

Harmonisation des normes comptables : convergence du SYSCOHADA révisé vers les normes internationales

Harmonization of accounting standards: convergence of SYSCOHADA revises towards international standards

WAFFEU Yves Désiré

Docteur en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion , Université de Dschang

Département de comptabilité – finance, Cameroun

kaposage@yahoo.fr

Date de soumission : 08/05/2021

Date d'acceptation : 16/07/2021

Pour citer cet article :

WAFFEU Y. (2021) «Harmonisation des normes comptables : convergence du SYSCOHADA révisé vers les normes internationales », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 3» pp : 256 – 280.

Résumé

L'internationalisation des entreprises et l'interconnexion des marchés soulignent la nécessité d'harmoniser les normes au niveau international. Cet article pose le problème de la fixation des normes comptables OHADA aux normes internationales IAS/IFRS. Il rappelle globalement que la convergence du SYSCOHADA révisé vers les normes internationales n'est actuellement pas une exigence. Cependant, l'évolution de l'ensemble des normes Africains vers les normes internationales deviendra progressivement une exigence pour l'Afrique. L'Afrique qui essaie continuellement de se mettre au même niveau que les autres pays entre dans la danse et commence à manifester un intérêt croissant pour ces normes. La convergence du SYSCOHADA révisé vers les normes internationales offre l'opportunité de mettre en avant l'expertise africaine qui est jusqu'ici méconnue du monde anglo-saxon.

Mots clés: Harmonisation ; normes comptables ; convergence ; SYSCOHODA ; normes internationales.

Abstract

The internationalization of enterprises and the interconnexion of markets point out the necessity of harmonizing the norms at the internationally level. This article states the problem of fastening the OHADA accounting norms to the international standards IAS/IFRS. It points out globally that the normalization of norms between the IASB and OHADA is presently neither a requirement, nor an emergency. However, the evolution of the African set of norms towards the international ones will progressively become a requirement emergency for Africa. Africa which continually tries to put itself on the same level as the other countries enters the dance and begins to show a growing interest for these standards. The convergence of the revised SYSCOHADA towards international standards offers the opportunity to highlight African expertise which has so far been unknown to the Anglo-Saxon world.

Keywords. Harmonization; Accounting standards; Convergence; SYSCOHADA; international standards.

Introduction

Depuis de nombreuses années, les pays membres de l'OHADA sont confrontés à plusieurs défis : le défi de la normalisation et de l'harmonisation des langages des affaires, d'une part, et le défi de l'attractivité économique d'autre part. Or les systèmes comptables sont quasiment tous différents malgré les avancées de certaines institutions internationales et de la globalisation de l'économie.

Pourtant les autorités des marchés financiers, les investisseurs et les analystes financiers souhaitent que toutes les sociétés, notamment celles qui ouvrent leur capital au public puissent adopter les mêmes méthodes et règles comptables partout dans le monde. Rien n'avait été entrepris pour harmoniser la manière de présenter les états financiers des entreprises et l'information financière en général.

Pour relever ces défis, le Conseil des ministres des Etats membres de l'OHADA ont adopté le 26 janvier 2017 à Brazzaville un nouveau système comptable OHADA révisé. Un an après l'entrée en vigueur (1^{er} janvier 2018) dans leur intégralité des normes comptables et l'abandon des anciens systèmes comptables utilisés jusque-là pour se mettre en conformité avec les règles, théories, pratiques et habitudes comptables dans leur intégralité des normes comptables OHADA et après l'adoption par l'Europe des normes comptables internationales, concomitamment à l'adhésion des grands pays émergents, comme la Chine, aux normes de l'IASB, il est légitime de s'interroger sur les convergences de la normalisation comptable OHADA par rapport aux normes internationales, avant de mener une réflexion sur les évolutions d'avenir qui l'interpellent.

Le débat sur la normalisation comptable internationale et sur l'arrimage des comptabilités nationales ou régionales est d'actualité à l'échelle continentale et mondiale. La normalisation du Système Comptable OHADA révisé est-elle de nature à limiter les difficultés d'accès des entreprises de son espace territorial aux marchés internationaux ? Ou alors à faciliter l'accueil des entreprises et des investisseurs étrangers dans ses différents pays membres ?

A cela il faut ajouter la disparité constatée dans la prise en compte des règles fiscales, le système est appliqué de manière disparate (Bampoky, 2013), or, comme le rappellent (Feudjo, 2010) et (Ngantchou, 2011), le Système Comptable OHADA relève de l'école européenne continentale, c'est-à-dire des pays à tradition fiscale dont les systèmes comptables sont de type « macro-économique » à influence gouvernementale. Le système est juridico-fiscal, il est en principe universel.

Si on ajoute à ces différentes raisons, la volonté de simplifier davantage le montage des états financiers, d'enrichir et de faciliter la lecture de la performance des entreprises (avec une certaine convergence prudente vers les *IFRS*), on explique les velléités de réforme du système comptable dans la zone UEMOA. Il faut noter qu'à sa création en 1993, l'un des objectifs de l'OHADA était de parvenir à une norme comptable unique.

Cet article présente dans un premier temps, la problématique de la revue des efforts de normalisation de SYCOHADA Africains au contexte international. La seconde partie traite les normes de SYCOHADA révisé et celles de l'IASB/IFRS. La troisième s'interroge sur la convergence du SYCOHADA révisé vers les normes internationales.

1. La problématique de la revue des efforts de normalisation de SYCOHADA Africaines au contexte international

Avant d'aborder en profondeur la question de la normalisation comptable OHADA, il est souhaitable de faire au préalable le point sur la nature de la comptabilité pratiquée dans l'OHADA et de partir des constats sur les aspects de la question qui ont déjà fait l'objet d'études.

1.1. Revue critique des efforts de normalisation jusque-là consentis dans l'espace OHADA et perspectives

En effet la nature de la comptabilité OHADA¹ se lit à travers l'implication des institutions fédératrices autochtones dans la conception des plans comptables. La création du SYSCOA dont les textes réglementaires et le plan comptable sont par la suite repris par l'OHADA est née en partie d'un besoin de disposer de statistiques pour la politique économique et monétaire de l'UEMOA.

Le SYSCOA devait alimenter la centrale des bilans de la BCEAO et lui permettre de disposer de statistiques pour la construction d'une balance des paiements consolidée. C'est d'ailleurs par ce canal que le besoin de soutien de la France à l'UEMOA, notamment dans la convertibilité de la monnaie de cette union en des monnaies étrangères, se lit. Il s'agit donc d'un modèle de comptabilité à dimension macroéconomique avec une forte influence institutionnelle (États, OHADA, UEMOA, BCEAO, etc.), pour reprendre les termes de Ngantchou (2011). Le Système comptable OHADA révisé n'est pas appliqué aux banques et compagnies d'assurance, selon l'article 5 de l'OHADA.

