

LA COMPTABILITE DE L'OHADA FACE AU CHOIX DES SPECIFICITES DES ACTIVITES ECONOMIQUES

THE ACCOUNTING OF OHADA FACING THE CHOICE OF THE SPECIFICITIES OF ECONOMIC ACTIVITIES

MVOGO Jean

Enseignant-Chercheur

Docteur PhD en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, Université de Dschang

Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA), Cameroun

oyiemvogo@yahoo.fr

Date de soumission : 11/06/2021

Date d'acceptation : 30/07/2021

Pour citer cet article :

Mvogo. J (2021) «La comptabilité de l'OHADA face au choix des spécificités des activités économiques»,
Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 3» pp : 617-631.

Résumé

La prédominance des comptes spécifiques de l'activité commerciale, industrielle et agricole dans le plan des comptes de l'OHADA au détriment d'autres activités, accule de scruter les particularités de celles-ci. Car, la portée sociale et économique des autres activités telles que l'activité hôtelière, l'activité associative, l'activité d'enseignement..., nécessite déjà une attention particulière sur le plan comptable. La portée d'un tel exercice a pour objectif non seulement de répertorier les spécificités comptables des activités commerciales, industrielles et agricoles mais aussi et surtout de proposer les particularités des autres activités à forte demande d'intégration dans le plan des comptes de l'OHADA. En premier lieu, cet article montre, classe par classe, les différents comptes qui permettent d'entrevoir les spécificités comptables de l'activité commerciale, industrielle et agricole. En second lieu, l'étude observe des limites sur le principe de parallélisme et de correspondance comptable sur les comptes de l'activité agricole et du compte marchandises hors activités ordinaires, et trouve donc un intérêt certain dans l'appel à l'insertion des comptes spécifiques des autres activités importantes ayant des particularités établies à défaut de créer des plans de comptes spécifiques.

Mots clés : Activité ; Intégration ; OHADA ; plan des comptes ; spécificités comptables.

Abstract

The predominance of specific accounts for commercial, industrial and agricultural activity in OHADA's chart of accounts to the detriment of other activities, drives us to scrutinize the peculiarities of these. Because, the social and economic scope of other activities such as hotel activity, association activity, educational activity, etc., already requires special attention from an accounting perspective. The scope of such an exercise aims not only to list the accounting specificities of commercial, industrial and agricultural activities but also and above all to propose the particularities of other activities with high demand for integration into the OHADA chart of accounts. . First of all, this article shows, class by class, the different accounts that provide a glimpse of the accounting specificities of commercial, industrial and agricultural activity. Secondly, the study observes limits on the principle of parallelism and accounting correspondence on the accounts of agricultural activity and the goods account excluding ordinary activities, and therefore finds a certain interest in the call for the insertion of specific accounts of other important activities having specific characteristics established in the absence of creating specific charts of accounts.

Keywords : Activity; Integration; OHADA; chart of accounts; accounting specificities.

Introduction

Choisir certaines activités économiques pour en faire des spécificités comptables, c'est a minima, assumer le risque d'être critiqué sur la non considération d'autres activités qui ont pourtant des particularités demandant aussi une attention comptable normative particulière. L'activité commerciale, l'activité industrielle et l'activité agricole sont les seules activités qui disposent des spécificités comptables assez bien représentées dans le plan des comptes de l'OHADA. Ce qui amène à s'interroger sur l'objet de ce choix normatif comptable de l'OHADA. Au point de vue pragmatique, l'attitude du comptable, confronté à la logique du plan comptable OHADA et à la complexité de la particularité du traitement de certaines opérations des activités non référencées dans les normes comptables de l'OHADA, n'est pas des plus commodes. Au point de vue théorique, le choix de ces seules activités (commerciale, industrielle et agricole) dans la spécification comptable de l'OHADA peut de plus en plus se manifester comme une limite considérable de son cadre comptable normatif qui nécessite d'être examinée et corrigée.

