportunistes car cherchant a priori la maximisation leurs propres intérêts ou ceux de l'organisation. Trois hypothèses centrales structurent cette théorie : (i) L'hypothèse du plan de rémunération : les dirigeants dont la rémunération dépend du résultat comptable auront tendance à choisir des méthodes qui augmentent le bénéfice net (ex. réduction des amortissements ou des provisions) pour maximiser leurs gains (Watts & Zimmerman, 1986) ; (ii) L'hypothèse de l'endettement : les entreprises ayant un niveau d'endettement élevé adopteront des méthodes comptables favorables au résultat, afin de respecter les clauses contractuelles de leurs emprunts et de maintenir la confiance des créanciers (Smith & Warner, 1979) et (iii) L'hypothèse des coûts politiques : les grandes entreprises, plus exposées aux pressions publiques ou fiscales, privilégieront des méthodes prudentes (ex. provisions accrues) afin de réduire leur visibilité politique et éviter la régulation (Zimmerman, 1983). Ces hypothèses traduisent l'idée que les choix comptables sont le produit d'un arbitrage stratégique entre différentes incitations, et non d'une simple application neutre des normes. Les incitations deviennent ainsi des variables explicatives clés du comportement comptable.

2.1.3 La théorie de la contingence comme facteurs explicatifs des pratiques comptables des PME

La théorie de la contingence est à l'origine des pratiques comptables au sein des PME, c'est pour cette raison qu'elle mérite une attention particulière, surtout lorsqu'il s'agit de présenter ses variantes. Cette théorie est le résultat du travail de ([Lawrence & Lorsch, 1967](#)). Ces auteurs soutiennent que : « *il n'y a pas de structure d'organisation qui soit optimale ; toutes les structures d'organisations ne sont pas également efficaces* ». Ils estiment que pour faire face à leur environnement, les organisations sont appelées à se fractionner en unités chacune d'elle prétend un type d'environnement. La philosophie générale de la théorie de contingence est que

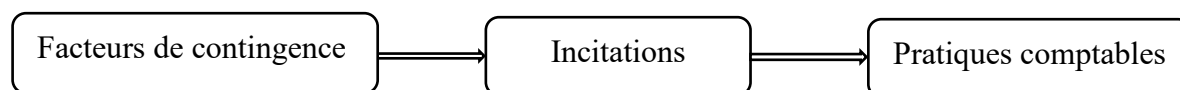
la structure d'une organisation est conditionnée par les traits qui caractérisent la situation dans laquelle elle opère ([Letsina & Omenguele, 2021](#)). Il sied de préciser que les pratiques comptables constituent une partie importante de la structure de la vie de l'organisation et de sa conception et doit être observée en tenant compte de l'effet des variables organisationnelles (Waterhouse & Tissen, 1978). Selon cette théorie, la contingence regorge deux variantes à savoir : la contingence structurelle et la contingence comportementale. Ces deux variantes seront développées dans les points suivants. Appliquée à la comptabilité, cette théorie suggère que la conception et l'utilisation des systèmes d'information comptable, ainsi que les choix de méthodes comptables, varient en fonction de ces facteurs de contingence. Ainsi, une grande entreprise fortement régulée n'adoptera pas les mêmes pratiques comptables qu'une PME flexible opérant dans un environnement concurrentiel informel. Cependant, la théorie de la contingence présente une limite explicative : elle identifie les variables contextuelles influençant les pratiques, sans toujours préciser par quels mécanismes ces influences s'exercent. C'est précisément à ce niveau que la théorie positive apporte une valeur ajoutée, en introduisant la notion d'incitations médiatrices.

2.1.4 Les incitations comme mécanisme médiateur entre contingences et pratiques comptables

Les incitations issues de la théorie positive constituent un mécanisme de médiation entre les facteurs de contingence et les pratiques comptables. Autrement dit, les contingences n'influencent pas directement les choix comptables, mais façonnent le système d'incitations dans lequel le dirigeant prend ses décisions.

Schématiquement, le processus se présente comme suit :

Figure 1 : Incitations comme mécanisme médiateur entre contingences et pratiques comptables



Source : Auteur

Ainsi : (1) une structure d'endettement élevée (contingence structurelle) crée une incitation à présenter de bons résultats pour satisfaire les créanciers ; (2) une grande taille d'entreprise accroît la visibilité publique, créant une incitation politique à réduire le bénéfice pour éviter les critiques sociales ; (3) une culture managériale orientée performance engendre une incitation comportementale à choisir des méthodes valorisant la rentabilité. Ces incitations traduisent la

manière dont les dirigeants perçoivent et gèrent les pressions issues de leur contexte. Elles opèrent comme des filtres psychologiques et institutionnels entre l'environnement et la pratique comptable observable (Covaleski & Dirsmith, 1988 ; Merchant & Van der Stede, 2007). Leur rôle médiateur peut être analysé à travers une approche de type analyse de cheminement (path analysis) ou de modélisation par équations structurelles, où l'effet des contingences sur les pratiques comptables passe partiellement ou totalement par les incitations.

2.1.5 Les facteurs structurels et les pratiques comptables

Les pratiques comptables se caractérisent par la production des données comptables et l'utilisation des informations ([Ngongang, 2007](#)). Les données comptables sont des données de gestion interne disponibles dans l'entreprise, et les informations comptables sont les données comptables qui contribuent aux processus de prise de décision (Dupuy, 1994). Dans cette perspective, la donnée est comme une matière brute nécessaire à la production d'informations. Les facteurs de contingence structurelle sont des facteurs ou paramètres influençant l'organisation. Selon la théorie de la contingence structurelle, il existe un lien déterminé entre la structure des organisations et les traits qui caractérisent les situations dans lesquelles elles opèrent. Cette théorie est qualifiée d'objectiviste. (Brennemann & Separi, 2001) identifient six facteurs : la structure de la propriété, la taille, l'âge et la culture de l'entreprise, l'emploi de la technologie et l'environnement. Quant à (Mintzberg, 1990), il identifie des facteurs qui influencent le plus les systèmes de gestion : l'âge, la taille, la technologie, l'environnement, la culture et les relations de pouvoir. Selon (Chapellier, 1994), en contexte de PME, les facteurs de contingence structurelle peuvent être réduits à quelques caractéristiques fondamentales qui renvoient aux concepts de complexité et d'incertitude. D'ailleurs, il retient comme facteurs de contingence structurelle, la taille, l'âge de l'entreprise, le degré d'informatisation de la gestion et la nature de l'activité. (Lavigne, 1999) montre que la taille des PME, la structure de la propriété et l'endettement constituent des déterminants des pratiques de comptabilité générale. De l'analyse de ces facteurs de contingences nous retenons que : (1) les pratiques comptables tendent à diminuer au fur et à mesure l'âge de la PME augmente (Holmes et Nicholls, 1988) ; (2) la production et l'utilisation des données comptables par les dirigeants des PME augmentent en fonction de l'augmentation de la taille de l'entreprise (Chapellier, 1994) ; (3) les travaux de (Lacombe-Saboly, 1991) avancent l'existence probable d'une spécificité sectorielle des pratiques comptables : les entreprises industrielles sont souvent dotées des meilleurs outils de gestion relativement aux prestataires de services, aux entreprises de bâtiment et commerciales ;