¹ OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires. C'est l'organisme qui en Afrique, élabore et harmonise le droit entre les différents Etats -membres

La dimension institutionnelle apparaît comme un élément qui se situe au cœur du processus de normalisation comptable OHADA. Mais les institutions en place ont aussi une histoire de par la manière dont les choses ont évolué chez les États africains jadis colonisés par la France, l'Angleterre, l'Allemagne, etc. Les travaux abordant la normalisation comptable dans une perspective évolutive indiquent bien le lien entre la dimension historique et la dimension institutionnelle dans le processus de normalisation (Colasse et Standish, 1998 ; Hoarau et Teller, 2007 ; etc.). Ce lien se matérialise par l'évolution des besoins d'information comptable chez les utilisateurs.

Le passage de l'hétérogénéité des applications du plan OCAM en Afrique à la mise en place du SYSCOA en est un exemple (Gouadain, 2000 ; Bigou-Laré, 2001 ; Causse, 2002), de même que les évolutions constatées dans les normes de *l'International Accounting Standard Board (IASB)* (Colasse, 2004 et 2009 ; Raffournier, 2011).

L'approche historique est relayée ici par un recueil d'avis des utilisateurs de la norme comptable OHADA. Une analyse manuelle simple du contenu des discours des utilisateurs de la norme comptable OHADA est opérée. Nous avons ainsi tenté, autant que faire se peut, de parcourir un terrain qui couvre l'ensemble de nos besoins en termes d'informations.

En se fondant en partie sur l'explication des pratiques observées en termes de normalisation comptable, une autre source d'inspiration de notre recherche est ainsi la théorie positive de la comptabilité. Le contenu de cette approche a été formulé par Watts et Zimmerman (1978, 1979 et 1986) et le programme de recherche associé se propose d'expliquer les pratiques observées et de prédire les choix comptables effectués avec comme caractéristique la redéfinition de la relation chercheur-objet de recherche et l'exigence d'une validation empirique de toute proposition théorique. Pour Jeanjean et Ramirez (2008), ce paradigme a amené l'approche empirique à supplanter la tradition normative de la recherche comptable. Cette approche, dans cette recherche, nous incite à l'effort de justification des faits historiques trouvés et de validation des résultats de l'étude qualitative exploratoire.

1.2. Les expériences de normalisation avant les indépendances Africaines

En regardant la composition de l'OHADA, on y trouve toujours, de par les organes d'intégration créés et les grands ensembles étatiques pilotés par ces organes, le découpage géographique laissé par les anciennes métropoles : l'Afrique Occidentale Française (AOF) que représente aujourd'hui l'UEMOA hormis la Guinée Bissau (ancienne colonie portugaise) qui rejoint l'union en 1997 ; l'Afrique Equatoriale Française et le Cameroun ; l'Île Maurice et

les Comores (les pays de l'Océan Indien). Dans cet espace, on notait la présence allemande et britannique, et leur installation est faite entre 1860 et 1870.

Le drapeau allemand flottait sur Douala à partir du 14 juillet 1884 après signature de plusieurs Traités germano-douala. De 1884 à 1922, le protectorat allemand s'étend du Lac Tchad aux rives de la Sangha. Les britanniques s'intéressaient au développement du commerce. Ces présences étrangères donnent l'explication des anciens référentiels comptables qui circulaient dans cette espace.

D'après Douvier Pedrosa (2010), « *la proclamation de l'indépendance des pays d'Afrique a laissé aux africains une doctrine d'inspiration française* ». Avant les indépendances africaines et pour ce qui concerne l'actuel espace francophone OHADA, les plans comptables utilisés ainsi que les principes théoriques attachés aux techniques de comptabilisation sont de source française. Il s'agit des plans comptables de 1947 et de 1957. Avant ces référentiels, la présence allemande a marqué son empreinte, car d'après Feudjo (2010), « *Le tout premier plan comptable applicable en France et dans les pays africains (colonies françaises) était le plan allemand conçu en 1937 par Eugen Schmalenbach et mis en application dès 1938* ».

La remarque fondamentale que l'on peut tirer du récit de cet auteur est que le passage aux plans purement français fut précédé de la création d'une Commission de Normalisation des Comptabilités (CNC) par le décret 46-19 du 4 avril 1946. L'organe de normalisation précède alors la norme technique. Cet organe approuva le plan comptable de 1947.

Le plan comptable de 1947 marque l'émergence d'une normalisation comptable nationale française. Celui-ci a fait l'objet de plusieurs révisions, mais le contenu de base est toujours existant, d'après Obert (2000).

La première révision de ce plan en 1957 est suivie de la création du Conseil National de Comptabilité qui va jouer un rôle important dans l'élaboration du droit comptable français. L'application du plan révisé de 1957 est effectuée.

On note une succession logique des événements dans le processus de normalisation comptable française, contrairement aux États de l'OHADA qui ont pris pour l'essentiel leur indépendance en 1960. Cela veut dire que ces États sont allés aux indépendances en conservant et utilisant les mêmes outils comptables qu'en France sans toutefois créer, au fur et à mesure, des organes de normalisation solides et un droit comptable adapté à leur contexte. La dimension historique est donc bien présente dans le processus de normalisation africaine.

Parallèlement, la France n'a pas interrompu son processus de normalisation dans la mesure où le plan de 1957 a été révisé en 1982, corrigeant les lacunes des plans antérieurs. Puis une autre

révision de ce plan est intervenue en 1999 sous l'influence des normes internationales *IFRS*. Le plan comptable général de 1999 a été approuvé par l'Arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement 99-03 du Comité de la Réglementation Comptable. La principale innovation de ce plan est l'apparition du droit comptable évolutif. Ainsi, Causse (2002) indique-t-elle que la composition des organes de normalisation française a beaucoup évolué. Cependant, le droit comptable né en 1965 était un droit au service de l'État (facilitation des déclarations fiscales, la détermination d'agrégats économiques, droit des sociétés ou droit de la faillite), donc un droit qui n'intègre pas les concepts introduits dans le droit actuel comme la permanence des méthodes, la continuité de l'exploitation et la séparation des exercices. Ce sont toutes ces expériences de droits qu'a bénéficié le plan comptable français de 1982 dont l'innovation majeure apportée est, selon Djambou (1984), la comptabilité analytique avec les objectifs suivants : la connaissance des conditions d'exploitation, l'évaluation de certains éléments du patrimoine, l'explication des résultats. Cette suite logique des événements dans le processus de normalisation française n'a pas été le cas chez les africains. Nous démontrons cela dans le paragraphe ci-après.

2. De la normalisation du SYSCOHADA révisé vers les normes IAS/IFRS

Les difficultés rencontrées sont soit intrinsèques au processus de normalisation comptable dans l'OHADA, soit nées du développement économique et social inégal et des cheminements différents des pays et zones économiques qui composent l'espace OHADA.