Si la lucidité de la majorité des parties prenantes de la comptabilité semble s'accommoder sur l'importance des spécificités dans le traitement comptable de certaines opérations réalisées par des entités (Mbaye & Wade, 2020), le choix des activités susceptibles d'utiliser des particularités comptables spécifiques n'est pas toujours très aisé.

Tandis que les spécificités comptables des activités commerciales, industrielles et agricoles se sont consolidées au cours des précédentes réformes comptables OHADA, les activités de transport, hôtelières, associative et sanitaire pour ne citer que celles-là, continuent d'attendre que la normalisation comptable de l'OHADA connaisse un regain d'intérêt sur leurs particularités. Il importe d'appréhender les particularités de ces activités en exposant leurs difficultés d'adaptabilité aux comptes existants dans le plan comptable OHADA actuel, à l'effet de donner des pistes nécessaires devant servir à une éventuelle modification de son cadre compte tenant compte de ces aspects.

En effet, le fait que le cadre comptable de l'OHADA ait outillé certaines activités (commerciale, industrielle et agricole) sur le plan spécifique au détriment d'autres non moins importantes dans le tissu économique et social, peut concourir à cristalliser non seulement le doute et l'analyse comptable non harmonisée des opérations spécifiques de ces activités mais aussi, des imprécisions sur la prise des décisions de gestion pour les comptes qui analysent ces opérations spécifiques (Colasse, 2009). En revanche, le fait de tenir compte des spécificités d'autres activités influentes (hôtellerie, associative, sanitaire...) du tissu

économique et social peut contribuer à bonifier les pratiques comptables de ces entités et à générer des choix comptables pertinents. L'intégration de ces aspects comptables dans le plan comptable serait d'autant plus capitale que les entités qui exercent ces activités représentent une fraction importante et toujours progressive des organisations dans l'espace de l'OHADA. D'où la problématique suivante : peut-on se contenter des seules spécificités actuelles des comptes du cadre comptable de l'OHADA ?

Avec pour origine l'OHADA (2000, 2017), cet article s'intéresse aux activités ayant des spécificités comptables dans le plan des comptes de l'OHADA et propose des activités dont des particularités devraient être prises en compte en vue de rendre l'analyse comptable des opérations spécifiques des entités qui exercent ces activités aisée et harmonisée. Pour ce faire, les différentes spécificités comptables de l'activité commerciale, industrielle et agricole sont exposées dans un premier temps. Le second temps d'analyse de cet article relève d'abord, les difficultés opérationnelles de certains comptes de l'activité agricole et du compte « Marchandises hors activité ordinaire » ; ensuite, il examine les spécificités des activités qui demandent à être intégrées, de par leur importance dans le tissu économique et social aussi bien national qu'international, dans le cadre normatif comptable de l'OHADA.

1. La revue des spécificités comptables de certaines activités économiques prévues dans le cadre comptable actuel de l'OHADA

1.1. Les activités ayant des spécificités comptables établies dans le plan des comptes de l'OHADA

Nonobstant un cadre normatif de comptabilité financière garant de l'égalité entre toutes les activités économiques dans les analyses comptables, certaines activités ont une place de choix dans le plan des comptes de l'OHADA. Il s'agit de l'activité commerciale, industrielle et agricole. Le cadre comptable de l'OHADA a doté à ces activités des comptes spécifiques et des analyses comptables appropriées. Or sur le plan économique le bilan de ces activités semble modeste au regard des chiffres présentés par l'étude de Ngongang et Kadouamai (2008) sur les mutations comptables OCAM/OHADA portant sur les entreprises camerounaises. Selon ces auteurs, Les entités qui effectuent les activités de commerce, d'industrie et d'agriculture observent moins les obligations comptables de l'OHADA. Or, les entreprises exerçant ces activités sont les plus nombreuses avec une représentation du tissu économique de plus de 65%.