(4) généralement, lors que les PME recourent à l'endettement, elles ont tendance à produire les données comptables car la présence des créanciers permet de créer des situations d'agence et d'asymétrie d'information dans lesquelles les documents comptables deviennent des outils potentiels de contrôle (Lavigne et Saint-Pierre, 2002) ; (5) les PME sociétaires manipulent plus les données comptables par rapport aux PME individuelles (Affès & Chabchoub, 2007). Dans cette étude, nous avons retenu 5 facteurs structurels à savoir : âge de l'entreprise, taille, secteur d'activité, le mode de financement et la structure de propriété du capital qui déterminent les pratiques comptables au sein des PME de Ville de Goma.

2.1.6 Les Facteurs comportementaux et les pratiques comptables

En contexte des PME, les dirigeants jouent un rôle déterminant sur les pratiques comptables. Les auteurs comme (Chapellier, 1994 ; Lavigne, 2002) pensent qu'il convient d'élargir l'approche contingence en intégrant dans l'analyse des facteurs d'ordre comportemental relatifs au profil des acteurs comptables. En matière de comptabilité générale, le dirigeant occupe un rôle unique, car il est le seul à avoir à la fois une fonction de producteur et d'utilisateur (Lacombe-Saboly, 1994). Selon la théorie subjectiviste, les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer la structure et le fonctionnement des entreprises. (Chapellier, 1994 et 1997) montre des associations entre les pratiques comptables et les déterminants comportementaux suivants : la formation et les buts du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne, l'implication du comptable externe, l'expérience du dirigeant, l'âge et le type de formation. (Lavigne, 1999) pour sa part identifie des liens entre les pratiques de comptabilité générale et les facteurs de contingence comportementale suivants : les préférences informationnelles du dirigeant, la mission et la formation du comptable interne et les exigences des créanciers externes relativement aux états financiers. Au regard de facteurs comportementaux, notons ce qui suit : (i) les auteurs se contredisent concernant le facteur âge du dirigeant, les uns soutiennent que le degré d'utilisation des outils de gestion diminue quand l'âge des dirigeants augmente (Begon, 1990 ; Lacombe-Saboly, 1991) et les autres affirment que l'âge du dirigeant n'a aucun impact significatif sur l'utilisation des données comptables (Lassoued & Abdelmoula, 2006 ; Ngongang, 2007); (ii) Plusieurs études démontrent que le degré de production et d'utilisation des données comptables dans une PME augmente avec le niveau de formation du dirigeant (Holmes & Nicholls, 1988 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Chapellier, 1994); (iii) l'expérience du dirigeant n'explique pas en soit les pratiques comptables (Ngongang, 2007); (iv) Plusieurs auteurs ont étudié l'impact du niveau de

formation des dirigeants sur le degré d'utilisation des outils de gestion (Martel et al, 1985 ; Nadeau et al, 1988 ; Julien & Marchesnay, 1988 ; Holmes & Nicholls, 1989 ; Holmes et al, 1991 ; Chapellier, 1994 ; Lavigne, 1999...). La littérature sur ce thème affirme que les dirigeants les plus formés présentent un degré d'utilisation des outils de gestions plus fort ou plus intense. Toutefois, le type de formation lui-même peut expliquer l'adoption d'utilisation de ces outils de gestion (Holmes & Nicholls, 1988). Dans ce sens, Chapellier (1994) précise que les dirigeants disposant d'une formation de type comptables/ou gestionnaires présentent un degré d'utilisation des outils de gestion élevé ; (v) il en est de même de la formation du comptable interne de la PME. S'il est de la formation comptables/gestionnaires, il aura tendance à produire et à utiliser les informations comptables. En ce qui nous concerne, nous avons retenu 5 facteurs comportementaux qui déterminent les pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma. Il s'agit : l'âge du dirigeant, le niveau d'étude du dirigeant, nombre d'années d'expérience du dirigeant, le domaine de formation du dirigeant et domaine de formation du comptable interne.

2.2 Littérature empirique

Les déterminants des pratiques comptables dans les PME a déjà fait l'objet de plusieurs recherches parmi lesquelles : celles de BAHATI BISHENJWA JUSTINE et ILASHI UNSHENGWO ADOLPHE qui portaient sur Analyse Des Facteurs Déterminants Le Système D'information Comptable Des Petites Et Moyennes Entreprises Congolaises au Nord et Sud-Kivu. Ces auteurs voulaient de définir les variables de contingence qui influencent le système d'information comptable des PME congolaises. A l'issue de leurs études ils ont conclu que trois facteurs de contingence influencent le Système d'Information Comptable des PME congolaises entre autres : la taille de l'entreprise, la structure de propriété et l'objectif principal du dirigeant. Également, ([KEUFACK et al., 2023](#)) dans leurs travaux portant sur Facteurs de contingence externes et pratiques comptables des PME au Cameroun, ils voulaient montrer l'influence de l'environnement externe sur les pratiques comptables des PME au Cameroun et au terme de leurs investigations auprès de 84 entreprises ils ont remarqué que la fréquence de production et d'utilisation des informations est moyenne dans l'ensemble et que deux facteurs de contingence comportementale (le type de formation et le fait d'être propriétaire) influençaient le système d'information comptable et les pratiques comptables mais aussi ils ont conclu que les facteurs de contingence structurelle agissaient principalement sur le système d'information comptable.

3. Méthodologie de la recherche

Cette étude s'inscrit dans une approche quantitative fondée sur la recherche explicative. Ce choix méthodologique se justifie par le fait que cette étude vise à tester l'influence de facteurs de contingence (structurels et comportementaux) sur les pratiques comptables des PME.

Sur le plan épistémologique, cette étude poursuit une posture positiviste, selon laquelle les phénomènes observables sont expliqués à travers des lois générales, et non interprétés sur base des représentations subjectives. Pour avoir les avis de nos enquêtés, nous avons utilisé un questionnaire d'enquête constitué des différentes questions relatives à notre thème de recherche. Le calcul de la taille de l'échantillon s'est appuyé sur la formule de Cochran (1977), largement utilisée pour estimer un échantillon lorsque la population totale est inconnue :

$$n = \frac{Z^2 \times p(1-p)}{e^2}$$

Avec : n = taille de l'échantillon souhaité ; Z = valeur de la statistique normale pour un niveau de confiance de 95% (1,96) ; p = proportion estimée de la caractéristique étudiée dans la population (0,5, hypothèse maximale de variabilité) ; e = marge d'erreur tolérée (5% soit 0,05).