2.1. Le processus de normalisation comptable dans l'espace OHADA

La première tentative de réforme doctrinale en faveur de l'Afrique est le plan OCAM (Organisation de la Communauté Africaine et Malgache, puis Mauricienne avec l'adhésion de l'Île Maurice en 1970 et le retrait de Madagascar en 1973). D'après Douvier Pedrosa (2010), l'OCAM est née en 1965, et constitue le prolongement de l'UAM (Union Africaine et Malgache) créée en septembre 1961 et de l'UAMCE (Union Africaine et Malgache de Coopération Economique).

Le plan OCAM, adopté en 1970, introduit dans les États en 1972 et révisé en 1979, prolonge directement, sans passer par la création préalable d'organes de normalisation permanents, les acquis du plan comptable général de 1957. Son objectif est de favoriser l'harmonisation des pratiques comptables, l'intégration et l'indépendance économique des États membres. Ce référentiel a été créé sous l'initiative des chefs d'États 19

Le plan Comptable OCAM, bien qu'étant un plan cadre et novateur pour les africains, présente de nombreuses caractéristiques communes avec le plan comptable français de 1982 à

cause de leur origine (plan de 1957) et de la méthodologie de leur rédaction (Djambou, 1984), ce qui ressemble plus à une adoption ou une adaptation qu'à une création tenant compte de facteurs contingents spécifiques. Par exemple, les deux plans ont adopté une même philosophie d'ensemble pour déterminer le résultat net comptable.

Les insuffisances notables (selon Djambou, 1984 ; Obert, 2000 ; Feudjo, 2010 ; Douvier Pedrosa, 2010) du plan OCAM procèdent du fait par exemple que ce dernier n'a pas prévu le tableau de financement, ce qui poussa certains pays comme le Sénégal et le Zaïre à le prescrire parmi les documents obligatoires, et ce sont des différences de traitement comptable de cette nature qui posent à terme des difficultés d'harmonisation de l'information comptable et expliquent l'absence d'un normalisateur supranational qui fédèrent les pays autour des mêmes principes. Egalement, le plan comptable OCAM ne s'intéresse pas au calcul de l'Excédent Brut d'Exploitation (EBE) qui constitue un indicateur permettant de mieux apprécier la gestion des unités décentralisées.

Certains pays qui appliquaient le plan comptable OCAM comme le Sénégal préconisaient l'inventaire permanent avec toute la bureaucratie que cela nécessitait, tandis que le plan français de 1982 préconisait l'inventaire intermittent. Dans le contexte français, la révision du plan de 1957 n'est achevée qu'en 1982, et cet aboutissement est caractérisé par une série de dispositions réglementaires et législatives à savoir : l'Arrêté du 27 avril 1982 portant sur son application obligatoire pour les exercices ouverts après le 31 décembre 1982, la loi du 30 avril 1983 modifiant et complétant les obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés et le décret d'application du 29 novembre 1983.

Ainsi, le besoin d'information économique réelle et agrégée dans les pays de la zone devenait crucial pour la France vers les années 1990 en raison du fait que la république française a conclu de 1960 à 1963 des accords de coopération monétaire avec les États africains. Les bases actuelles de ceux-ci sont passées en novembre 1973 avec les pays de la BCEAO, en novembre 1972 avec les pays de la BEAC et en 1979 avec les Comores (Guillaumont et Guillaumont Jeanneney, 2013). Par ces accords, la France apporte un soutien automatique aux balances des paiements des pays Africains par l'intermédiaire des comptes d'opérations ouverts par le Trésor français aux banques centrales des pays.

Le besoin d'information économique pour la politique monétaire de l'UEMOA poussa la BCEAO à plaider en faveur d'un droit comptable commun aux pays de l'union, ainsi qu'un référentiel comptable unique. Le SYSCOA naquit en 1998. Encore là, la mise en place du

SYSCOA a été commanditée par la BCEAO pour ces objectifs cités et non par un organe de normalisation préalablement créé à l'échelle de l'UEMOA.

Les études d'un système comptable commun aux pays de l'UEMOA ont débuté en 1994, et ce n'est qu'en 1997 (date où l'équipe de consultants principalement français avec l'aide de quelques africains a rendu ses travaux) que sont créés le Conseil Comptable Ouest Africain par le Règlement n° 03/97 du Conseil des Ministres (CM) de l'UEMOA, et le Conseil Permanent de la Profession Comptable par le Règlement n° 04/97/CM, comme l'indiquent Nguéma et Klutsch (2010).

Contrairement à la France, les normes comptables sont adoptées en Afrique de façon brutale, avant la mise en place des structures de normalisation qui devraient se charger progressivement de leur élaboration et de leur implémentation.

Le résultat est qu'on n'a jusque-là pas une doctrine comptable d'origine africaine, mais une doctrine comptable africaine d'inspiration française. Dans le plan français, on a trois systèmes de comptabilité en fonction de la taille des entreprises : le système de base, le système abrégé et le système développé. Le SYSCOHADA révisé reprend : système minimal de trésorerie et système normal. Le plan comptable OHADA intègre la comptabilité de gestion ou analytique, mais en introduisant bien des simplifications comme dans l'évaluation des biens où la méthode « Dernière entrée-Première sortie » est abandonnée.

Le SYSCOHADA ne parle que de principes comptables (au nombre de 9), tandis que le plan français distingue les postulats (qui définissent le champ du modèle comptable) et les conventions que sont les règles générales pour guider l'élaboration des documents de synthèse. A côté de ces exemples de spécificités, le SYSCOHADA, d'après Pintaux (2002), mérite l'attention car intégrant les dernières évolutions de la doctrine comptable notamment l'*IASB*. Ceci est dû à l'origine de ses concepteurs.

Ainsi, on peut dire que ce système présente à la fois des intérêts et des limites. Pour l'Expert-comptable A. G., « *l'intérêt de ce système de comptabilité est d'avoir réuni trois éléments : un cadre conceptuel, un droit comptable et un plan comptable* ».

Toutefois, le fait de trop s'inspirer de la doctrine comptable française pour écrire les comptes n'est pas allé sans désagréments sur le terrain, notamment pour ce qui concerne bien des comptes ainsi que de leurs intitulés qui prêtent parfois à confusion ou qui ne trouvent pas de correspondance réelle par rapport aux faits économiques qu'on se propose de décrire.

2.2. La pertinence de l'information financière dans les normes du SYSCOHADA révisé

Les problèmes institutionnels actuels de normalisation et de perception par les utilisateurs de la pertinence/qualité des informations comptables établies selon la norme OHADA peuvent être interprétés suivant trois grandes périodes. La première correspond à l'immersion des pays de l'OHADA dans les empires coloniaux français, belge, anglais, portugais et allemand.

