Revue Internationale des Sciences de Gestion
ISSN: 2665-7473
Volume 4 : Numéro 4

Appropriation du Système comptable OHADA : Etat de lieux dans les PME congolaises

Appropriation of the OHADA accounting system: State of play in Congolese SMEs

BALAGA IRAGI Nelson-Patient
Enseignant Chercheur
Institut Supérieur de Commerce de Bukavu
Département de Comptabilité et de Fiscalité
République Démocratique du Congo
nelsonbalaga86@gmail.com

MURHULA CIRHUZA Paterne
Enseignant Chercheur
Institut Supérieur de Commerce de Bukavu
Département de Comptabilité et de Fiscalité
République Démocratique du Congo
paternemurhula3@gmail.com

Date de soumission : 05/09/2021

Date d'acceptation : 12/10/2021

Pour citer cet article :

BALAGA IRAGI. N P & MURHULA CIRHUZA. P (2021) «Appropriation du Système comptable OHADA : Etat de lieux dans les PME congolaises », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 4 » pp : 335 - 359

Résumé

La présente étude cherchait à saisir les motivations à la base de non appropriation du SYSCOHADA par certaines PME Congolaises. Cette étude qualitative a été menée auprès des trente (30) acteurs considérés comme piliers dans l'appropriation du référentiel comptables OHADA tels que les comptables, les dirigeants d'entreprises, les experts comptables, les fiscalistes, les banquiers et les chercheurs en comptabilité. Les résultats montrent que les premières difficultés sont d'ordre cognitif, comptable, financier et fiscal. En effet, la fraude et évasion fiscale, l'ignorance du rôle de la comptabilité, des outils comptables, du coût d'une bonne comptabilité et de l'absence d'encadrement de PME ont été avancés par les parties prenantes. La discrimination du dirigeant de la PME lors de formation, la présence d'une voie de sortie en cas d'absence de comptabilité, l'absence du cursus de gestion pour le dirigeant, des opérations basées plus sur la confiance que sur les pièces, l'irresponsabilité des cabinets comptables, l'incompétence des comptables d'entreprises, l'ignorance du système comptable associé à chaque catégorie d'entreprise, l'ignorance des avantages d'une bonne comptabilité sont perçus comme les deuxièmes grandes difficultés.

Mots-clés : PME ; Appropriation ; SYSCOHADA ; Outils de gestion.

Abstract

The present study sought to grasp the underlying motivations for the non-appropriation of SYSCOHADA by certain Congolese SMEs. This qualitative study was carried out among the thirty (30) actors considered as pillars in the appropriation of the OHADA accounting framework such as accountants, business managers, accountants, tax specialists, bankers and accounting researchers. The results show that the first difficulties are cognitive, accounting, financial and fiscal. Indeed, fraud and tax evasion, ignorance of the role of accounting, accounting tools, the cost of good accounting and the lack of supervision of SMEs have been put forward by stakeholders. Discrimination against the manager of the SME during training, the presence of an exit route in the event of lack of accounting, the absence of a management course for the manager, operations based more on trust than on documents, the irresponsibility of accounting firms, the incompetence of business accountants, ignorance of the accounting system associated with each category of business, ignorance of the advantages of good accounting are seen as the second great difficulties

Keywords: SME ; Appropriation ; SYSCOHADA ; Management tools

Introduction

La tendance des plusieurs pays à adopter des normes comptables internationales est l'une des caractéristiques de l'environnement comptable actuel (Mayimbi & Kamavwako, 2016). Cet élan a été observé depuis l'adoption des normes de l'International Accounting Standards (IAS) /International Financial Reporting Standars (IFRS) par l'Union Européenne en 2002 et la signature de l'accord de Norwalk entre l'International Accouting Standards Board (IASB) et le Financial Accounting Standars Board (FASB), normalisateurs européen et américain. Ces derniers avaient convenu en octobre 2004 d'élaborer un cadre conceptuel commun aux deux organisations (Obert, 2011). Dans les différents pays développés, des structures sont mises en place pour s'occuper de la normalisation : Autorité Française des Normes Comptables (France), le Conseil Allemand de la Normalisation (Allemagne), l'Accounting Standards (Royaume-Uni) et le FASB (Etats-Unis) (Robert, 2009).

Cet effort de normalisation s'est rapidement répandu dans les autres Etats et/ou régions du monde. Les pays africains ne sont pas restés en marge de cette tendance. Poussés par l'émergence de la concurrence dans le monde des affaires, beaucoup d'entre eux (surtout ceux de l'Afrique de l'Est, de l'Ouest et Centrale) ont effectué des mutations de leur système comptable du plan OCAM (Organisation Comptable Africaine, Malgache et Mauricienne) au système comptable OHADA (Organisation pour Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires). D'autres, par contre (à l'instar du Burundi) se sont lancés dans la dynamique d'adapter leur système comptable aux normes IFRS (Massimango, 2018). Des pays comme la RDC ont complètement abandonné leurs normes nationales au profit de celles de l'OHADA (Bampoky, 2019). Cette mutation est justifiée, en partie, par la globalisation financière et la recherche de la compétitivité. En effet, l'existence de normes comptables multiples ne permet pas aux investisseurs sur les marchés de disposer d'une information satisfaisante du fait de son manque d'homogénéité (Collase, 2009 ; Obert, 2004). Par conséquent, les entreprises de toute nationalité (ou celles se trouvant sur un espace géographique donné) qui cherchent à lever les fonds sur les marchés internationaux (ou régionaux) devraient diffuser une information qui repose sur un système de normes unifiées (Boniface, 2018).