En appliquant cette formule, on obtient :

$$n = \frac{(1,96)^2 \times 0,5(1-0,5)}{(0,05)^2} = 384,16$$

Ainsi, la taille minimale de l'échantillon nécessaire à la représentativité de la population a été estimée à 384,16 PME, soit environ 384 PME à enquêter.

La collecte des données s'est effectuée par le biais d'un questionnaire structuré à deux grands points : le premier point a concerné les questions relatives aux facteurs de contingence structurelle et comportementale ; et le deuxième point concernait les items (questions) ayant permis de calculer d'indice composite des pratiques comptables dans le contexte étudié. Cet indice composite a été capté par 10 items répartis en deux dimensions notamment la production des informations comptables et l'utilisation de ces informations.

Ainsi, nous avons administré notre questionnaire d'enquête en ligne via le lien (<https://ee.kobotoolbox.org/x/kaTtSAph>). Sur les 384 formulaires attendus, 319 formulaires (complétés soit par les dirigeants, soit par les comptables des PME de la ville de Goma) ont été bien finalisés et renvoyés au serveur soit un taux de réponse de 83,1%.

Les données recueillies ont été soumises à un processus rigoureux de nettoyage, codage et analyse statistique afin d'assurer leur fiabilité et leur conformité aux exigences d'une étude quantitative. Ce traitement méthodique a été réalisé à l'aide du logiciel SPSS v.23 et Excel.

L'objectif principal de cette phase était de transformer les données brutes issues des questionnaires en informations structurées, interprétables et scientifiquement exploitables.

Une fois la base des données épurées, les réponses qualitatives ayant permis de mesurer les pratiques comptables ont été converties en variables numériques selon un système de codage prédéfini, permettant leur traitement statistique. Par exemple, les niveaux d'accord ont été codés sur une échelle de Likert à cinq modalités (de 1 = Pas du tout d'accord à 5 = Tout à fait d'accord). Ce codage standardisé a permis de constituer des sous-échelles de mesure pour chaque dimension des pratiques comptables, conformément aux modèles théoriques de Kabeer (1999) et Malhotra et Schuler (2005).

L'analyse statistique s'est ensuite structurée autour de deux volets principaux : l'analyse descriptive et l'analyse inférentielle. L'analyse descriptive a servi à dresser le profil des PME (facteurs de contingence structurelle) et des dirigeants de ces PME (facteurs de contingence comportementale) et à résumer les caractéristiques favorisant la production et l'utilisation des informations comptables au sein des PME.

Dans un second temps, les analyses inférentielles ont été mobilisées pour vérifier les hypothèses de recherche et explorer les relations entre variables. La première méthode utilisée fut l'analyse factorielle en composantes principales (ACP), visant à regrouper les items des pratiques comptables en dimensions cohérentes et à valider la structure interne de l'échelle. Une rotation orthogonale de type Varimax a été appliquée afin de maximiser la variance expliquée par chaque facteur et faciliter l'interprétation des composantes (Hair et al., 2010). Compte tenu de la taille de l'échantillon ($N = 319$), un coefficient structurel minimal de 0,35 a été retenu comme seuil de significativité pour le chargement des variables, conformément aux recommandations de Hair et al (2006).

Cette analyse factorielle a permis d'identifier les sous-dimensions clés des pratiques comptables (production des informations comptables et l'utilisation de ces informations, etc.) et de vérifier la cohérence interne de chaque composante. Le test de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) et le test de sphéricité de Bartlett ont également été appliqués pour évaluer la pertinence de la réduction dimensionnelle. Les valeurs de KMO supérieures à 0,30 et des seuils de significativité ($p < 0,05$) ont confirmé la validité de la structure factorielle obtenue (Tabachnick & Fidell, 2019).

Afin d'évaluer l'effet de facteurs de contingence sur les pratiques comptables au sein des PME, des tests de comparaison de moyennes à échantillons indépendants (t de Student) ont été effectués entre les groupes de PME individuelles et des PME sociétaires. Ces tests ont permis de déterminer si les différences observées entre les deux catégories sont statistiquement

significatives (Field, 2018). Cette méthode est particulièrement adaptée pour comparer les moyennes de deux groupes indépendants sur des variables continues telles la production et l'utilisation des informations comptables.

De plus, une analyse de variance (ANOVA) à un facteur a été utilisée pour examiner la variation de pratiques comptables selon les facteurs de contingence structurelle des PME (âge de l'entreprise, taille en fonction du CA, secteur d'activité, mode de financement) et comportementale des dirigeants des PME (âge du dirigeant, le niveau d'étude du dirigeant, nombre d'années d'expérience du dirigeant, le domaine de formation du dirigeant et domaine de formation du comptable interne). L'ANOVA permet d'identifier les différences significatives entre plusieurs sous-groupes et de comprendre comment les caractéristiques individuelles influencent le niveau des pratiques comptables (Gujarati & Porter, 2009). Lorsque les résultats de l'ANOVA révélaient une différence significative, des tests post hoc (Duncan) ont été appliqués pour préciser les groupes responsables de ces différences.

Enfin, l'interprétation des résultats s'est fondée sur une approche analytique et comparative, combinant les constats descriptifs et les résultats statistiques pour construire une lecture intégrée du phénomène étudié. Cette triangulation interne des méthodes (descriptive, factorielle et comparative) permet d'assurer la validité des conclusions et d'asseoir scientifiquement la compréhension du rôle des facteurs de contingence dans la production et l'utilisation des informations comptables au sein des PME à Goma.

Au regard de la littérature tant théorique qu'empirique mobilisée dans le cadre de cette étude, nous formulons les hypothèses suivantes :

- **H1a** : L'âge de l'entreprise influe les pratiques comptables des PME de la ville de Goma. Cette hypothèse est soutenue par les travaux de (Lavigne, 2002 ; Affes & Chabchoub 2007 ; Ngongang, 2007 ; El Bakirdi, 2010 ; Hamadi et al.2011 ; Chapellier 2013, et Gandja & Ipoumb, 2016). Ils montrent que l'accroissement de la taille entraine automatique la production et l'utilisation des données comptables au sein de l'entreprise.
- **H1b** : La taille de l'entreprise (chiffre d'affaires) influence la production et l'utilisation des données comptables au sein des PME. Ceci est expliqué par l'étude (Chapellier, 1994) qui explique comment la production et l'utilisation des données comptables par les dirigeants des PME augmentent en fonction de l'augmentation de la taille de l'entreprise.