La deuxième période est relative à l'accession de ces États à la souveraineté nationale et les tentatives de prise en main de leur destin par la voie de la coopération verticale avec les anciennes métropoles, et la coopération horizontale qui n'est rien d'autre qu'une autre tentative de regroupement des États issus du joug colonial et qui se voient individuellement légers pour aller de façon dispersée à la quête du développement économique et social. La troisième période est celle de la convergence vers l'émergence économique dont certains États sont encore au début du processus.

Par ailleurs, depuis la mise en place du SYSCOHADA, l'espace s'est enrichi de plusieurs implantations d'entreprises étrangères et de création d'entreprises autochtones nouvelles. Avec le développement de la BRVM de l'UEMOA, les entreprises cotées se trouvent face à d'autres obligations financières qui exigent l'évolution du droit et de la technique comptables en place. L'histoire a révélé que les cadres conceptuels des systèmes comptables ont évolué avec les changements de l'environnement économique et social (Hoarau, 2007 ; Véron, 2007 ; etc.).

Dans l'espace OHADA, bien des difficultés de normalisation comptable sont aussi, à y voir de près, imputables aux caractéristiques juridiques, économiques et sociales des pays membres.

Le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) a été institué par le règlement 04/96/CM/UEMOA du 20/12/1996. Ce référentiel, qui s'était inspiré du projet de l'Acte Uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises dans l'espace OHADA, est entré en application dans les différents pays de l'UEMOA depuis le 1er janvier 1998.

Quant à l'Acte Uniforme OHADA relatif à la comptabilité, qui a été adopté après le SYSCOA, il est entré en vigueur le 1er janvier 2001. Son objectif est d'harmoniser les règles comptables applicables dans les pays membres de l'OHADA (dont font partie ceux de l'UEMOA) grâce au référentiel mis en place, le Système Comptable OHADA (en abrégé SYSCOHADA).

L'entrée en vigueur du SYSCOHADA a fait coexister ce référentiel avec le SYSCOA dans les pays de l'UEMOA. Ce qui, en soi ne pose problème que si des différences et divergences sont constatées entre les deux systèmes. C'est ce que la comparaison des deux systèmes a permis de déceler. Et pour y remédier, le Conseil des Ministres de l'UEMOA a décidé une mise à jour du SYSCOA, rendue nécessaire par l'entrée en vigueur du SYSCOHADA, afin d'assurer une parfaite compatibilité du SYSCOA avec le droit comptable de l'OHADA qui est la base du SYSCOHADA.

Cette décision, comme le mentionne le règlement 07/2001/CM/UEMOA, a été prise au regard de l'article 112 de l'Acte Uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au Traité de l'OHADA. En effet, selon cet article, *« sont abrogées à compter de la date d'entrée en vigueur du présent Acte Uniforme et de son Annexe toutes dispositions contraires. »*

Depuis cette décision des autorités de l'UEMOA, un seul référentiel comptable, le SYSCOHADA, commun à l'ensemble des pays membres de l'OHADA s'applique dans cet espace, même si certains (en Afrique de l'Ouest) lui préfèrent l'appellation de SYSCOA. Peu importe, dès lors qu'il s'agit de la même réglementation.

C'était le cas, jusqu'à ce que le Règlement n°05/2013/CM/UEMOA du 28 juin 2013 portant modification du SYSCOA et le règlement d'exécution n°005/2014/COM/UEMOA du 31 mai 2014 disposent que les nouvelles règles et méthodes comptables du SYSCOA sont adoptées, et s'appliquent aux comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014.

Nous nous retrouvons ainsi, dans l'espace UEMOA, avec deux référentiels comptables différents entraînant des différences dans les méthodes de comptabilisation de certaines opérations et dans la présentation des informations dans les états financiers.

Il a fallu attendre 5 ans après la révision du SYSCOA qui a fait couler beaucoup d'encre pour qu'enfin un nouveau dispositif comptable commun soit mis en vigueur au sein de l'espace OHADA suite à la publication du 15 février 2017, au journal officiel de l'OHADA, le nouvel acte uniforme relatif au Droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) et le Système Comptable OHADA révisé (SYSCOHADA).

Ce dernier est constitué d'une part du Plan Comptable Général OHADA (PCGO) applicable à toutes les entités soumises depuis le 01 janvier 2018 et d'autre part le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés en ce qui concerne les entités ayant sous contrôle une ou plusieurs autres entités.

Le SYSCOHADA vient aborder quelques innovations majeures et amélioration dans le traitement comptable opéré dans le nouvel acte uniforme OHADA, relatif au droit comptable OHADA, et à l'information financière.

Ces changements qui épousent les fondements de la comptabilité anglo-saxonne entérinent la mutation de la comptabilité générale vers la comptabilité financière.

3. La convergence du SYSCOHADA révisé vers les normes internationales

Cette nouvelle réforme entre en vigueur dans le souci de mettre à jour les règles et méthodes comptables dans un premier temps et procéder à la mise en oeuvre du SYSCOHADA révisé vers les normes IAS/IFRS.

3.1. Les points forts de la nouvelle réforme du SYCOHADA révisé dans le traitement comptable

Le nouvel Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière se singularise, entre autre par :

- Le maintien, aux côtés du système normal, du système minimal de trésorerie, réaménagé afin d'offrir la possibilité de tenir une comptabilité simplifiée en droits constatés, et l'abandon corrélatif du système intermédiaire que constituait le système allégé ;
- Le relèvement substantiel du montant du chiffre d'affaires en deca duquel, les petites entités économiques sont éligibles au système minimal de trésorerie ;
- La reconnaissance clairement exprimée de la spécificité du système comptable des secteurs réglementés tout en réaffirmant que ces secteurs restent soumis au droit comptable OHADA.

Pour ce faire, plusieurs changements et nouveautés ont été introduits au niveau du cadre conceptuel, du contenu et fonctionnement des comptes, de certaines opérations spécifiques et de la présentation des états de synthèse.

➤ Au niveau du cadre conceptuel

L'une des premières nouveautés observées à ce stade est l'usage du concept « entité » à la place de celui d'entreprise. Cette notion donne une définition beaucoup plus large des sujets de droit astreints aux dispositions du droit comptable.

Ce même droit comptable, commun à tous les états membres, est désormais appelé AUDCIF (Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière). Il est accompagné d'un guide d'application du SYSCOHADA, d'un guide d'application des normes IFRS et d'un guide pratique des normes professionnelles en plus du SYSCOHADA qui est passé de 516 pages à 1246 pages.

Si le concept d'entreprise est remplacé par la notion d'entité plus étendue par sa dénomination, n'empêche le normalisateur nous donne avec précision celles exclues du champ d'application du SYSCOHADA. Il s'agit notamment des entités à but non lucratif (OSBL).