Cette étude porte sur l'appropriation du Système Comptable OHADA ; un état des lieux dans la ville de Bukavu. La RDC a adopté définitivement l'OHADA depuis le 12 septembre 2012. La décision prise par l'exécutif congolais témoigne sa ferme volonté et sa détermination d'assainir davantage le cadre des affaires. Elle démontre aussi la volonté des autorités à

consolider l'Etat de droit favorable au développement économique et à la coopération régionale (Journal officiel de la RDC, 2010). L'adoption de l'OHADA par la RDC est justifiée par deux facteurs principaux. Premièrement, le cadre légal et réglementaire de la comptabilité en RDC n'avait pratiquement pas évolué depuis une trentaine d'années. Les faits suivants en sont une explication :-Les normes comptables contenues dans le Plan Comptable Général Congolais (PCGC) avaient été conçues en 1976 et n'avaient pas suivi les évolutions au plan international, -les normes du PCGC étaient très différentes dans leur conception comme dans leur architecture des normes IFRS , -les normes d'audit applicable en RDC étaient non définies par une loi, ni par une profession ni par un règlement ,-le cadre légal et environnemental dans lesquels étaient exercés le métier d'audit ne favorisaient pas une bonne application des normes professionnelles et la prédominance des règles fiscales sur les règles comptables apparaissaient comme un frein à la transparence de l'information financière et de sa fiabilité. Deuxièmement, l'inadaptation du plan comptable rendait difficile la mobilisation des fonds et la promotion des investissements à cause de l'illisibilité de l'information financière (BanqueMondiale, 2010)[1].

Cette étude poursuit un seul objectif, celui de comprendre et s'imprégner des difficultés rencontrées jusqu'à ce jour par certaines PME de Bukavu, dans la mise en place des exigences du SYSCOHADA.

L'importance de cette recherche est justifiée par deux raisons majeures : Premièrement, l'observation faite dans les PME de Bukavu montre que certaines n'appliquent aucune norme comptable standard, par conséquent, elles diffusent toujours une information financière peu fiable et non pertinente. Deuxièmement, malgré l'obligation faite à toutes les entreprises congolaises depuis le 1er janvier 2014, d'appliquer intégralement les prescrits de l'OHADA en matière des comptabilités, l'Acte Uniforme au Droit Comptable et à l'information Financière (AUDCIF), ne semble pas s'appliquer correctement dans la pratique.

Les recherches qui portent de près et/ou de loin sur l'appropriation des outils de gestion prennent deux directions différentes : celles orientées vers l'appropriation des outils de gestion et celles portant sur les difficultés d'application et de maitrise du Système Comptable OHADA (SYSCOHADA). Pour celles tournées vers les difficultés d'application et de maitrise de la comptabilité OHADA, les résultats notent ce qui suit :-l'OHADA est une doctrine d'origine étrangère, conçue par des consultants français et n'intègre pas les éléments de la culture africaine (Bampoky, 2019 ; Mballa, 2016 ; Causse, 1999). La coexistence des systèmes de

[1]Banque Mondiale, Rapport sur le Respect des Normes et des Codes, 2010.

normalisation non supprimées lors du passage à l'OHADA, voir une compétition à l'intérieur de la zone OHADA a été aussi soulignée (Feudjo, 2010 ; Feudjo & Tchankan, 2013 ; Bampoky & Wade, 2017). Aussi, certains facteurs de contingences structurelles (la taille, le chiffre d'affaire) et des facteurs de contingences comportementales (tels que le profil du dirigeant, le profil et le niveau d'étude du comptable) ainsi que la contribution apportée par les experts comptables aux PME ont été vérifiés dans d'autres recherches (Mayimbi & Kamavwako, 2016; Ngongang, 2013; Ngantchou, 2009). S'agissant de celles orientées vers l'appropriation des outils de gestion, les résultats mettent en exergue des modèles et des considérations théoriques. Elles aboutissent aux conclusions selon lesquelles le succès de l'appropriation des outils de gestion se mesure à partir de la qualité de l'information, de la qualité du système et du niveau d'adoption de la technologie (Michaîlesco, 2000 ; Carton, et al., 2006; De Vaujany, 2005 ; Grimand, 2012). D'autres estiment que la lecture des outils de gestion dans un processus appropriatif est à considérer dans une approche multidimensionnelle (rationnelle, socio-politique, cognitive et symbolique) pour éclairer les raisons de leurs étouffements, de leurs détournements ou bien de leur rejet (Carton, et al., 2006 ; De Vaujany, 2005 ; Grimand, 2012). La présente étude est la suite logique de cette dernière. Pour Couleau-Dupont & Demaria (2009), cette approche souffre d'un nombre insuffisant des validations empiriques. Aussi, la littérature ne propose pas des contenus associés à chacune de ces quatre dimensions. Notre recherche veut exploiter cette piste.