- **H1c** : Le secteur d'activité a un impact sur les pratiques comptables dans les PME. Cette hypothèse s'appuie sur les études de (Chapellier, 1994) qui identifie 4 principaux facteurs de contingence structurelle qui influence le Système d'Information Comptable y compris le secteur (nature) d'activité.
- **H1d** : L'endettement comme mode financement influence les pratiques comptables. Ce postulat s'appuie sur les travaux de (Lavigne, 1999) explique qu'à part la taille des PME et la structure de la propriété, l'endettement constitue aussi l'un des déterminants des pratiques de comptabilité générale.
- **H1e** : La structure de propriété du capital influe les pratiques comptables au sein des PME. Cette hypothèse est appuyée par les études de (Affès & Chabchoub, 2007).
- **H2a** : L'âge du dirigeant de la PME a une influence sur les pratiques comptables. Cette hypothèse est soutenue par les études de (Chapellier, 1994/1997) qui montrent des associations entre les pratiques comptables et les déterminants comportementaux y compris l'âge du dirigeant.
- **H2b** : Le niveau d'étude du dirigeant influe sur les pratiques comptables au sein des PME. Cette hypothèse est ancrée sur les travaux de (Martel et al, 1985 ; Nadeau et al, 1988 ; Julien & Marchesnay, 1988 ; Holmes & Nicholls, 1989 ; Holmes et al, 1991 ; Chapellier, 1994 ; Lavigne, 1999) qui pensent que le niveau de formation des dirigeants a un impact positif sur le degré d'utilisation des outils de gestion.
- **H2c** : L'expérience du dirigeant de la PME a une influence sur la production et l'utilisation des données comptables. L'étude menée par (Ngongang, 2007) qui explique comment l'expérience du dirigeant n'explique pas en soit les pratiques comptables en contexte tchadien.
- **H2d** : Le domaine de formation du dirigeant de la PME a une influence sur les pratiques comptables. Ce postulat s'appuie sur les travaux de Ngongang (2007) qui souligne que (le type de formation et le fait d'être propriétaire) influence le système d'information comptable et les pratiques comptables.
- **H2e** : Le domaine de formation du comptable interne influe sur les pratiques comptables au sein des PME de la ville de Goma. Cette hypothèse s'appuie sur les études de (Chapellier, 1994/1997) qui souligne que la formation du comptable interne un facteur favorisant les pratiques comptables au sein d'une entreprise.

4. Résultats de la recherche

Dans cette section il sera question de présenter les caractéristiques de notre échantillon et en suite présenter les résultats économétriques.

4.1 Tableau 2 : Présentation des caractéristiques de l'échantillon

	VARIABLES	MODALITES	EFFECTIF	%
Facteurs de contingence structurelle	Age de la PME	1 à 5 ans	115	36,1
		6 à 10 ans	110	34,5
		Plus de 10 ans	94	29,5
		Total	319	100
	Taille de la PME en fonction du chiffre d'affaires	De 1 à 10 000\$	153	48
		De 10 001 à 60 000\$	101	31,6
		De 60 001 à 600 000\$	65	20,4
		Total	319	100
	Secteur d'activité	Agropastorale (Agriculture et élevage)	29	9,1
		Agro-transformation	25	7,8
		Commerce général	167	52,4
		Industrie légère	8	2,5
		Services	90	28,2
		Total	319	100
	Structure de propriété de la PME	Entreprise Individuelle	210	65,8
		Entreprise Sociétaire	109	34,2
		Total	319	100
	Mode de financement	Fonds Propres	213	66,8
		Emprunts	2	0,6
		Fonds Propres et Emprunts	104	32,6
		Total	319	100
Facteurs de contingence comportementale	Age du dirigeant de la PME	18-25 ans	6	1,9
		26-33 ans	141	44,2
		34-41 ans	91	28,5
		42-49 ans	47	14,7
		Plus de 50 ans	34	10,7
		Total	319	100
	Niveau d'études du dirigeant de la PME	Etudes secondaires	30	9,4
		Eudes universitaires	260	81,5
		Etudes postuniversitaires	29	9,1
		Total	319	100
	Nombre d'années d'expérience du dirigeant de la PME	De 1 à 3 ans	76	23,8
		De 4 à 6 ans	100	31,3
		De 7 à 9 ans	60	18,8
		Plus de 10 ans	83	26

	Total	319	100
Domaine de formation du dirigeant de la PME	Autres disciplines	34	10,7
	Sciences économiques, Gestion ou autres sciences assimilées	250	78,3
	Sciences techniques et d'ingénierie	35	11,0
	Total	319	100
Domaine de formation du comptable de la PME	Autres disciplines	19	6
	Sciences économiques, Gestion ou autres sciences assimilées	288	90,3
	Sciences techniques et d'ingénierie	12	3,7
	Total	319	100

Source : par nous-même après traitement et analyse à l'aide des logiciels SPSS 23.3 et MS EXCEL.

Il ressort de ce tableau que la plupart des PME de la Ville de Goma ont un âge compris entre 1 et 5 ans soit 36,11%, 110 PME soit 34,5% ont l'âge compris entre l'intervalle de 6 à 10 ans et seules 94 PME soit 29,5% ont plus de 10 ans d'existence. A propos de la taille en se basant sur le chiffre d'affaires, les résultats de ce tableau montrent que 48% soit 153 PME ont un chiffre d'affaires compris entre 1 et 10 000\$, 101 PME ont un chiffre d'affaires compris dans l'intervalle de 10 001 à 60 000\$ et seulement 65 PME soit 20,4% ont un chiffre d'affaires compris entre 60 001 et 600 000\$. S'agissant du secteur d'activité, il découle de ce tableau que la majorité des PME enquêtées soit 52,4% sont du commerce général suivi du secteur des services qui la 2^e place soit 28,2%. Concernant la structure de propriété de la PME, 65,8% soit 210 PME sont des entreprises individuelles et 109 PME soit 34,2% appartiennent à plusieurs personnes (entreprises sociétaires). Parlant du mode de financement des PME dans la Ville de Goma, les résultats de ce tableau démontrent que plus de la moitié de notre population d'étude soit 213 PME optent pour les fonds propres comme mode de financement, 32,6% soit 104 PME utilisent le mode financement hybride c'est-à-dire fonds propres et emprunts (dettes) et seules 2 PME soit 0,6% utilisent les emprunts (dettes) comme mode financement. Quant à ce qui concerne l'âge du dirigeant, il découle des résultats de ce tableau qu'un bon nombre d'enquêtés soit 141 PME ont les jeunes dirigeants dont l'âge varie entre 26 ans et 33 ans, 28,5% soit 91 PME ont des dirigeants dont l'âge est compris entre 34 et 41 ans, 47 PME ont des dirigeants dont l'âge varie entre 42 et 49 ans, 34 PME soit 10,7% ont des dirigeants de plus de 50 ans et 1,9% soit 6 PME ont des dirigeants très jeunes dont l'âge varie entre 18 et 25 ans. Les résultats de ce renseignent que les dirigeants de 260 PME soit 81,5% ont un niveau d'études