L'autre nouveauté est l'introduction du concept d'Entité d'Intérêt Public (E.I.P). Ces entités sont entre autres :

- Les sociétés cotées ;
- Les établissements de crédit ;
- Les compagnies d'assurance et de réassurance ;
- Les organismes de prévoyances sociales ;
- Et celles désignées par les Etats parties comme E.I.P

La particularité par rapport aux entités d'intérêt public citées ci-dessus c'est qu'elles doivent obligatoirement présenter leurs états financiers selon les normes IFRS en sus de leurs états financiers SYSCOHADA lorsqu'elles disposent des titres inscrits à une bourse de valeurs ou font appel public à l'épargne.

S'agissant des principes comptables, on constate la limitation du champ d'application du principe de « substance over form » en quatre points contre cinq dans l'ancien référentiel et la distinction de deux catégories de principes comptables : les postulats et les conventions comptables (exemple : Postulat de la séparation des exercices, Convention de prudence etc.)

Enfin un nouveau terme qui voit le jour dans notre espace économique ; il s'agit de la « décomptabilisation ». Ce terme désigne toute sortie de bien ou de passif dans le patrimoine d'une entité (exemple : cession d'immobilisation, mise au rebut, abandon de créance ou de dette etc.).

➤ **Au niveau du contenu et fonctionnement des comptes**

Jadis le SYSCOHADA distinguait deux catégories de marge brute : La marge brute sur marchandises (pour les activités commerciales) et la marge brute sur matières premières (pour les activités industrielles ou de transformation) qui était respectivement inscrites dans les comptes 1321 et 1322. Aujourd'hui une seule marge brute est retenue : La marge brute commerciale inscrite au compte 132. Elle est obtenue en faisant la différence entre les ventes de marchandises (701) et les achats de marchandises (601) majorée ou minorée par la variation de stock des marchandises (6031) selon qu'il s'agit d'un déstockage ou d'un stockage.

Ceci est motivé par la volonté de rendre la lecture des états financiers plus compréhensive aux non-comptables par une présentation simpliste du compte de résultat qui est désormais établi sous forme de « liste ».

Concernant le compte 138 Résultat Hors Activités Ordinaires (R.H.A.O), de nouvelles subdivisions ont été créées.

1381 Résultat de fusion ;

1382 Résultat d'apport partiel d'actif ;

1383 Résultat de scission ;

1384 Résultat de liquidation ;

Le compte 17 « Dette de crédit-bail et contrats assimilés » devient « Dettes de location acquisition » avec une nouvelle subdivision inscrite au compte 174 « Dettes de location acquisition/location de vente » permettant de faire la distinction entre une location financement et une location simple.

En raison de l'application du principe de « substance over form », les biens acquis sous forme de contrat de location-vente à l'instar des contrats de crédit-bail sont considérés comme des acquisitions d'immobilisation financées par un emprunt.

Comme énuméré ci-dessus, ce principe n'est applicable que pour quatre (04) cas spécifiques:

- Les réserves de propriétés ;
- Les contrats de location acquisition (crédit-bail, location-vente et autres contrats assimilés) ;
- Les effets remis à l'escompte non encore échus ou honorés ;
- Les charges liées au personnel extérieur et facturées par des tiers.

Des changements ont été notés également au niveau du compte 19 « Provisions financières pour risques et charges » qui devient « Provision pour risques et charges ». Le compte 197 « Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices » est remplacé par les « Provisions pour restructuration » et de nouvelles subdivisions au compte 198 telles que les « provisions pour démantèlement et remise en état ».

Du côté des immobilisations on note la suppression des charges immobilisées qui comme dans les normes IFRS sont jugées non productives pour générer des avantages économiques futurs et incompatibles à la définition d'un actif (HILMI, Y., ZOUINE, A. and FATINE, F.E. 2020).

Par conséquent les charges concernées ne peuvent plus faire l'objet de transfert et doivent être inscrites dans les comptes de charges par nature ou dans les comptes d'immobilisations correspondants.

Ainsi les frais accessoires d'acquisition d'immobilisation (frais d'actes, honoraires, droits de mutation...) autrefois enregistrés dans le compte 2022, sont dorénavant comptabilisés dans la valeur d'entrée des immobilisations concernées. Pareil pour les primes de remboursement des obligations qui sont désormais enregistrées dans le compte 161 « Emprunts obligataires ».

Toutes les charges immobilisées figurant dans le bilan des exercices précédant la réforme sont transférées dans un compte de transition : 475 « Compte transitoire, ajustement spécial lié à la révision du SYSCOHADA (compte actif) ».

Désormais on ne parle plus de « Frais de recherche et de développement » mais plutôt « Frais de développement ». Ces derniers se distinguent des frais de recherches qui sont exclus des immobilisations incorporelles selon la nouvelle réforme et doivent être comptabilisés en charge si les projets en cours ne répondent pas à la définition d'un actif ou ne sont pas identifiables.

L'autre nouveauté est l'introduction des sites internet dans les immobilisations incorporelles précisément au compte 213 « Logiciels et sites internet ». Pour être immobilisé, un site internet doit servir de façon durable à l'activité de l'entité tout en respectant certaines conditions prévues par le SYSCOHADA révisé.

Certains comptes d'immobilisations corporelles ont été nouvellement introduits (exemple : le compte 2286 Terrains de location acquisition, 2316 et 2326 Bâtiments de location-acquisition...) ou modifiés par leur dénomination ; il s'agit des comptes 225 « Terrains de gisement » qui devient « Terrain de carrières à tréfonds », 24 « Matériel » qui devient « Matériel, mobilier et actifs biologiques » et 246 « Immobilisations animales et agricoles » qui devient « Actifs biologiques ».

Quant aux comptes de tiers on constate la création du compte 404 « Fournisseurs, Acquisitions courantes d'immobilisations » et une précision sur la nature courante du compte 414 « Créances sur cessions courantes d'immobilisations ».

Le compte 46 « Associés et groupe » est désormais appelé « Apporteurs, associés et groupe » avec l'usage du terme « Apporteurs » dans les comptes de subdivision pour désigner à la fois les associés et les actionnaires.

En ce qui concerne les comptes 49 et 59, les provisions pour risques à court terme remplacent l'expression Risques provisionnés.

L'un des changements les plus salués est sans doute la création d'un nouveau compte de trésorerie plus adapté aux nouveaux modes de règlement. Il est question du compte 55 « Instruments de monnaie électronique » constitué de plusieurs subdivisions : Carte carburant, carte péage, téléphone mobile, porte-monnaie électronique etc.

Enfin les frais accessoires d'achats doivent être comptabilisés dans les comptes d'achats correspondants selon la nouvelle réforme ; ce qui explique la suppression du compte 611 « Transport sur achats » afin de garantir une meilleure lisibilité de la marge commerciale.