L'étude de Mbaye et Wade (2020) est elle aussi critique, de même que celle de Mvogo (2021) qui montre que le cadre comptable normatif de l'OHADA s'est focalisé sur les particularités des activités de commerce, d'industrie et d'agriculture, sans pour autant s'ouvrir aux spécificités d'autres activités économiques et sociales, comme l'hôtellerie, la santé, l'enseignement, l'association... Ces particularités des activités de commerce, d'industrie et d'agriculture ont également fait l'objet de consolidation dans des différentes réformes comptables qu'ont connus des pays d'Afrique subsahariens. Toutefois, les particularités des activités de commerce et d'industrie sont plus lointaines dans l'histoire comptable de l'OCAM à l'OHADA que celles de l'activité agricole. Car, c'est l'arrivée de l'OHADA dans la pratique comptable qui fait apparaître les particularités de l'activité agricole. Par ailleurs, l'histoire du tissu économique et social subsaharien montre que les activités de commerce, d'industrie et d'agriculture ont toujours été les plus exploitées et florissantes dans les pays d'Afrique noire (Djongoué, 2015). Malgré l'arrivée et la croissance d'autres activités, le cadre comptable de l'OHADA reste pauvre pour les spécificités des activités autres que le commerce, l'industrie et l'agriculture.

1.2. Les principales particularités comptables des activités de commerce d'industrie et d'agriculture présentes dans le plan des comptes actuelle de l'OHADA

La comptabilité financière ou comptabilité générale est au centre du cadre comptable de l'OHADA. L'une de ses attributions est d'enregistrer toutes les opérations d'ordre économique et social dans les comptes. Le cadre comptable a donc prévu un ensemble de comptes qui, en principes, doivent satisfaire toutes les formes d'entités sans distinction, du moment où ces organisations n'obéissent pas à une réglementation comptable particulière comme des entreprises bancaires et assimilées ou les entreprises d'assurance ou encore certains organismes étatiques régis par la comptabilité publique. Paradoxalement, le plan des comptes de l'OHADA a choisi de tenir compte prioritairement des particularités comptables des activités de commerce, d'industrie et d'agriculture. Ces particularités apparaissent dans les comptes des classes 2, 3, 6 et 7.

1.2.1 Les spécificités comptables des comptes patrimoniaux

Les comptes patrimoniaux sont des comptes du bilan. Ils renvoient aux comptes des classes 1 à 5. HILMI, Y., ZOUINE, A., & FATINE, F. E. (2020). Mais pour les particularités

comptables des activités de commerce, d'industrie et agricole concernant cet état financier de synthèse (le bilan), seuls les comptes des classes 2 et 3 sont concernés.

Tableau N°1 : L'identification des spécificités comptables des activités économiques de la classe 2

Comptes de la classe 2	Numéros de comptes spécifiques	Intitulés des comptes	Activités concernées
Terrains	2211	Terrains d'exploitation agricole	Agriculture
	2231	Terrains bâtis pour Bâtiments industrielles et agricole	Agriculture et industrie
Bâtiments, installations techniques et agencement	2311	Bâtiments industriels	Industrie
	2312	Bâtiments agricoles	agriculture
Matériels, Mobiliers et actifs biologiques	2411	Matériels industriels	Industrie
	2412	Outils industriels	
	242	Matériels et Outils agricoles	agriculture
	246	Actifs biologiques	

Source : l'auteur sur la base de l'OHADA (2017)

Selon ce tableau 1, les activités d'industrie et d'agriculture sont principalement bien représentées parmi les immobilisations corporelles retenues par le cadre comptable de l'OHADA. Les comptes dont l'utilisation peut être faite par toute entité sans distinction d'activité, ne sont pas cités dans ce tableau malgré qu'une partie de leurs intitulés partage, à certains niveaux, la consonance de certaines activités économiques. Il s'agit sans être exhaustif des comptes 2313, 2413 dont les intitulés sont respectivement, bâtiments administratifs et commerciaux, matériel commercial. Le terme commercial employé dans les comptes de la classes 2 ne saurait être assimilé à une activité commerciale car, il renvoie à la fonction commerciale dont toute entité est sensée avoir pour une bonne distribution de ses marchandises, produits ou services.