La contribution de cette étude au stock de connaissance est double. Premièrement, elle a permis d'identifier à partir des éléments issus des expériences de terrain, les éléments et/ou facteurs associés à chacune des perspectives principales ; psycho-cognitive, socio-politique et symbolique développées dans les études antérieurs de De Vaujany (2005); Couleau-Dupont (2011) et Grimand (2012) sur l'appropriation des outils de gestion en général et le référentiel comptable en particulier. En effet, des facteurs comme l'ignorance du rôle de la comptabilité, des outils comptables, du coût d'une bonne comptabilité ont été associés à la dimension psycho-cognitive. D'autres à l'instar de l'absence d'encadrement de PME, la discrimination du dirigeant de la PME à la formation et la présence d'une voie de sortie en cas d'absence de comptabilité ont été pris en compte dans la dimension socio-politique. Des éléments comme l'absence de l'habileté de tenir des documents comptables, l'utilisation des cahiers et des agendas, l'absence du cursus de gestion pour le dirigeant et des opérations basées plus sur la confiance que sur les pièces ont été intégrées à la dimension technique et scientifique.

Deuxièmement, elle a apporté des éléments complémentaires aux études de (Bampoky, 2018; Mballa, 2016; Feudjo & Tchankan, 2013; Mayimbi & Kamavwako, 2016; Massimango, 2018) sur les difficultés rencontrées par les PME africaines dans le passage de leurs comptabilités vers le SYSCOHADA. Les résultats ont révélé que ce n'est ni l'origine, ni la conception du SYSCOHADA, ni la dimension de l'entreprise ou le profil du dirigeant qui constitue les difficultés majeures de non appropriation du SYSCOHADA dans les PME. Plutôt, les premières difficultés présentées sont d'ordre cognitif, comptable, financier et fiscal. Des facteurs comme l'irresponsabilité des cabinets comptables, l'incompétence des comptables d'entreprises, l'ignorance du système comptable associé à chaque catégorie d'entreprise, l'ignorance des avantages d'une bonne comptabilité sont intégrés dans les difficultés d'ordre cognitif. Par contre, le manque de vulgarisation appropriée à chaque catégorie d'entreprise, l'absence des compétences dans le chef de vérificateur des comptabilités et le refus des comptables de participer à la formation, sont associés à la dimension d'ordre socio-politique.

L'étude est qualitative. Elle a été menée à partir des entretiens auprès des experts comptables, des comptables, des dirigeants de PME, des fiscalistes, des banquiers et des enseignants de comptabilité.

Tout au long de cette étude, nous cherchons à répondre au questionnement suivant : Quelles sont les motivations qui sont à la base de non appropriation du système comptable OHADA par les dirigeants et comptables de certaines PME de Bukavu en RDC ?

Dans les pages qui suivent, le lecteur prendra connaissance, au premier chapitre, de la revue de littérature sur laquelle s'appuie cette recherche. Le deuxième chapitre aborde l'approche méthodologique adoptée et le troisième chapitre présente, analyse et discute les résultats. Dans la conclusion, la recherche donne les différentes implications, les limites et l'ouverture pour les recherches futures.

1. Revue de la littérature

Ce point est subdivisé en trois sections. La première aborde les concepts «outils de gestion et appropriation des outils de gestion» et les schémas fondateurs du modèle d'appropriation des outils de gestion. La deuxième aborde le processus appropriatif des outils de gestion. La troisième porte sur les difficultés d'application et de maitrise du SYSCOHADA dans les PME.

1.1. Concepts clés et les schémas fondateurs du modèle d'appropriation

1.1.1. Définition des concepts[2]

- **Un outil de gestion**

Chiapello & Gilbert, (2013) distinguent trois manières de définir les outils de gestion. La dimension fonctionnelle précise la fonction de l'outil : pour être un outil de gestion, il convient qu'il ait « un rapport avec la performance de l'organisation, vue du côté de la direction de l'organisation». La dimension structurelle insiste sur la matérialité, la réalité objective de l'outil. La dimension processuelle correspond à la mise en usage des outils. Selon la première approche, Moisdon (1997) qui définit ces derniers comme « un ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation […] et destiné à instruire les divers actes de la gestion : prévoir, décider et contrôler ». Hatchuel & Weil (1992) approfondissent le concept d'outil de gestion en précisant qu'il s'agit de trois éléments en interaction : le substrat technique, la philosophie de l'action et la vision simplifiée de l'organisation.

- **Appropriation d'un outil de gestion**

Le concept « appropriation d'un outil de gestion » est usuellement défini comme l'action de « *rendre propre à un usage, à une destination,* (Grimand, 2012) ». Selon Proulx (2002), l'appropriation d'un outil signale tout à la fois : une maîtrise cognitive croissante de l'objet technique, une intégration significative de cet objet dans les routines de l'acteur, une dimension de création, de nouveauté rendue possible par l'usage de cet objet. Pour (Blanche & Franck, (2004) voient fondamentalement dans l'appropriation d'un outil de gestion un processus interprétatif, de négociation et de construction du sens à l'intérieur duquel les acteurs questionnent, élaborent, réinventent les modèles de l'action collective.

1.1.2. Les schémas fondateurs du modèle d'appropriation[3]

Les schémas fondateurs du modèle d'appropriation sont issus des travaux de (Lewi, 1947; Vas, 2005 ; Godowski, 2004 ; De Vaujany, 2005).