➤ **Au niveau de certaines opérations spécifiques**

Dans le but d'uniformiser les systèmes comptables nationaux et communautaires aux normes IFRS dans un futur proche, des réformes ont été apportées au niveau du SYSCOHADA dans certains cas spécifiques en plus de ceux cités ci-dessus ; parmi lesquels on peut citer :

- Approche par composants

Empruntée de la norme comptable internationale IAS concernant les immobilisations corporelles, l'approche par composants consiste à séparer ou à décomposer un actif corporel de valeur significative disposant un ou plusieurs éléments ayant une durée d'utilité propre. Ces éléments sont comptabilisés séparément à partir d'une subdivision de l'actif en question et amortis selon leur durée d'utilisation prévue (exemple : un avion et ses moteurs, un bâtiment et ses ascenseurs etc.).

Ceci concerne une partie bien définie des immobilisations corporelles parmi lesquelles on peut citer : Les bâtiments, certains matériels de transport (avions, bateaux, camions, bus...) et certains matériels et outillages (industriels, agricoles, pétroliers...).

- Frais d'inspections ou de révisions majeures

Au début, les frais d'inspections ou de révisions majeures des immobilisations de coûts très élevés à intervalles réguliers (exemple : grosses réparations, gros entretien...) étaient provisionnés au compte 197 « Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices » or selon la norme comptable internationale IAS, cette opération ne répond pas à la définition d'un passif par conséquent ces coûts doivent être dorénavant enregistrés comme un composant de l'actif en question dans un sous compte appelé « révisions majeures » qui sera amorti selon la durée de révision prévisionnelle.

- Coût de démantèlement, d'enlèvement et de restauration d'un site

Les immobilisations corporelles acquises ou installées dans un site (exemple : plateforme pétrolière) nécessitant à la fin de leurs exploitations des travaux de démantèlement, d'enlèvement et de restauration doivent être évaluées dès leurs entrées au bilan en tenant

compte les coûts éventuels de ces travaux. Le montant de ces coûts sera comptabilisé comme un composant de l'immobilisation correspondante dans le cas d'une dégradation immédiate ou provisionné dans le cas d'une dégradation progressive.

- Coût d'emprunt

Il s'agit des coûts d'emprunt supportés par une entité dans le cadre d'une acquisition d'actif éligible ou « qualifié à la capitalisation des coûts d'emprunt » c'est dire celui qui nécessite une longue période de préparation avant d'être utilisé ou vendu (exemple : construction d'un immeuble, commande d'avions etc.).

Ces coûts d'emprunt (Intérêts et autres frais financiers) peuvent désormais être inclus dans le coût d'acquisition de l'actif pour une durée d'incorporation précise ; c'est-à-dire entre la date de démarrage des travaux ou de préparation de l'actif financé par ledit emprunt et la fin des activités de préparation. Selon la norme comptable internationale IAS, ces charges auraient pu être évitées si la dépense relative à l'actif qualifié, n'avait pas été faite.

D'autres nouveautés sont à noter comme les contrats de partenariat public privé (PPP) introduit dans les contrats de concessions de service public ; les charges liées au personnel extérieure désormais comptabilisées dans les compte 66 « Charges de personnel » en raison de l'application du principe « substance over form » ; la suppression de la méthode du bénéfice net partiel pour le compte des contrats pluri-exercices et tant d'autres.

➤ **Au niveau des états financiers**

C'est surtout la simplification des états financiers qui interpelle dès le premier coup d'œil suite à la nouvelle réforme. Ces états ont été élaborés par le normalisateur afin de rendre les informations financières plus accessibles et compréhensives aux différents utilisateurs dont des non-comptables.

En outre on constate la suppression du système allégé qui était réservé aux entités n'ayant pas un chiffre d'affaire dépassant le seuil des 100 000 000 FCFA.

Le TAFIRE est maintenant remplacé par le Tableaux des Flux de Trésorerie qui est en quelque sorte une simplification du TAFIRE lui-même. Le bilan peut être présenté désormais sous forme d'un seul tableau en mode paysage.

Quant au compte de résultat, il est désormais présenté sous forme de liste avec une colonne mariée pour les comptes de charges et de produits dégagant aux niveaux des intervalles les Soldes Intermédiaires de Gestion (S.I.G).

Certains principes de base sont acceptés avec le SYSCOHADA révisé tel que le principe du coût historique (à noter que souvent les évaluations sont faites comme c'est le cas avec les

immobilisations incorporelles ou les stocks) qui n'est pas autorisé en IFRS et est plutôt remplacé par la terminologie de la juste valeur. Alors que les états financiers en IFRS sont obligés de présenter des informations comparatives (entre 2 exercices), pour les entreprises du SYSCOHADA révisé cette information reste facultative. Les référentiels évaluent les stocks de la même manière : le montant le plus faible entre le coût des stocks et leur valeur nette de réalisation.

D'après la définition des IFRS concernant les immobilisations incorporelles, on ne peut dire que tel ou tel élément de l'actif doit être comptabilisé comme immobilisation incorporelle. En effet cela dépend de la capacité de l'entreprise à démontrer l'existence de l'immobilisation incorporelle en se référant sur la définition. Par exemple, une entité peut arriver à démontrer qu'elle contrôle sa relation avec ses clients (par conséquent cette relation peut être considérée comme immobilisation incorporelle) par contre une autre, ne disposant pas de pouvoirs légaux pour protéger sa clientèle et ni de la confiance ou fidélité de ses clients, ne pourra donc pas comptabiliser sa relation clientèle comme immobilisation incorporelle.

Pour finir, on note une absence de doctrine comptable d'origine locale. On a plutôt une doctrine africaine d'inspiration française qui est l'œuvre des consultants étrangers et qui ne garantit pas la prise en compte de toutes les spécificités culturelles.

La confusion des compétences entre les organes intervenant dans la normalisation comptable bloque l'adaptation de la norme technique par les autochtones. La recherche fondamentale locale n'est pas convoquée dans le processus de normalisation même si les enseignants sont parfois associés. En Afrique, l'histoire révèle que la mise en place de la norme technique précède la construction d'un organe de normalisation.

3.2. Mise en œuvre du SYSCOHADA révisé vers les normes IFRS : Du chantier à la réalité

Dans l'environnement SYSCOA (Système Comptable Ouest Africain)/OHADA (Organisation pour l'Harmonisation du Droit en Afrique) la relecture des deux référentiels comptables mis en application respectivement en 1998 et 2000 tardent à venir (voir l'article SYSCOA vs OHADA).

Depuis l'adoption de ces deux référentiels aucune modification significative n'est intervenue sur leur contenu. La relecture en cours de certains aspects du référentiel comptable de l'OHADA n'a toujours pas été validée par l'instance suprême normative : le conseil de Ministres.

Quant au SYSCOA, le Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA), normalisateur désigné peine à fonctionner à fortiori normaliser.