universitaires, 9,4% soit 30 dirigeants des PME ont fait les études postuniversitaires et seuls 29 dirigeants ont fait les études secondaires. Abordant la question d'années d'expérience du dirigeant de PME, il sied de préciser que 100 PME soit 31,3% ont des dirigeants dont l'ancienneté varie entre 4 et 6 ans, 26% soit 83 PME ont des dirigeants qui ont plus de 10 ans d'ancienneté, 76 PME ont des dirigeants qui ont l'ancienneté comprise entre 1 et 3 ans et 60 PME ont des dirigeants dont l'ancienneté est comprise dans l'intervalle de 7 et 9 ans. En ce qui concerne le domaine de formation du dirigeant de la PME, les résultats prouvent que 78% des dirigeants ont fait les sciences économiques, gestion ou sciences assimilées, 35 PME soit 11% sont dirigées par des personnes ayant fait les sciences techniques et d'ingénierie et seuls 10,7% soit 34 PME ont des dirigeants ayant fait d'autres disciplines comme : les relations internationales, l'aviation, le développement rural, etc. S'agissant du domaine de formation du Comptable, il découle du tableau que plus de la moitié soit 90,3% sont des économistes, gestionnaires de formation et 19 PME soit 6% ont des comptables ayant fait autres filières.

4.2. Opérationnalisation des pratiques comptables au sein des PME à Goma

L'analyse factorielle exploratoire menée dans cette étude visait à identifier les dimensions empiriques dominantes des pratiques comptables dans le contexte particulier de PME de la ville de Goma, à partir d'un modèle théorique initial comprenant deux composantes.

Le tableau 3 présente les résultats de cette démarche et met en évidence deux dimensions principales, empiriquement structurantes dans ce contexte, qui expliquent ensemble 64,09% de la variance totale. Avant de discuter en détail de ces dimensions, il convient de revenir sur les indices globaux de validité et de fiabilité du modèle empirique obtenu. L'indice KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) de 0,858 indique une excellente adéquation de l'échantillon pour une analyse factorielle, bien au-delà du seuil acceptable de 0,30. Le test de sphéricité de Bartlett, très significatif ($\chi^2 = 1575,173$; $p < 0,001$), confirme que les corrélations entre les items sont suffisantes pour mener une AFE. L'alpha de Cronbach global, de 0,839, témoigne également d'une bonne cohérence interne des items retenus, ce qui renforce la fiabilité de l'instrument. L'ensemble de ces indicateurs suggère que la structure factorielle extraite est solide, pertinente et bien adaptée à l'analyse du phénomène étudié.

Tableau 3 : Structure empirique optimale des pratiques comptables au sein des PME de ville de Goma

Items	Libellés des dimensions et items	Coefficients structurels	Communalités	Indice global
Dimension 1. Utilisation des informations comptables (Val. Propre = 3,100 ; Variance expliquée = 38,046%)				78,81%
Util 4	Les informations comptables nous aident à identifier les sources de coûts ou de pertes au sein l'entreprise	0,854	0,767	
Util 2	Les données comptables nous servent à évaluer la performance de l'entreprise	0,834	0,731	
Util 3	Les informations comptables sont utilisées pour faire des prévisions au sein de l'entité	0,82	0,711	
Dimension 2. Production des informations comptables (Val. Propre = 1,115 ; Variance expliquée = 32,206%)				66,39%
Util 5	Nous présentons nos informations comptables aux banques ou aux investisseurs pour appuyer nos demandes de financement	0,802	0,644	
Prod 2	Les états financiers sont préparés à la fin de chaque exercice comptable	0,772	0,708	
Prod 3	L'entité économique utilise un logiciel de comptabilité pour produire les informations	0,762	0,654	
Variance totale expliquée				70,252
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin ($KMO \geq 0,30$)				77,40%
Alpha de Cronbach				79,90%
Test de Sphéricité de Bartlett ($Khi\text{-deux} = 674,824$; $ddl = 15$; $P\text{-value} = 0,000$)				
Niveau global des pratiques comptables (Indice composite)				73,11%

Source : Nos analyses avec le logiciel SPSS. v23.0

La première dimension se nomme « Utilisation des informations comptables ». Cette première dimension, qui explique à elle seule 38,046% de la variance totale, regroupe des éléments de plusieurs composantes théoriques relatives à l'utilisation stratégique et décisionnelle des informations comptables au sein des PME. Les items les plus fortement corrélés à cette dimension sont : l'identification des coûts et pertes (0,854), l'évaluation de la performance (0,834) et la prévision et la planification (0,82). Les charges factorielles sont très élevées (0,82 à 0,854), ce qui montre une forte cohérence conceptuelle. Dans le contexte des PME de la ville de Goma, ces items révèlent que les PME qui s'appuient davantage sur la comptabilité pour piloter leurs opérations présentent un niveau plus avancé de pratiques comptables. Autrement dit, cette dimension traduit le degré d'intégration de l'information comptable dans la gestion des PME. L'indice global de cette dimension atteint 78,81%, ce qui relève un niveau d'expression

relativement fort. La deuxième dimension est nommée « Production des informations comptables ». Cette seconde dimension empirique, qui 32,206% de la variance, regroupe trois items relatifs à la production technique et formelle de l'information comptable notamment (i) la présentation des états financiers aux tiers (0,802) ; (ii) la préparation régulière des états financiers (0,772) et (iii) l'utilisation d'un logiciel comptable (0,762). Ces items expliquent la robustesse de cette dimension, qui renvoie à la modernité, la structuration et la conformité des processus comptables. L'indice global de cette dimension est de 66,39%, ce qui affiche un niveau nettement inférieur par rapport à la première dimension, laisse apparaître une insuffisance dans la production structurée et systématique des données comptables, malgré une certaine utilisation pour la gestion interne des PME de la Vile de Goma. La variance totale expliquée par les deux dimensions atteint 70,252%, cela témoigne d'un fort pouvoir explicatif du modèle car supérieure à 60%. Cette performance statistique confirme que les pratiques comptables dans les PME de ville de Goma peuvent être décrites avec précision à travers les deux axes fondamentaux identifiés : la production et l'utilisation de l'information comptable. L'indice composite global obtenu (73,11%) reflète un niveau intermédiaire mais relativement satisfaisant de pratiques comptables dans les PME en contexte de Goma. Ce score indique que, même si la fonction comptable n'est pas totalement optimisée, elle dépasse le strict seuil minimal et montre une tendance vers la formalisation. Cependant, l'écart entre les deux dimensions (78,81% pour l'utilisation et 66,39% pour la production) suggère un déséquilibre structurel ce qui dire les PME de la ville de Goma utilisent les informations comptables plus qu'elles ne maîtrisent réellement les mécanismes de production formelle nécessaires à leur qualité et leur fiabilité.