- ***Les travaux de Lewin (1947)***

Selon Siebenborn (1992), la proposition de découpage du changement est très ancienne puisque issue des travaux de Lewin dans les années 40. Le modèle de Lewi (1947) apporte un éclairage

[2] Synthèse à partir de la thèse Célia LEMAIRE, page.41. (2013).
[3] Synthèse à partir de la thèse de Couleau-Dupont, page.169. (2010).

sur les comportements des acteurs et les forces existantes dans les organisations face à un changement organisationnel. Il identifie deux types de force : des forces d'attraction ou motrices en faveur du changement et des forces contraignantes qui empêchent l'action de changement. Quant au comportement des acteurs, ils résulteraient de la combinaison de ces deux forces. Ainsi, pour Lewi (1947), le changement serait un processus quasi statique résultant d'un champ de forces opposées ayant des intensités similaires.

- ***Les travaux de Vas (2002)***

A la suite des travaux de Lewin (1947, 1951), Vas a proposé le processus de changement de « Work Force Management » (WFM), en trois grandes périodes :

- Une première phase **d'Initiation,** qui correspond au lancement du projet, où l'on décide de planifier le projet de changement et de le démarrer;
- Une seconde phase **d'Activation**, qui repose sur la mise en œuvre du projet, où l'on met en action le changement dans son contexte ;
- Une troisième phase de **Consolidation** ou d'institutionnalisation du projet**,** où le changement est intégré dans la vie organisationnelle.

L'objectif de ce découpage temporel est de permettre au chercheur une comparaison de trois grandes périodes dans la vie du projet, afin de traiter le processus de façon longitudinale. Ces trois phases de la démarche deviennent un modèle qui permet d'intégrer à la démarche de changement planifié, les ajustements et improvisations nécessaires en cours de processus.

- ***Les travaux de Godowski (2004)***

Godowski (2004) indique qu'à *l'instar des travaux de Hage (1980), le processus d'assimilation d'une innovation de gestion peut être découpé en plusieurs phases. Brewer (1996) précise plus avant le découpage de ce processus en distinguant cinq étapes : L'initiation, l'adoption, l'adaptation, l'acceptation, la routine et l'intégration.*

- ***Les travaux de De Vaujany (2005)***

De Vaujany (2005) dans ses réflexions sur la gestion de l'appropriation des objets et outils de gestion décrit, d'une part, le processus d'appropriation et d'autre part, il formule des axiomes de référence pour conduire une étude sur l'appropriation des objets et des Outils de gestion.

Pour De Vaujany (2005), le processus d'appropriation peut-être compris selon trois perspectives interdépendantes socio-politique, psycho-cognitive et rationnelle. Celles-ci

correspondent chacune à un statut particulier des objets de gestion et peuvent être rattachées à des points de vue d'acteurs spécifiques.

1.2. Processus appropriatif des outils de gestion : Le SYSCOHADA

Les sociétés occidentales se sont pleinement appropriées les normes comptables d'autant plus qu'elles ont une reconnaissance et une confiance socialement bien assises (Capron, 2005 ; Capron, 1998), car la comptabilité et ses règles sont connues par tous les acteurs intéressés en milieux économiques. Cela n'est pas le cas pour la plupart de PME surtout celles des pays en développement. Pour Massimango (2018), l'appropriation d'un référentiel comptable suit toujours un processus qui constitue même le pilier du travail. Selon le modèle de Vandangeon-Derumez (1998), l'appropriation se caractérise par huit étapes regroupées en trois phases présentées dans le tableau suivant :

Tableau n°1: Les activités et les phases d'un processus d'appropriation

N°	Activités principales	Phases
1	Reconnaissance-diagnostique	Phase1 : Maturation
2	Initiation au changement	
3	Construction du projet de changement	

= Point de rupture dans le déroulement du changement dans l'organisation

N°	Activités principales	Phase 2 : Déracinement
4	Rupture	
5	Foisonnement	
6	Conduite du changement	

= Point de rupture dans le déroulement du changement dans l'organisation

N°	Activités principales	Phases 3 : Enracinement
7	Recentrage	
8	Encrage du changement	

Source : (Massimango, 2018)

Dans la phase dite de « maturation », le processus d'appropriation passe par trois étapes qui annoncent le changement intervenu dans l'organisation. Cette phase est suivie par celle de déracinement dans laquelle l'objet reformé est remplacé par le nouvel objet ou outil de gestion. Ce processus se termine par la phase d'enracinement de la forme qui aboutira in fine à l'appropriation de l'outil de gestion. Pour le cas sous analyse, il s'agit bien de l'appropriation

du référentiel comptable de l'OHADA. Plusieurs auteurs pensent qu'un référentiel comptable est outil de gestion dans la mesure où il est générateur d'un changement au sein de l'organisation et que son adoption nécessite un long processus d'appropriation. Le processus d'appropriation de l'outil de gestion joue un rôle prépondérant du moment que cet outil constitue un dispositif formalisé permettant l'action organisée (Rouquet, 2013). Pour Vas (2002) toute appropriation d'outil de gestion est «processus contingent, ouvert, complexe et continue », une opposition des différents types de valeur des outils de gestion, une valeur caution, structurelle et appropriative (De Vaujany, 2005; Grimand, 2012). L'appropriation contient par conséquent les notions d'adaptation et de mise en adéquation de l'outil à une utilisation déterminée et ceci par des individus ou groupe d'individus qui fonctionnent dans un contexte organisationnel complexe avec les interrelations entre les acteurs et les comportements individuels de manières significatives (Massimango, 2018).