Contrairement à ce qui se passe dans cet environnement SYSCOA/OHADA, la normalisation comptable à l'international progresse au galop et la convergence entre les référentiels nationaux européens, japonais, américain, chinois, sud-coréen et les IFRS (International Financial Reporting Standards) avancent à grand pas. Le projet IFRS pour les PME (Petite et Moyenne Entreprise) suit son cours normal par la fin des commentaires sur l'exposé sondage y relatif.

Mieux l'Afrique du Sud est au "full IFRS" et est le 1er pays à adopter par anticipation le projet IFRS pour les PME (les commentaires sur l'exposé sondage de ce projet ne se sont terminés que le 01 octobre 2007).

Aucun projet connu de convergence vers les IFRS à ce jour, alors que la pression des investisseurs quant à la présentation de l'information financière selon un référentiel comptable généralement admis sur le plan international se fait de plus en plus forte.

Pour s'en convaincre il suffit d'observer les termes de références des audits de projets commandités par la banque mondiale, la BAD, ainsi que les bailleurs de fonds bilatéraux et multilatéraux: le référentiel comptable applicable est "les normes comptables internationales" ou un référentiel pouvant être considéré comme "équivalent".

Au-delà de l'environnement des projets, il y a l'investissement direct, à travers les filiales, des compagnies internationales soumises à des obligations de consolidation toute chose qui les contraint à adopter pour tout le groupe un référentiel comptable unique nécessaire à la clarté et à la fiabilité des informations financières.

Enfin, les secteurs spécifiques tels que : les mines, le pétrole dont les membres de l'OHADA et de l'UEMOA regorgent, sont dominés par des sociétés qui sont de plus en plus soumises à la production d'information financière selon les IFRS.

Pour couronner le tout, le Global Public Policy Committee (GPPC), composé des six plus grands cabinets d'audit (Deloitte, Ernst & Young, KPMG, PWC, Grant Thornton et BDO International), s'est réuni les 14 et 15 janvier 2008 à New York et a manifesté son souhait que les normes comptables internationales soient adoptées à l'échelle mondiale et cela en parallèle avec la convergence mondiale des normes d'audit et d'indépendance.

Comment les référentiels comptables SYSCOA/OHADA pourront-ils résister à toute cette pression multiforme qui s'annonce et se fait de plus en plus précis ?

Au risque de devenir peu compétitifs, de se voir marginalisés et par la suite, imposés le référentiel comptable international, il apparaît de plus en plus, pour ces pays, un intérêt évident pour la convergence de ces deux référentiels vers les IFRS.

Les corrections à apporter aux deux référentiels SYSCOA/OHADA pour que la convergence soit un succès ne nous semble pas hors de portée des pays visés tant leur référentiel, dans son contenu, est proche des normes comptables internationales.

Le projet IFRS pour une PME est une opportunité de convergence qui permettra sans doute aux pays de l'OHADA et du SYSCOA de freiner la multiplication des différences entre leur référentiel et celui de l'IASB (International Accounting Standard Board).

Il faut espérer que les normalisateurs des pays concernés puissent prendre rapidement le train déjà en marche et qui va de plus en plus vite pour le bien de leurs économies.

La notion d'information utile est une notion partagée par le SYSCOHADA et les normes internationales IFRS.

La présentation des états financiers sont désormais inspirée de la présentation des normes comptables internationales. Les immobilisations et l'approche par composants sont inspirées des normes comptables internationales.

Le tableau des flux de trésorerie : le TAFIRE a été remplacé par le tableau des flux de trésorerie pour se conformer à la présentation des états financiers conformément aux normes comptables internationales.

Le traitement des instruments financiers selon les normes comptables internationales sont désormais appliqués au SYSCOHADA à l'exception de la mesure à la juste valeur.

Les avantages de personnel : depuis le 1er janvier 2018, l'évaluation des indemnités de fin de carrière est devenue obligatoire dans le SYSCOHADA révisé.

Les notes annexes : le SYSCOHADA révisé compte les notes annexes au nombre de ses états financiers (elles sont au nombre de 36 obligatoires). Les notes annexes figuraient déjà dans les normes comptables internationales.

Malgré cette convergence, nous avons relevé certains points de divergences :

- La notion de juste valeur n'est pas prise en compte dans le SYSCOHADA révisé. Toutefois, le SYSCOHADA révisé retient la notion de valeur d'utilité qui semble s'apparenter à la notion de valeur de marché.

- La notion de pertinence partage signifie que les états financiers du SYSCOHADA révisé sont établis en direction de toutes les parties prenantes de l'entité alors que les normes

comptables internationales IFRS sont essentiellement destinées aux investisseurs sur le marché international.

- Le principe de prudence est fortement marqué dans le SYSCOHADA révisé alors que les normes internationales insistent sur la notion d'utilité de l'information financière.

Certaines divergences sont dues que les IFRS s'adressent aux grandes entreprises donc certaines informations sont obligatoires et qui sont facultatives pour les entreprises du SYSCOHADA révisé.

Toutefois, pour une véritable normalisation du SYSCOHADA révisé, nous proposons quelques recommandations aux pays membres de l'espace OHADA :

-Les pays membres doivent sursoir les conflits d'intérêts dans les structures organisationnelles mises en place pour le cheminement vers la norme internationale ;

- Ils doivent procéder à la structuration d'une autorité compétente forte qui fédère de façon participative les juristes et les comptables. Celle-ci va permettre de recevoir des propositions doctrinales d'amélioration de la norme ;

-Pour pallier aux difficultés d'application du SYSCOHADA, les pays membres de l'espace OHADA devraient mettre en place des organismes chargés d'apporter des mécanismes qui permettent de veiller à la conformité des normes nationales avec les normes internationales.

Conclusion

D'une manière générale, la convergence dépend fortement de la norme étudiée. Ainsi on rencontre que le SYSCOHADA révisé traite les stocks presque de la même manière que ça soit au niveau de la définition qu'au niveau de l'évaluation tandis qu'avec les immobilisations incorporelles quelques points de vue divergent avec les normes internationales.

A titre d'exemple les états financiers en IFRS aussi bien qu'avec le SYSCOHADA révisé, sont composés de beaucoup d'éléments dont les états annexés mais la différence est que le SYSCOHADA révisé autorise aux petites entreprises une présentation plus souple dite de « système minimal de trésorerie ».

Enfin les tableaux annexés sont remplacé par des Notes annexes qui sont au nombre de 36.

Concernant les dispositions générales, le SYSCOHADA révisé dit que les états financiers doivent vérifier 8 principes comptables dont certains sont soulignés aussi par les IFRS à savoir la continuité d'exploitation, la permanence des méthodes (appelé prééminence de la présentation en IFRS), l'intangibilité du bilan (c'est le principe de la compensation en IFRS), l'importance significative et la transparence (c'est le principe de l'image fidèle et conformité

aux IFRS), la méthode de la comptabilité d'engagement et l'importance relative et regroupement dites par les IFRS (ne sont pas parmi les 8 principes comptables du SYSCOHADA révisé) mais sont considérés comme une jurisprudence de la comptabilité OHADA, le principe de la spécialisation des exercices qui est considéré comme une jurisprudence IFRS.