Au fil du temps, de nombreux comptes dans certaines activités se sont créés dans le plan des comptes de l'OHADA et notamment en activité commerciale, industrielle et agricole, ressortant plusieurs spécificités d'entités dans les comptes de la classe 3. Il est possible donc d'identifier les comptes de ces activités primordiales du plan des comptes de l'OHADA dans la classe 3. Ces comptes sont donnés par le tableau suivant :

Tableau N°2 : L'identification des spécificités comptables des activités économiques de la classe 3

Comptes de la classe 3	Numéros de comptes spécifiques	Intitulés des comptes	Activités concernées
Marchandises	311	Marchandises A	Commerciale
	312	Marchandise B	
	313	Actifs biologiques	Agricole
Matières premières et fournitures liées	321	Matières premières A	Industrielle
	322	Matières premières B	
	323	Fournitures A et B	
Autres approvisionnement	331	Matières consommables	Industrielle
	332	Fournitures d'atelier et d'usine	
Produits en cours	341	Produits en cours	Industrielle
	342	Travaux en cours	
	343	Produits intermédiaires en cours	
	344	Produits résiduels en cours	
	345	Actifs biologiques en cours	Agricole
Produits finis	361	Produits finis A	Industrielle
	362	Produits finis B	
	363	Actifs biologiques	Agricole
Produits intermédiaires et résiduels	371	Produits intermédiaires	Industrielle
	372	Produits résiduels	
	373	Actifs biologiques	Agricole

Source : l'auteur sur la base de l'OHADA (2017)

Sur le plan commercial, les comptes 311 et 312 représentent les stocks de marchandises qui sont exploités par les entités exerçant l'activité commerciale. A l'intérieur des stocks de marchandises, se trouvent les stocks d'actifs biologiques (compte 313) qui sont exploitées par les entités exerçant l'activité agricole. Les entités à activité agricole, avec les comptes 345, 363 et 373 sous l'intitulé d'Actifs biologiques, sont aussi représentés dans les stocks de produits encours, produits finis et produits intermédiaires et résiduels. En revanche, la grande majorité des comptes de la classe 3 bénéficient à l'activité industrielle. Il s'agit des comptes 321, 322, 323 pour les matières premières et fournitures liées, des comptes 331 et 332 pour les autres approvisionnements, des comptes 341, 342, 343 et 344 pour les produits encours, les comptes 361 et 362 pour les produits finis et en fin les comptes 371 et 372 pour les produits intermédiaires et résiduels. Les autres activités notamment l'activité hôtelière, l'activité hospitalière ou l'activité associative n'ont pas véritablement les comptes spécifiés dans cette classe des stocks.

1.2.2 Les particularités comptables des comptes de gestion

Les particularités des entités à activité commerciale et industrielle concernant les comptes de charges de la classe 6, sont données par le tableau suivant :

Tableau N°3 : L'identification des spécificités comptables des activités économiques de la classe 6

Comptes de la classe 6	Numéros de comptes spécifiques	Intitulés des comptes	Activités concernées
Achats et variations de stocks	601	Achats de marchandises	Commerciale
	602	Achats de matières premières et fournitures liées	Industrielle
	6031	Variations de stocks des marchandises	Commerciale
	6032	Variations de stocks des matières premières et fournitures liées	Industrielle
	6041	Matières consommables	
	6044	Fournitures d'ateliers et d'usine	

Source : l'auteur sur la base de l'OHADA (2017)

D'après le tableau 3, il apparaît que seules l'activité commerciale et l'activité industrielle sont bien spécifiées dans les comptes de la classe 6. Ainsi, les comptes 601 et 6031 aux intitulés respectifs d'achat des marchandises et de variations de stocks des marchandises, concernent l'activité commerciale. Toutefois, les entités agricoles qui achètent généralement les actifs biologiques pour les revendre en l'état, utilisent aussi ces comptes. Or, tel que le montre le tableau 2 sur les stocks, un compte spécifique d'actifs biologiques pour les achats devrait exister parmi les comptes de la classe 6 pour assurer la continuité sans ambiguïté, l'utilisation du compte 313 « Marchandises, actifs biologiques », lors de la passation des écritures d'entrées en stocks dans les entreprises agricole. Toujours à partir de ce tableau, il ressort que, les comptes 602, 6032, 6041 et 6044 dont les intitulés correspondants sont dans le tableau, concernent les spécificités d'une entité industrielle. Néanmoins, l'activité agricole de transformation des matières étant spécifiée au niveau des stocks (confère tableau 2) en ce qui concerne les comptes de produits en cours, produits finis et produits intermédiaires et résiduels et non spécifiée au niveau des achats, doit aussi utiliser ces comptes.