Pour Trabelsi & Damak Ayadi (2021), la transition du secteur d'assurance vers les normes IFRS nécessite la préparation d'une feuille de route pour être à la hauteur des enjeux multiples et importants, non seulement au niveau opérationnel mais aussi au niveau organisationnel et stratégique. Ces plans ainsi proposés entrent dans le processus appropriatif de cette transition.

1.3. Difficultés d'application de la normalisation comptable OHADA

Le basculement du plan comptable SYSCOA au SYSCOHADA constitue sans doute le changement comptable le plus décisif et le plus attractif que les gouvernements africains aient connu depuis de décennies. Aujourd'hui, ils sont entre d'adopter en matière de tenue des comptabilités, un langage commun d'intégration et de développement axé sur un référentiel comptable africain unique, le SYSCOHADA.

Pour Feudjo & Tchankan (2013), en observant la manière avec laquelle les PME africaines vivent le changement comptable, on peut regretter la qualité conceptuelle et réglementaire de ce référentiel qui ne leur confère pas automatiquement une facilité dans la mise en œuvre, car implanter un nouveau référentiel requiert en même temps un savoir nouveau, un savoir-faire nouveau, un faire-savoir nouveau mais et surtout un savoir-être nouveau qui dépassent largement les contrées des pouvoirs habituels des bookkeppers. C'est bien là les quelques premières difficultés auxquelles font face les PME qui décident d'embrasser seules une reforme comptable.

En plus, le problème des conflits des textes législatifs ou de traités dans le temps, Feudjo (2010) renchérit en parlant du droit à la concurrence. La promulgation de l'OHADA avait créée

du flou dans la Zone Franc c'est-à-dire l'UEMOA où le référentiel comptable Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) n'avait pas été officiellement abrogé et continuait à servir de référence à l'établissement des comptes.

Certains Etats de l'espace OHADA à l'instar du Sénégal et de la Côte d'Ivoire ont une organisation très développée de la profession comptable par rapport à d'autres, avec des organes de gouvernance très adaptés (Rapport de l'OHADA, 2016). Les reformes tiennent compte des propositions de ces deux pays et sont généralisées à l'espace tout entier.

Aussi, il n'est pas étonnant que le Système Comptable Ouest Africain critiqué d'avoir été conçu par des consultants français et inspiré des plans français de 57 et 82, ait été simplement repris par l'OHADA en 2000 (Goudain & Wade, 2009), s'élargissant ainsi à tous les membres de l'OHADA. Le plan OCAM aussi, ancêtre du SYSCOA et de l'OHADA quoique considère comme un plan novateur, présentait quelques caractéristiques communes avec le plan français 82 à cause de ses origines, le plan 57 et sa méthodologie rédactionnelle qui ressemble plus à une adoption ou une adaptation et non une création (Bampoky, 2019 ; Ngongang, 2005).

Bampoky (2013) estime que les normes comptables techniques et sociales sont adoptées en Afrique de façon brutale, avant la mise en place de structures de normalisation qui devrait se charger progressivement de leur élaboration et leur implémentation. Le résultat est qu'on n'a jamais jusque-là une doctrine comptable d'origine africaine mais une doctrine comptable africaine d'origine française (Bampoky, 2019). C'est pourquoi, estime-t-il, le fait de trop s'inspirer de la doctrine française pour écrire les comptes ne pas aller sans désagrément sur le terrain notamment pour ce qui concerne bien des comptes ainsi que les intitulés qui prêtent parfois à confusion ou qui ne trouvent pas de correspondance réelle par rapport aux faits économiques qu'on se propose d'écrire.

En fin, Ngongang (2014) et (Mayimbi & Kamavwako, 2016) estiment d'autres facteurs tels que la taille, le système utilisé-manuel ou informatisé, la teneur des livres, l'âge et le niveau d'étude du dirigeant, les prévisions du résultat, le niveau d'étude et la motivation du comptable influencent le succès ou l'échec de mutation comptable.

2. Méthodologie

Ce point s'articule autour de deux sections : La collecte des données (1) et le traitement des données (2).

2.1. Techniques de collecte des données

L'étude s'est effectuée par groupe relativement homogène c'est-à-dire « en milieu organisé par le même ensemble de rapports socioculturels » (Bertaux, 1980). La population cible est constituée des experts comptables, des comptables, des dirigeants de PME, des fiscalistes, des banquiers et des enseignants de comptabilité. La diversification interne nous a permis de prendre les informateurs les plus divers possible dans le groupe afin de maximiser l'extensive du groupe choisi. Nous avons plus tenu compte du critère « Rôle à jouer » par chaque acteur (Expert-comptable, comptable, fiscaliste d'Etat, banquier, dirigeant de la PME) dans le processus d'appropriation du système comptable OHADA.

Nous avons utilisé ce que Patton (1990) appelle l'échantillonnage cible en sélectionnant des acteurs riches en information à étudier. Il s'agit d'acteurs susceptibles de fournir des informations substantielles sur le sujet étudié. Le choix des acteurs a été effectué via un tirage à choix raisonné.