Le grand chantier de la normalisation serait l'instauration d'un plan comptable cadre en vue d'éliminer les différences de cheminement institutionnel et de développement économique entre les Etats, ou d'un plan général avec un cadre conceptuel qui tient compte de toutes les spécificités contextuelles.

L'harmonisation des normes comptables vers les normes internationales est un élément indispensable pour le développement des pays membres de l'espace OHADA. Celle-ci va permettre de promouvoir la crédibilité des informations financières et comptables de qualité devant les grands regroupements politiques, économiques et sur les grandes surfaces financières ou boursières du monde. Elle constituera un facteur d'attractivité permettant d'inciter les investissements étrangers.

A l'heure des délocalisations de certaines activités (sites de production, centre d'appels, gestion et maintenance des systèmes informatiques) vers les pays à faible coût de main d'œuvre par la plupart des grands groupes, les économies des Etats-membres de l'OHADA pourraient tirer leur épingle en formant au plus tôt les jeunes Africains aux normes internationales IAS/IFRS.

BIBLIOGRAPHIE

Bampoky, B. (2013), « Les obstacles à une information financière fiable dans le système comptable OHADA », *Revue Ouest Africaine de Sciences Economiques et de gestion*, vol. 6, n° 2, octobre, p. 3-23. [https://www.cairn.info/revue des sciences de gestion](https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion)

Bigou-Laré, N. (2001), « Le SYSCOA et la pertinence de l'information comptable : une analyse de la pratique dans les entreprises togolaises, in 22ième Congrès de l'AFC, mai, *halshs-00584610*, 20 pages.

Causse, G. (2002), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone », *Revue Africaine de Gestion*, n° 20, septembre, 16 pages. 33

Colasse, B. (2009), « La normalisation comptable internationale face à la crise », *Revue d'Economie Financière*, vol. 95, n° 2, p. 387-399.

Colasse, B. (2004), « Harmonisation comptable internationale. De la résistible ascension de l'IASC/IASB », *Gérer et Comprendre*, n° 75, p. 30-40.

Colasse, B. et Standish, P. (1998), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Vol. 4 (Tome 2), 5-27.

Comptabilité Nationale et Gestion Quantitative de l'État dans les pays en voie de Développement – Plan Comptable de l'OCAM, Ministère de l'Economie et des Finances – Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques (bibliothèque du CNAM).

Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA), *Recommandation n°01/2014/COM/UEMOA/CCOA*, 05 août 2014□

Djambou, L.-M. (1984), *Plan comptable OCAM, Plan Comptable français : étude comparative des états financiers*, mémoire du Diplôme d'Expertise Comptable soutenu au mois de novembre, recueilli des archives de l'ANC en France.

Djambou, L.-M. (1984), *Liens entre les comptes de bilan, les marges de gestion du Plan Comptable Général 1982 et du Plan Comptable Général de l'OCAM (Les)*, mémoire d'Expertise Comptable diffusé par Bibliothèque (Centre de Documentation des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes de France), novembre-décembre.

Douvier Pedrosa, D. (2010), *Partenariats internationaux et réforme comptable dans l'espace francophone africaine : rôle et appui de la profession française. Bilan et perspectives*, mémoire d'Expertise Comptable présenté et soutenu au mois de novembre, recueilli de bibliothèque (Centre de Documentation des Experts Comptables et des Commissaires aux Comptes de France).

Feudjo, J. R. (2010), « Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? », *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 245-246, p. 149-158. [https://www.cairn.info/revue des sciences de gestion](https://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion)

Gouadain, D. (2000), « Le SYSCOA, ce méconnu », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 6, vol. 1, mars, p. 85-99.

Guillaumont, P. et Guillaumont, S. (2013), « Les accords de coopération monétaire de la zone franc : atouts et contraintes », in Symposium du 40ème Anniversaire de la Banque des Etats d'Afrique Centrale « Intégration monétaire en Afrique : expériences et perspectives », Malabo, 23 novembre.

HILMI, Y., ZOUINE, A. and 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 (Aug. 2020).

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).

Hoarau, C. et Teller, R. (2007), « IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique mondial ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. n° thématique, p. 116-131.

Jeanjean, T. et Ramirez, C. (2008), « Aux sources des théories positives: contribution à une analyse des changements de paradigme dans la recherche en comptabilité », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 2, tome 14, p. 5-25.

Ngantchou, A. (2011), « Le système comptable OHADA : une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon » ? », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 3 (tome 17), p. 31-53.

Nguéma, Y.-P. et Klutsch, S. (2010), « Quel avenir pour le droit comptable OHADA ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 432, p. 49-53.

Obert, R. (2000), *Droit comptable, comptabilité financière, audit : analyse et évolution*, Thèse présentée et soutenue à Paris au mois de septembre, document disponible à la bibliothèque du CNAM.

OCAM – Plan Comptable Général : nomenclature des biens et services, Conseil National de la Comptabilité, octobre 1972.

OHADA, *Réalisation d'un état des lieux des Conseils Nationaux de Comptabilité (CNC) et appui à la création et à l'opérationnalisation des CNC dans les Etats-Parties au Traité de l'OHADA en tenant compte des recommandations du ROSC*, Rapport réalisé en décembre 2015 et actualisé en mars 2016. <https://www.OHADA.com>

OHADA, *Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique*, adopté le 22 février 2000 et paru au JO OHADA n° 10 du 20 novembre 2000. <https://www.OHADA.com>

OHADA, *Acte Uniforme relatif au droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique*, adopté le 17 avril 1997 et paru au JO OHADA n° 2 du 1er octobre 1997. <https://www.OHADA.com>

OHADA, *Traité adopté le 17 octobre 1993*. <https://www.OHADA.com>

OHADA, *Nouvelle Acte Uniforme relatif au droit comptable OHADA 2017*. <https://www.OHADA.com>

Pintaux, P. (2002), « Le système comptable ouest-africain – L'intégration économique par la comptabilité », *Tertiaire* n° 104, novembre – décembre, pp. 44 – 56.

Plan Comptable Général des Entreprises, adopté par la Conférence des Chefs d'Etats et des Gouvernements de l'OCAM, édition 1988, bibliothèque du CNAM.

Raffournier, B. (2011), « Discussion de « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 17, vol. 1, p. 157 à 174.

UEMOA (1996), *Système Comptable Ouest Africain – Plan Comptable Général des Entreprises*, Editions Foucher, 831 pages.

UEMOA (1997), *Système Comptable Ouest Africain – Guide d'application*, Editions Foucher, 671 pages.

Véron, N. (2007), « Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales », *l'Économie Politique*, n° 36, p. 92-112.