4.3. Effets des facteurs de contingence structurelle et comportementale sur les pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma

Tableau 4 : Effets des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques comptables

Facteurs de contingence structurelle							
		FAC 1		FAC2		Pratiques comptables composite	
Variables	Modalités	Score moyen	T/F (P-Value)	Score moyen	T/F (P-Value)	Score moyen	T/F (P-Value)
Structure de propriété	E/se individuelles	3,79	4,176	3,07	5,414	3,46	5,443
	E/se sociétaires	4,23	(0,000)***	3,8	(0,000)***	4,03	(0,000)***
Secteur d'activité	Commerce général	3,818	1,844	3,443	6,598	3,6	3,822
	Agro-pastorale	3,92	(0,120)	2,425	(0,000)***	3,234	(0,005)***

	Agro-transformation	3,933		3,027		3,518	
	Industrie légère	4,125		3,542		3,857	
	Services	4,159		3,626		3,915	
Age de la PME	1 à 5 ans	3,876	0,525	2,994	14,881	3,506	6,428
	6 à 10 ans	3,939	(0,592)	3,221	(0,000)***	3,578	(0,002)***
	Plus de 10 ans	4,018		3,833		3,933	
Taille de la PME en fonction du CA	1 à 10000\$	3,717	10, 152	2,874	38,029	3,33	30,208
	10001 à 60000\$	4,023	(0,000)***	3,406	(0,000)***	3,74	(0,000)***
	60001 à 600000\$	4,339		4,236		4,291	
Mode de financement	Fonds propres	3,822	12,076	3,121	12,114	3,500	16,150
	Fonds empruntés	1,667	(0,000)***	2,000	(0,000)***	1,819	(0,000)***
	Financement mixte	4,228		3,753		4,010	

FAC 1 : Première dimension empirique des pratiques comptables " Utilisation des informations comptables"

FAC 2 : Première dimension empirique des pratiques comptables " Production des informations comptables"

F : Statistique de Fisher issue de l'ANOVA à un facteur

T : Statistique de Student issue de la comparaison des moyennes à échantillons indépendants

*, **, et *** : Significatif à 10%, 5%, et 1% respectivement

Source : Nos analyses avec le logiciel SPSS. v23.0

Notons que les facteurs de contingence structurelle désignent les caractéristiques organisationnelles de l'entreprise susceptibles d'influencer ses systèmes et pratiques de gestion. Dans le cadre de la théorie de la contingence (Otley, 1980 ; Chenhall, 2003), les structures de propriété, la taille, le secteur d'activité, l'âge organisationnel et les modes de financement sont autant de variables qui conditionnent le degré de formalisation des pratiques comptables. Les résultats de ce tableau montrent que presque toutes les variables structurelles testées présentent une influence significative sur au moins une des dimensions des pratiques comptables : la structure de propriété, la taille en fonction du CA et mode de financement ont des effets forts et systématiques ($p < 0,01$ sur toutes les dimensions) tandis que le secteur d'activité et âge de la PME ont des effets sélectifs mais significatifs sur certaines dimensions (principalement FAC 2 et le score composite). De manière globale, les résultats confirment que les facteurs de contingence structurels des PME de la Ville de Goma conditionnent directement la sophistication de leurs pratiques comptables plus précisément les structures organisationnelles plus formalisées (les entreprises sociétaires, la grande taille en fonction du chiffre d'affaires élevé, ancienneté et le mode de financement mixte) développent des pratiques comptables plus complètes et mieux intégrées. Empiriquement, ces résultats valident la théorie de la contingence structurelle de (Lawrence & Lorsch, 1967), selon laquelle l'efficacité des systèmes de contrôle dépend de leur adéquation aux caractéristiques structurelles et contextuelles de l'organisation. Ainsi, dans le contexte des PME de la ville de Goma, le renforcement de la gouvernance et de

la transparence par dirigeants des PME, la structuration progressive du système comptable notamment par la digitalisation des processus, la formation sectorielle adaptée par des programmes de sensibilisation comptable adaptés à leurs réalités économiques ainsi que la mise en place de bonnes politiques publiques et l'appui au financement des PME constitueraient des atouts nécessaires pour les PME où les pratiques comptables sont peu formalisées.

Tableau 5 : Effets des facteurs de contingence comportementale sur les pratiques comptables

Facteurs de contingence comportementale							
Variables	Modalités	FAC 1		FAC2		Pratiques comptables composite	
		Score moyen	T/F (P-Value)	Score moyen	T/F (P-Value)	Score moyen	T/F (P-Value)
Age du dirigeant de la PME	Entre 18 et 25 ans	3,444	6,082	2,722	16,069	3,113	12,709
	Entre 26 et 33 ans	3,669	(0,000)***	2,924	(0,000)***	3,328	(0,000)***
	Entre 34 et 41 ans	4,176		3,278		3,764	
	Entre 42 et 49 ans	4,248		3,979		4,126	
	Plus de 50 ans	4,098		4,265		4,174	
Niveau d'étude du dirigeant	Etudes secondaires	3,500	5,458	2,678	18,760	3,123	14,889
	Etudes Universitaires	3,948	(0,005)***	3,273	(0,000)***	3,638	(0,000)***
	Etudes post-universitaires	4,333		4,402		4,365	
Domaine de formation du comptable de la PME	Sciences économiques, gestion et autres sciences assimilées	4,03	13,250	3,375	6,343	3,73	10,998
	Sciences techniques et d'ingénierie	3,167	(0,000)***	2,167	(0,002)***	2,708	(0,000)***
	Autres disciplines	3,07		3,211		3,134	
Domaine de formation du dirigeant de la PME	Sciences économiques, gestion et autres sciences assimilées	3,985	2,462	3,24	2,755	3,644	0,33
	Sciences techniques et d'ingénierie	3,962	(0,087)*	3,552	(0,065)*	3,774	(0,719)
	Autres disciplines	3,588		3,667		3,624	
Nombre d'années d'expérience du dirigeant	Entre 1 et 3 ans	3,759	9,912	2,746	20,441	3,294	19,099
	Entre 4 et 6 ans	3,923	(0,000)***	3,197	(0,000)***	3,423	(0,000)***
	Entre 7 et 9 ans	3,583		3,233		3,59	
	Plus de 10 ans	4,386		4,056		4,234	
FAC 1 : Première dimension empirique des pratiques comptables " Utilisation des informations comptables"							
FAC 2 : Première dimension empirique des pratiques comptables " Production des informations comptables"							
F : Statistique de Fisher issue de l'ANOVA à un facteur							
T : Statistique de Student issue de la comparaison des moyennes à échantillons indépendants							
*, **, et *** : Significatif à 10%, 5%, et 1% respectivement							

Source : Nos analyses avec le logiciel SPSS. v23.0

Il ressort des résultats de ce tableau que tous les facteurs de contingence comportementaux retenus dans le cadre de cette étude à l'exception du domaine de formation du dirigeant influencent significativement les pratiques comptables au sein des PME de la ville de Goma à