Ce sont des acteurs que nous connaissions à l'avance pour avoir eu plusieurs interactions professionnelles depuis plusieurs années. Un nombre total de 30 acteurs considérés comme piliers dans l'appropriation du référentiel comptable OHADA dans les PME de Bukavu a été choisi comme personnes ressources. Nous les avons identifiés de trois manières. Tout d'abord, nous avons répertorié des acteurs avec lesquels nous avions suivi différentes formations sur la comptabilité OHADA et qui interviennent directement dans les PME comme expert-comptable et/ou auditeurs, vérificateurs des comptabilités et membre de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC). Douze personnes ont été contactées, parmi lesquels 3 experts comptables non enseignants d'universités, 3 experts comptables enseignants d'universités et 5 fiscalistes parmi lesquels 2 enseignants d'universités et 1 membre de l'AFC. La plupart ont été rencontrés dans leurs universités respectives, à la Direction Générale des Impôts (DGI) et/ou dans les cabinets d'expertises comptables.

Ensuite, nous avons identifié les autres acteurs qui nous ont contactés depuis 2014 dans le cadre purement professionnel de vérification de comptabilité de PME. Ce sont essentiellement des banques. Six banques de la place ont été intéressées. Nous les avons rencontrées directement sur leurs lieux de travail. Enfin, nous avons aussi intéressé les dirigeants et comptables de PME avec lesquelles nous interagissons depuis des années pour le montage des dossiers de demande de financement. Douze au total ont été atteints.

Les données ont été collectées entre septembre 2019 et février 2021. Les entretiens ont duré en moyenne entre 1h30 à 2h15. Nous y avons abordé une série des questions qui portent sur deux thèmes principaux : le degré de connaissance du SYSCOHADA.

Bien que l'échantillon initial ait été fixé à 30 acteurs, 6 acteurs ont désisté à la derrière minute, parmi lesquels 1 banque, 2 comptables des PME, 1 expert-comptable et 2 fiscalistes. Si le premier a avancé une raison de manque de temps, les autres n'ont pas motivé la raison de leur non-participation à l'étude et nous n'avons pas exigé d'explications supplémentaires. La perte de ces participants correspond aux problèmes de volonté de participer à une étude, rencontrés dans d'autres recherches sur des thématiques similaires (Couleau-Dupont, 2011; Gautier, 2003).

Le critère de saturation a déterminé le nombre d'entretien. Vingt-deux entretiens ont été réalisés. Ces entretiens ont permis à chaque acteur de s'exprimer en long et en large sur les motifs qu'il juge essentiel. Les fonctions ont été préférées en lieu et place des noms des acteurs. Le tableau ci-dessus présente la synthèse de déroulement des entretiens.

Tableau n°2: Le déroulement des entretiens

	Cas.1	Cas.2	Cas.3	Cas.4	Cas.5	Cas.6
Acteurs	Dirigeants de PME	Comptables de PME	Experts comptables	Fiscalistes	Chercheur /membre AFC	Banques
Nombre d'entretiens	5	4	5	3	1	4
Durée moyenne d'entretien	2heures	1h45	2h30	2h25	3heures	1h50
Secteurs d'activité	Carburant, Tissus. Ciment, Alimentaire, Transport, Electroménager	Carburant, Tissus. Ciment, Alimentaire, Transport, Electroménager	Service	Etatique	Recherche	Service

Source : Nous-mêmes

Les questions d'entretien ont tenu compte de chaque catégorie professionnelle. Certaines questions visent essentiellement les experts comptables, d'autres les comptables et dirigeants des PME les fiscalistes et enfin des questions spécifiques pour les banquiers.

D'autres données ont été collectées comme information de base et ont joué un rôle secondaire par rapport aux données d'entrevues. Ces données comprennent le rapport de la Banque Mondiale publié en 2010 sur les respects des normes et des codes en RDC.

2.2. Techniques de traitement des données

L'approche horizontale a été choisie dans cette analyse thématique. Elle a consisté à repérer les récurrences et régularité d'un mot, d'un concept ou d'un thème à l'intérieur de l'entretien. L'objectif était de chercher les concepts qui interviennent d'un entretien à un autre, avec une triple finalité :

- ✓ Faire ressortir les principaux thèmes ;
- ✓ Les catégoriser de manière descriptive ;
- ✓ Et établir des liens avec la théorie.

Un travail manuel a précédé le traitement informatique. Les entretiens ont d'abord été saisis globalement. Ensuite, nous les avons triés à l'aide de deux motifs, le jaune pour les thèmes se rapportant à notre objet, le vert pour ceux qui n'ont de rapport avec notre objet. Le codage des éléments de discours nous a permis de réaliser une première organisation des données. Il nous a ensuite permis d'apprécier la pertinence c'est-à-dire de voir comment les représentations se confirment, se modifient ou se compléter. Le codage a consisté à décomposer les variables étudiées en plusieurs sous-variables appelées catégories des codes.

L'analyse des données a nécessité d'opérer une classification thématique et analytique des corpus, de réaliser une codification puis entreprendre des croissements pour comparer les unités des discours (Miles & Huberman, 1994). L'analyse thématique a été choisie dans cette étude. L'objectif est trouvé par approche horizontale ou verticale, les thèmes récurrents entre différents entretiens du corpus et les contenus qui s'y attachent. Au-delà de la construction d'une grille des thèmes, l'identification des thèmes majeurs et des sous-thèmes auxquels ils donnent naissance. Ces deux approches nous ont permis de construire l'arbre thématique retraçant schématiquement l'arborescence des éléments.