Les produits sont très souvent présentés comme des ressources qui permettent à l'entité de survivre dans le temps. En effet, une structure qui est en crise de produits ne saurait continuer son activité. Ce paragraphe permet de spécifier les activités qui ont une place de choix dans les comptes de produits de la classe 7. Il est à cet effet évoqué tour à tour, les spécificités de l'activité commerciale, industrielle et agricole. Ces éléments sont présentés par le tableau suivant :

Tableau N°4 : L'identification des spécificités comptables des activités économiques de la classe 7

Comptes de la classe 7	Numéros de comptes spécifiques	Intitulés des comptes	Activités concernées
Ventes	701	Ventes de marchandises	commerciale
	702	Ventes de produits finis	Industrielle
	703	Ventes de produits intermédiaires	
	704	Ventes de produits résiduels	
	705	Travaux facturés	
Subvention d'exploitation	714	Indemnités et subventions d'exploitation (entité agricole)	Agricole
Production immobilisée	72	Production immobilisée	Industrielle
Variations des stocks de biens et de services produits	734	Variations des stocks de produits en cours	Industrielle
	736	Variations des stocks de produits finis	
	737	Variations des stocks de produits intermédiaires et résiduels	

Source : l'auteur sur la base de l'OHADA (2017)

Dans le tableau ci-dessus, le comptes 701 ventes de marchandises, concerne les produits de vente des entités à activité commerciale. Toutefois, lorsqu'une entité agricole revend en l'état les actifs biologiques, son produit de vente doit être enregistré dans le compte 701 à cause de l'inexistence d'un compte de vente des actifs biologiques. L'activité industrielle est représentée dans les produits, pour les ventes par les comptes 702, 703, 704, et 705 ; pour la production immobilisée, par le compte 72 ; pour la variation des stocks de biens et de services produits, par les comptes 734, 736, 737. Nonobstant, l'activité agricole peut également utiliser certains de ces comptes lorsqu'elle transforme les actifs biologiques-matières premières en actifs biologiques-produits.

De manière spécifique dans la classe 7, l'activité agricole est représentée par le compte 714 indemnités et subvention d'exploitation (entité agricole).

2. Troubles analytiques de certains comptes et imploration d'intégration des spécificités comptables d'autres activités dans le plan des comptes de l'OHADA

2.1. Difficultés analytiques des comptes spécifiques de l'activité agricole de l'OHADA

L'existence des spécificités des activités dans les comptes de stocks, de charges et de produits contribuent à l'analyse comptable cohérente basée sur le principe du parallélisme des comptes de ces trois classes. Toutefois, les mécanismes normatifs actuels de l'OHADA n'assurent toujours pas les mêmes résultats de choix des comptes spécifiques pour l'activité agricole sur les trois classes des comptes. Le respect du parallélisme des comptes que certains auteurs qualifient de « règles » ne garantit pas à cette activité l'utilisation des comptes spécifiques malgré les traitements proposés par le guide d'application de l'OHADA.

Ainsi, il devient laborieux de faire une analyse comptable comparative de l'activité agricole par rapport à l'activité commerciale ou industrielle sur la base des comptes nécessitant l'application du parallélisme comptable à partir des comptes existants.