5 % (**Sig. = 0,000 < 0,05**). Les facteurs les plus influents sont l'âge du dirigeant, le niveau d'études du dirigeant et l'expérience du dirigeant, ainsi que le domaine de formation du comptable de la PME. Les scores moyens croissants suggèrent un effet cumulatif d'apprentissage et de sophistication dans les pratiques comptables. De manière empirique, ces résultats confirment la validité de la théorie de la contingence appliquée à la comptabilité des PME qui postule que les caractéristiques comportementales et cognitives des acteurs (dirigeants et comptables) constituent des facteurs déterminants de la structure et du fonctionnement des systèmes comptables. Dans le contexte des PME de la ville de Goma, la maturité, l'éducation et l'expérience apparaissent comme des catalyseurs de la formalisation comptable, tandis que des lacunes à ces niveaux limitent la qualité de l'information produite et utilisée. Il est donc nécessaire qu'une attention particulière soit faite sur à l'éducation des dirigeants car, pour améliorer les pratiques comptables des PME à Goma, les efforts devraient se concentrer sur l'éducation et la sensibilisation des dirigeants à l'importance de la comptabilité. Des programmes de formation ciblés pour les entrepreneurs, axés sur la gestion financière et comptable, pourraient avoir un impact significatif. En plus, le recrutement stratégique permettra aux PME de recruter des comptables issus de formations en gestion et à investir dans leur perfectionnement professionnel. Un apprentissage organisationnel par les dirigeants des PME expérimentés pourront transmettre leur savoir-faire via le mentorat interne, contribuant ainsi à la diffusion de bonnes pratiques comptables.

En somme, l'analyse croisée des facteurs de contingence structurelle et comportementale confirme que la qualité des pratiques comptables des PME de la ville de Goma résulte d'une interaction entre les caractéristiques organisationnelles et les attributs cognitifs des acteurs internes. Les facteurs structurels tels que la forme juridique, la taille, l'ancienneté et le mode de financement exercent des effets systématiques sur la formalisation comptable, tandis que les facteurs comportementaux, notamment l'âge, l'éducation, l'expérience du dirigeant et la formation du comptable, renforcent significativement la capacité de production et d'utilisation de l'information comptable. Ces résultats valident les fondements de la théorie de la contingence selon lesquels la performance des systèmes comptables dépend de leur alignement avec l'environnement interne et les compétences des décideurs. Sur le plan managérial, ils suggèrent que l'amélioration des pratiques comptables nécessite une double démarche : d'une part, la structuration progressive des organisations par une gouvernance plus formalisée, un accès optimisé au financement et une digitalisation des processus ; d'autre part, le

développement des capacités humaines à travers la professionnalisation des comptables, la formation financière continue des dirigeants et la promotion de l'apprentissage organisationnel.

5. Discussions

Les résultats de cette étude mettent en évidence une cohérence forte entre les observations empiriques issues de l'étude et les prédictions formulées par la littérature théorique et empirique sur les déterminants des pratiques comptables en contexte de PME de la Ville de Goma. Premièrement, l'influence significative des facteurs structurels (forme juridique, taille, ancienneté, mode de financement) confirme les postulats de la théorie de la contingence structurelle (Lawrence & Lorsch, 1967 ; Otley, 1980), selon lesquels la formalisation des systèmes comptables dépend de l'ajustement entre les caractéristiques organisationnelles et le dispositif de gestion mobilisé. Les PME sociétaires, de grande taille en fonction du chiffre d'affaires et financées par des financements hybrides présentent des pratiques comptables plus développées, ce qui corrobore les résultats de (Chapellier, 1994 ; Lavigne, 1999 ; Affès & Chabchoub, 2007) qui montrent que la complexité structurelle accroît la demande en information comptable, renforçant ainsi les mécanismes de production et de reporting. Deuxièmement, les effets significatifs des facteurs comportementaux (âge, niveau d'études, expérience du dirigeant, formation du comptable) confirment la pertinence de l'approche subjectiviste (Chapellier, 1994 ; Lavigne, 2002), qui attribue aux compétences cognitives des décideurs un rôle déterminant dans la qualité du système comptable. Ces résultats montrent une analyse claire : plus le dirigeant est expérimenté et instruit, plus les pratiques comptables sont formalisées. Ces constats s'alignent sur les travaux de (Julien & Marchesnay, 1988 ; Holmes & Nicholls, 1989 ; Ngongang, 2007), qui démontrent que le capital humain influence directement l'adoption et l'utilisation des outils comptables. Troisièmement, l'écart observé entre l'utilisation (élevée) et la production (plus faible) de l'information comptable reflète une situation fréquemment rapportée dans les recherches africaines (Gandja & Ipoump, 2016 ; Foroko & Sidibé, 2023), où la comptabilité est davantage mobilisée pour répondre à des impératifs décisionnels ou fiscaux que structurée selon les normes de qualité attendues. Ce déséquilibre suggère une fonction comptable encore en phase de maturation, malgré une prise de conscience croissante de son utilité managériale.

Enfin, l'ensemble des résultats confirme que les pratiques comptables des PME ne relèvent pas d'un choix neutre, mais d'un arbitrage façonné à la fois par les contingences structurelles et par les incitations comportementales, conformément à l'articulation théorique entre contingence et

théorie positive de la comptabilité (Watts & Zimmerman, 1986). Cette convergence théorique et empirique montre que l'amélioration des pratiques comptables nécessite simultanément des réformes organisationnelles (formalisation, digitalisation, gouvernance) et un investissement dans le développement des compétences managériales et comptables.

6. Conclusion

Au terme de cette étude, il sied de revenir sur les points essentiels qui l'ont caractérisées. Notre étude a porté sur les Déterminants des Pratiques Comptables dans les PME de la Ville de Goma. L'objectif poursuivi par cet article est d'identifier les facteurs de contingence structurelle et comportementale qui influencent les pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma. Ainsi, la question de la problématique était la suivante : Quels sont les facteurs qui influencent les pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma ? De ce questionnement, nous avons supposé que les pratiques comptables au sein des PME de la Ville de Goma sont influencées par les facteurs de contingence structurelle (âge de l'entreprise, taille, secteur d'activité, le mode financement et la structure de propriété du capital) et les facteurs de contingence comportementale (âge du dirigeant, le niveau d'étude du dirigeant, nombre d'années d'expérience du dirigeant, le domaine de formation du dirigeant et domaine de formation du comptable interne). Cette étude s'est appuyée sur une démarche quantitative rigoureuse, reposant sur un échantillon de 319 PME sélectionnées selon une procédure probabiliste, et sur un dispositif analytique combinant analyse factorielle exploratoire, tests de comparaison de moyennes (t-test, ANOVA) et régression linéaire multiple. Pour analyser et traiter les données avons fait recours aux logiciels SPSS 23.0 et Excel. Ce choix méthodologique, s'inscrit dans une posture positiviste, a permis de garantir la robustesse statistique des résultats, la validité des outils de mesure et la fiabilité des relations établies entre les variables. Après traitement et analyses des données nous avons abouti aux résultats suivants :

- Les résultats confirment que la qualité, la formalisation et l'intensité des pratiques comptables résultent d'une interaction entre les caractéristiques organisationnelles des entreprises et les attributs cognitifs des acteurs qui les dirigent.
- Les facteurs structurels tels que la structure de propriété, la taille mesurée par le chiffre d'affaires, l'ancienneté et le mode de financement exercent des effets significatifs et convergents sur les dimensions de production et d'utilisation des informations comptables. De même, les facteurs comportementaux notamment l'âge du dirigeant, son

niveau d'études, son expérience professionnelle et la formation du comptable interne renforcent la sophistication des pratiques, confirmant les apports de la théorie subjectiviste et des travaux antérieurs sur l'importance du capital humain dans la gestion des PME.