En effet, nous n'avons pas traité de manière systématique la totalité des données collectées. Nous nous sommes contentés de prendre en considération les seules informations pertinentes en rapport avec les objectifs de la recherche. Ceci a été rendu possible par le comptage de

plusieurs thèmes significatifs. L'analyse complémentaire a été effectuée grâce au logiciel Tropes V8.5.

En bref, notre analyse se déroule en deux grandes étapes : manuelle et informatique.

L'étape manuelle a suivi la démarche suivante :

1. Les différents entretiens notés et enregistrés ont été transcrits globalement dans un fichier Word ;
2. Ensuite, nous les avons triés à l'aide de deux motifs (jaune, vert) ;
3. Après, nous avons créé 2 fichiers Word différents ;
4. Seul le fichier ayant le contenu qui porte sur les difficultés de mise en place de l'OHADA a fait objet d'analyse.

Le traitement informatique nous a permis:

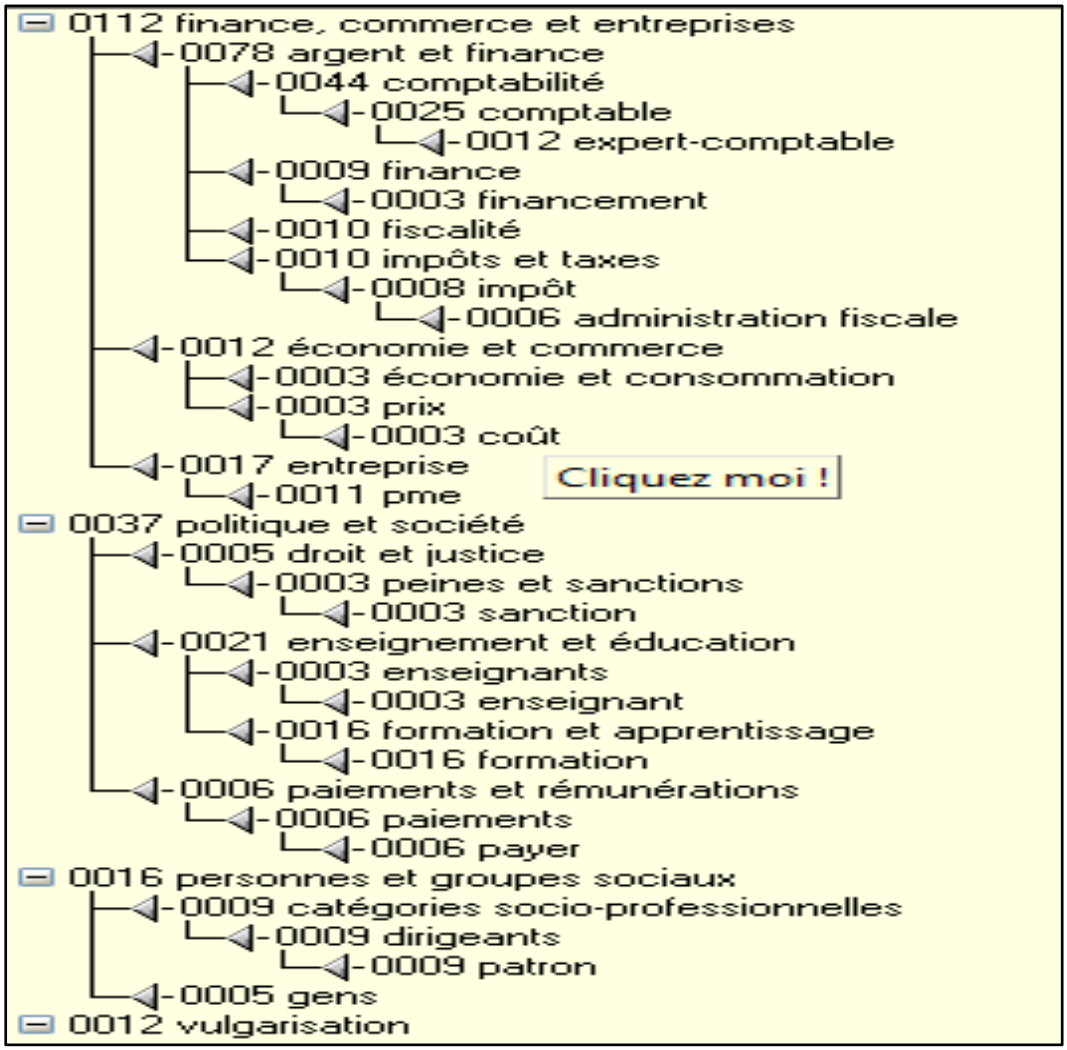
1. L'obtention d'un arbre thématique (difficultés de mise place) permettant de saisir la hiérarchie des thèmes, les thèmes récurrents entre différents entretiens du corpus et les contenus qui s'y attachent.
2. A partir de l'arbre thématique, nous avons pu proposer un modèle théorique relatif à chacune des dimensions de notre étude.