Le cadre comptable de l'OHADA a prévu l'utilisation des comptes spécifiques pour l'activité agricole. Les classes 2 et 3 relèvent à suffisance ces spécificités. La classe 2 (immobilisations) concernant l'activité agricole, regroupe les comptes 2211, 2231 pour les terrains, 2312 pour les bâtiments et 242, 246 pour les matériels, outillages et actifs biologiques. La classe 3 (stocks) donne des informations suivantes pour l'activité agricole pour :

- une entité agricole à vocation commerciale, du compte 313, « marchandises, activités biologiques » ;
- une entité agricole à but industrielle, des comptes 345, 363 et 373 dont les intitulés sont respectivement : « Produits en cours, Actifs biologiques », « Produits finis, Actifs biologiques », « Produits intermédiaires et résiduels, Actifs biologiques ».

A cet effet, parce que l'analyse de ces comptes de stocks est liée rigoureusement à celle de certains comptes de charges et de produits, il serait donc nécessaire qu'il y ait continuité des spécificités représentatives de ces comptes au niveau des charges et des produits des activités ordinaires.

Contrairement à certains comptes de stocks comme le compte 311 marchandises A ou le compte 361 produits finis A dont la correspondance analytique est le comptes 601, 6031, 701 pour les marchandises et 702 ; 736 pour les produits finis, les comptes 313, 345, 363, ou 373 n'ont pas de correspondance analytique au niveau des charges et des produits en tant que spécificités de l'activité agricole. Ainsi, une entité agricole à vocation commerciale ou industrielle, pour les achats, productions et ventes des actifs biologiques, doit réadapter les comptes classiques d'achats et de produits pour une bonne analyse comptable de son activité alors qu'elle a des comptes spécifiques de stocks.

2.2. Incertitude analytique du compte de marchandises HAO à celles des charges et de produits

En examinant des comptes de stocks (classe 3), il apparaît que le compte 318 « Marchandises hors activités ordinaires », représente les stocks de marchandises non récurrents dont le montant est supérieur à 5% du total de l'actif circulant. Par conséquent, les comptes d'achats et de ventes de marchandises hors activités ordinaires devraient exister pour assurer le corolaire de parallélisme dans l'analyse comptable y afférente. Dans le cas particulier de ces marchandises hors activités ordinaires, à partir de la règle de parallélisme comptable des stocks, il ressort que le cadre comptable de l'OHADA ne dispose pas de correspondance de ce compte tant au niveau des comptes d'achats qu'au niveau de ceux des ventes. Car, en parcourant l'ensemble des comptes d'achats (classes 6) et de ventes (classe 7), aucun de ces comptes n'est disposés ou préparés à accueillir les achats hors activités ordinaires (classe 6) ou des ventes hors activités ordinaires (classe 7). Par ailleurs, les comptes de la classe 8 (charges et produits hors activités) ne sont pas habilités à accueillir soit les achats de marchandises hors activités ordinaires soit les ventes de marchandises hors activités ordinaires. De ce fait, il devient difficile de rendre ce compte fonctionnel dès lors qu'il y a des flux d'achats ou de ventes des marchandises qualifiées de hors activité ordinaire. Quel était donc l'intérêt de créer ce compte si toutes les conditions de son utilisation n'avaient pas été prévues ? Cette situation laisse embarrassante les parties prenantes de l'affaire comptable qui au quotidien, pratiquent ou font des recherches sur la normalisation comptable OHADA. Toutefois, il peut être envisagé de créer des comptes de correspondance du comptes 318 « Marchandises hors activités ordinaires » pour accueillir les achats et des ventes de marchandises hors activités ordinaires. A cet effet, d'une part, un sous compte d'achats des marchandises hors activités ordinaire serait créé et logerait dans le compte 83 « Charges hors

activités ordinaires » et d'autre part, un autre sous compte de ventes des marchandises serait nécessaire pour s'installer dans le compte 84 « Produits hors activités ordinaires » pour assurer la cohérence dans l'analyse comptable des flux convoquant ces comptes. Cela ne va peut-être pas assurer un parallélisme de forme mais plutôt un parallélisme de fond sur le plan comptable avec un corolaire vérifiable. Pour Mvogo (2021), de tels réaménagements doivent être effectués pour rendre la normalisation comptable de l'OHADA dynamique afin de réduire au maximum des équivoques sur l'analyse comptable. Par ailleurs, l'assurance d'une analyse comptable de qualité qui entraînerait une bonne prise de décisions de gestion dans les entités, repose sur la prise en compte permanente des observations pertinentes relevées par des chercheurs ou des professionnels de comptabilité.