- L'écart observé entre la forte utilisation des informations comptables et la production encore peu formalisée traduit une fonction comptable en consolidation, marquée par une dépendance croissante aux outils d'aide à la décision sans maîtrise totale des mécanismes techniques de préparation des états financiers. Ces constats rejoignent la littérature africaine récente et soulignent la nécessité de renforcer simultanément la structuration organisationnelle, la digitalisation des processus et les compétences professionnelles des dirigeants et comptables.

Il est impérieux de souligner que cette étude n'a pas abordé tous les aspects relatifs aux déterminants des pratiques comptables au sein de PME de la Ville de Goma, néanmoins les aspects traités donnent une information suffisante sur les facteurs de contingence qui influencent le degré d'utilisation et de production des informations comptables en contexte des PME en Ville de Goma. Cette étude ouvre la porte à d'autres chercheurs qui pourront aborder ce même domaine de recherche en abordant par exemple la thématique : Effet médiateur de la digitalisation comptable sur la relation entre contingences et pratiques comptables.

BIBLIOGRAPHIE

Acte Uniforme Relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière & Système Comptable OHADA (SYSCOHADA), février 2017.

Affès, H., & 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*(2), 59-68.

Arrêté Ministériel n°014 du 16 mai 2023

Bakary, K., THERA, S., & HAÏDARA, A. (2022). Performance financière dans les PME du district de Bamako sous les sanctions de la CEDEAO. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(2).

BISHENJWA, J. B., & UNSHENGWO, A. I. (2023). Analyse Des Facteurs Déterminants Le Système D'information Comptable Des Petites Et Moyennes Entreprises Congolaises. *Revue Internationale du Chercheur*, 4(2).

Bonache, A. B., Chapellier, P., Ben Hamadi, Z., & Mohammed, A. (2015). Les déterminants de la complexité des systèmes d'information comptables des dirigeants de PME : contingences culturelles et endogénéité. *Management international*, 19(3), 148-168.

Boubakary, Boukar, H., & Tsapi, V. (2017). L'impact du profil psychologique du dirigeant sur la croissance des PME au Cameroun: The impact of the manager's psychological profile on the growth of SMEs in Cameroon. *Question (s) de management*(3), 47-62.

Brennemann, R., & Sépari, S. (2001). *Economie d'entreprise : [BTS, IUT, AES, Ecoles de commerce]*. Dunod.

Chapellier, P. (1994). *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques* (Doctoral dissertation, Université de Montpellier II).

Chapellier, P. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale PME*, 10(1), 9-41.

Chapellier, P., Mohammed, A., & Teller, R. (2013). Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences. *Management & Avenir*, 65(7), 48-72.

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.

Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). *An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category*. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562–587.

Deegan, C. (2014). *Financial Accounting Theory*. 4th Edition. McGraw-Hill Education.

Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. Sage Publications

Dupuy, Y. (1987). « Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de l'entreprise », papier de recherche de CREGO, IAE, Université de Montpellier 2, 309-320.

FAROKO, S., & SIDIBE, S. (2023). Influence des facteurs de contingence structurelle sur les pratiques comptables des PME au Mali. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(5-2), 548-562.

Grawitz, M. (1998). *Méthodes des sciences sociales* (11e éd.). Paris : Dalloz.

Hilmi, Y. (2023). Comptabilité générale: Exercices corrigés avec rappels de cours. Agence Francophone.

HILMI, Y., ZOUINE, A., & FATINE, F. E. (2020). La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne. *International Journal of Management Sciences*, 3(2).

Kama, J. G., & Diouf, M. (2021). Analyse des facteurs d'appropriation des outils de pilotage dans les PME sénégalaises. *Revue congolaise de gestion*, 32(2), 83-130.

KEUFACK, C. C., NDJANYOU, L., & NIMPA, A. T. (2023). Facteurs de contingence externes et pratiques comptables des PME au Cameroun. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 7(3).

La charte des petites, moyennes entreprises et de l'artisanat en République démocratique du Congo du 24 Août 2009

Lacombe-Saboly, M. (1994). *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant* (Doctoral dissertation, Poitiers).

Lavigne, B., & St-Pierre, J. (2002). Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière. In *6^e Congrès international francophone sur la PME*.

Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). Differentiation and integration in complex organizations. *Administrative science quarterly*, 1-47.

Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Harvard Business School Press.

Letsina, N. M., & Omenguele, R. G. (2021). Système de données comptables: déterminants de la complexité et influence sur la performance financière des PME au Cameroun. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 5(4).

- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Pearson Education.
- Mintzberg, H. (1990). Filemanagement. *Voyage au centre des organisations*, 2.
- MOUMENI, Y., & FOKOU, B. (2019). Production et utilisation des informations comptables dans les entreprises familiales au Cameroun. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(4).
- MUKESHIMANA, D. M., & BASHARA, D. K. (2025). Facteurs de contingence et pratique comptable des PME de la ville de Goma. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(1).
- Ngongang, D. (2005). Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises. *La revue des Sciences de gestion*, 216(6), 59-70.
- Ngongang, D. (2007). Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes. *La revue des Sciences de gestion*, 224225(2), 49-57.
- Ngongang, D. (2021). Caractéristiques de l'organisation comptable et qualité de l'information comptable et financière produite par les pme : le cas du Cameroun. *Revue Économie, Gestion et Société*. Vol 1, N°31.
- Ordonnance-loi N°22/030 du 08 septembre 2022
- Otley, D. (1980). *The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis*. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428.
- Smith, C. W., & Warner, J. B. (1979). *On financial contracting: An analysis of bond covenants*. *Journal of Financial Economics*, 7(2), 117–161.
- Watts, R. L. et Zimmerman J. L., (1978). « Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards ». *Journal of Accounting Research*, 53(1), 112-134.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall.
- Watts, R. et Zimmerman, J. (1990). « Positive Accounting Theory: A ten Year Perspective ». *The Accounting Review*, 65(1), 131-156.
- Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(5), 292-306.
- Zimmerman, J. L. (1983). *Taxes and firm size*. *Journal of Accounting and Economics*, 5, 119–149.