2.3. Demande d'insertion dans le plan des comptes de l'OHADA des spécificités comptables de certaines activités économiques

Les méthodes d'évaluation des emplois et des ressources, la qualification des produits et des charges dans le compte de résultat, le choix des financements et la réalisation des investissements peuvent conduire à des réalités particulières, commandant l'utilisation des comptes spécifiques. En dehors des entités à activité commerciale, industrielle et agricole qui sont remarquablement représentées dans le plan des comptes de l'OHADA, d'autres entités, au vue de leurs importance sur le plan social et économique, demande à avoir des comptes spécifiques liées à leurs activités et qui n'ont pas de plan comptable spécifiques. Il s'agit, sans être exhaustif, des entités à but lucratif ou non qui sont régies par le cadre comptable de l'OHADA à savoir : les hôtels, les associations, et les établissements privés d'enseignement.

Les entités hôtelières sont caractérisées par l'importance des immobilisations avec des rénovations quasi régulières, la présence de plusieurs prestations (hébergement, restauration, loisir...), les style de gestion multiple (gérance libre, propriétaire gestionnaire, ...). Ces particularités n'étant pas prévues dans le plan comptable général de l'OHADA, laissent les entités hôtelières du même secteur d'activité d'avoir des différences dans le choix de certains comptes. Et cela ne facilite pas la comparaison des informations comptables entre ces entités. A cet effet, certains comptes devraient être créés pour tenir compte des spécificités de ces entreprises. Ce travail propose quelques exemples de comptes qui pourraient être intégrés dans le plan comptable de l'OHADA pour faciliter l'analyse comptable des entités hôtelières. Au niveau des immobilisations (classe 2), les comptes de monte-charge, ascenseur, climatisation, sonorisation, signalisation, espace vert, revêtement des murs, matériels de conservation, matériel de préparation et matériels de cuissons...

Pour la classes 3 (comptes de stocks), les comptes de denrée périssables ou non, boissons alcoolisées ou non, produits alimentaires... pour la classe 4 (compte de tiers), les comptes de clients des organismes publics ou privés, clients des ministères, clients des sociétés... pour la classe 6 (comptes de charges), les comptes d'achats des denrée périssables ou non, des boissons alcoolisées ou non, des produits alimentaires... pour la classe 7 (comptes de produits), les ventes des denrées périssables ou non, des boissons alcoolisées ou non, des produits alimentaires...

En ayant pour champ d'activité la formation (enseignement, services à l'enseignement et à l'étudiant) et le soutien à la formation (gestion des activités et des différentes ressources...), les établissements d'enseignement ont des spécificités qui ne sauraient continuées à être occultées par la normalisation comptable de l'OHADA. Le plan comptable actuel de l'OHADA ne possède pas encore ces spécificités qui sont essentielles pour ces entités d'enseignement. Il serait donc fondamental, dans l'intérêt de rendre l'analyse comptable de ces entités harmonisées et comparables dans le temps et dans l'espace, d'incorporer dans le plan comptable de l'OHADA les comptes spécifiques des établissements d'enseignement. Par exemple, le compte de fonds de bibliothèque, le compte des équipements d'enseignement spécialisé...

Le secteur associatif a une activité qui occupe une place non moins importante dans l'environnement économique et social. En effet, les gouvernements le considèrent comme un instrument stratégique de développement économique et social. Dans bon nombre de secteur économiques, on retrouve les associations. Ces entités ont des particularités se rapportant tant aux besoins de leurs membres et de leurs donateurs, qu'aux besoins de leur public et de leurs partenaires. Ces caractéristiques font de l'association une activité spécifique par rapport aux autres organisations. Cependant, le paysage comptable de l'OHADA dans sa forme actuelle ne tient pas compte de ces particularités qui sont pourtant réelles dans ce secteur. Pour rendre le système d'information des entités associatives performantes, il serait indispensable de leurs élaborer les comptes spécifiques dans le plan comptable de l'OHADA. Il peut donc s'agir des comptes de fonds associatifs, des comptes de fonds dédiés, des comptes de cotisations ...

Conclusion

Les études théoriques et empiriques sur le cadre comptable de l'OHADA ont porté sur plusieurs aspects notamment les normes comptables, l'audit, les états financiers, les pratiques comptables etc.

Dans le cadre de cet article qui porte sur les spécificités comptables de l'OHADA sur certaines activités, nous avons opté pour une analyse simultanée qui présente des activités économiques ayant des particularités comptables avérées dans le plan des comptes de l'OHADA et des entités à activités dont l'intégration des spécificités serait désirée pour promouvoir la comparaison de leurs données dans le temps et dans l'espace. A partir du nouvel acte uniforme de l'OHADA et de son guide d'application du système comptable, il a été examiné en premier lieu les spécificités comptables de certaines activités économiques qu'on observe dans le plan comptable actuel de l'OHADA, et en second lieu, les limites analytique des comptes de l'activité agricole et du compte « Marchandises hors activités ordinaires » et la supplique d'intégration des spécificités comptables d'autres activités dans le plan des comptes de l'OHADA.

De cette recherche, il ressort que, l'activité commerciale, l'activité industrielle et l'activité agricole sont des activités déterminantes qui détiennent plus de spécificités comptables dans le plan des comptes de l'OHADA. Des comptes propres à chacune de ces activités ont été identifiés malgré la crise analytique comptable des comptes spécifiques de l'activité agricole et du compte « Marchandises hors activités ordinaires ». Dans la même veine, le souhait d'une incorporation des particularités des entités hôtelières, associatives et d'enseignement et autres, est fait pour faciliter la consolidation et l'analyse des données de ces organisations sur le plan sectoriel national ou international. Toutefois, l'admission de ces analyses doit observer que toutes les activités économiques et toutes les spécificités des comptes ne sont pas évoquées. Par ailleurs, cette recherche donne l'opportunité soit de bonifier le plan comptable actuel avec l'intégration des comptes spécifiques des activités importantes, soit de créer des plans des comptes spécifiques pour certaines activités pour l'intérêt des entités spécifiques et de leurs parties prenantes.

BIBLIOGRAPHIE

- Colasse, B. (2009). La normalisation comptable internationale face à la crise. *Revue d'Economie Financière* 95, 387-399.
- Colasse, B. (2009). Le Syscoa-OHADA à l'heure des IFRS. *Revue Française de Comptabilité*, 25 (2), 25-29.
- Djongoué, G. (2015). Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes. Thèse de Doctorat non publiée, Université de Bordeaux.

- 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). Retrieved from <https://revue-isg.com/index.php/home/article/view/237>
- 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. (2003). Place et rôle de la normalisation comptable en France. RFG, n° 147
- MBAYE, M. & WADE, M. (2020). « Les spécificités comptables des projets de développement : le cas du Sénégal ». *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, Volume 4, numéro 2, pp : 43 – 64.
- Mvogo, J. (2020). Difficultés de production des états financiers des très petites entreprises au Cameroun. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(4), 1 - 20.
- Mvogo, J. (2021). «Mutations polémiques du système minimal de trésorerie dans la réforme de l'OHADA de 2017». *Revue Internationale du Chercheur*, Volume 2, Numéro 2, pp : 1152 – 1169.
- Ngongang, D. et Kadouamai, S. (2008). Mutation comptable OCAM/OHADA et facteurs déterminants du changement dans les entreprises camerounaises. *Euro Mediterranean Economics and Finance Review*, 3(1), 190-207.
- OHADA, (2000). Acte Uniforme Portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des entreprises et système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal Officiel OHADA*, numéro 10, édition du 20 novembre 2000, Yaoundé, 752 p.
- OHADA, (2017). Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et système comptable OHADA (SYSCOHADA). *Journal Officiel OHADA*, numéro spécial, édition du 15 février, Yaoundé, 1246 p.