3. Présentation des résultats empiriques et discussion

Dans ce chapitre, nous avons présenté et discuté les principaux résultats de cette étude. A la fin, nous avons présenté la limite de cette étude et donné l'ébauche d'une étude ultérieure. Les résultats présentent plusieurs difficultés à la base de non appropriation du SYSCOHADA. Ils mettent en exergue :

- Difficultés d'ordre comptable, financier et fiscal ;
- Difficultés d'ordre socio-politique ;
- Difficultés liées à la vulgarisation ;
- Difficultés liées à l'entrepreneur

Figure n° 1: Arbre thématique relatif aux difficultés de mise en place du SYSCOHADA dans les PME



Source : Capture d'écran de TROPES V.8.5

Plusieurs raisons ont été avancées par les différents acteurs :

- **Difficultés d'ordre comptable, financier et fiscal**

La non-participation des comptables et des dirigeants de PME aux forums sur le SYSCOHADA a été beaucoup citée. Aussi, l'irresponsabilité des cabinets comptables qui fabriquent et certifient les états de synthèse de PME a été soulignée. En plus, les dirigeants de PME ne tiennent pas compte des compétences dans le domaine comptable. Ils recourent à n'importe qui. Plusieurs dirigeants et comptables contactés ne savent pas le type de comptabilité leur approprié. *Stella soutient que la mise en place d'une comptabilité est une nécessité dans son entreprise.* Toutefois, estime-t-elle : *« je n'ai aucune idée sur le type de comptabilité…* ».

Le coût de la mise en place d'une bonne comptabilité et l'absence du coût-avantage ont été soulignées par certains dirigeants de PME. L'absence de comptabilité est perçue comme une manière de minimiser les charges fiscales, ont soutenu quelques personnes ressources. Elle permet donc aux PME de payer moins d'impôts, c'est-à-dire renforcer la fraude fiscale. En plus, malgré une comptabilité non rétractable, certaines PME parviennent à obtenir de financements alors que ces derniers sont en grande partie relatifs à la qualité de l'information financière diffusée.

Les résultats notent aussi un nombre non négligeable des agents de l'administration fiscale qui ne maitrisent pas le SYSCOHADA. Ils préfèrent donc négocier au lieu de contrôler une matière dans laquelle ils sont eux-mêmes limités. La suprématie de négociation sur la vérification de comptabilité de PME est pointée du doigt dans plusieurs entretiens. Jean-Paul enrichit en déclarant ce qui suit : « *je suis dans cette entreprise voici 5 ans, je n'ai jamais vu quelqu'un vérifier les états financiers. Tout se termine au niveau de la haute hiérarchie,…* ». Quelques experts rencontrés estiment que l'absence de la comptabilité est un business gagnant-gagnant entre les dirigeants de PME et certains agents fiscaux.

- **Difficultés d'ordre socio-politique**

Plusieurs acteurs estiment que l'Etat congolais est le premier responsable du rejet du SYSCOHADA. Ils pointent l'absence d'effort dans la formation et la vulgarisation du SYSCOHADA. Un expert-comptable soutient que la formation a été très rapide, inadaptée et tournée vers la justification des fonds de la Banque Mondiale. Les dirigeants de PME, premiers partenaires de l'Etat ont été sous-estimés, note Claude, un dirigeant d'une PME. La correcte application du SYSCOHADA parait comme un danger pour certaines autorités fiscales qui confectionnent eux-mêmes les états financiers de PME, a estimé Mundas, un enseignant de fiscalité.

Le nombre des personnes formées était très réduit par rapport à l'étendue du territoire. Il y a des milieux dans lesquels on ne peut trouver un seul comptable qualifié, précise PIMA. Pour Bertin, l'administration fiscale a vidé de toute substance, les textes qui rendent la comptabilité obligatoire dans les PME. Cela vient renforcer l'inutilité de la comptabilité pressentie par les dirigeants de PME. Jackie dirigeante d'une PME, déclare ceci : « *Tenir la comptabilité, pourquoi ?peux-tu me citer une seule personne qui a un jour été sanctionnée pour fausse déclaration ?,… ».* La centralisation de la vulgarisation de la comptabilité et l'absence du Conseil Permanent de Comptabilité au Congo dans la province ont été signalées. Certains

experts comptables pensent que la RDC a adhéré à l'OHADA sous la pression de la Banque Mondiale. Ils souhaiteraient que le P.C.G.C puisse être actualisé à l'instar du Burundi.

- **Difficultés liées à l'entrepreneur**

Les personnes interviewées présentent le laxisme non seulement des institutions mais aussi des dirigeants de PME comme des faits majeurs. Le désintéressement total du propriétaire à la comptabilité est aussi cité par plusieurs comptables de PME. Les acteurs à cette recherche montrent que la perception de la comptabilité comme charge inutile et à éviter est une difficulté de taille. Malheureusement, cet état de chose est plus renforcé par des experts comptables qui certifient les faux, les fiscalistes qui sont en même temps « conseillers » des PME et des banques qui financent nonobstant l'absence d'une information financière fiable, les PME. Un expert-comptable consulté affirmé ce qui suit : « *que faire ?depuis que je suis dans ce métier, je n'ai jamais vu quelqu'un sanctionné. Je suis obligé de faire ce que me demande le dirigeant (client) de la PME pour ma survie*». Aussi, même les dirigeants informés n'acceptent pas de payer les frais de formation pour leur comptable a rétorqué, SLAY, comptable d'une PME.

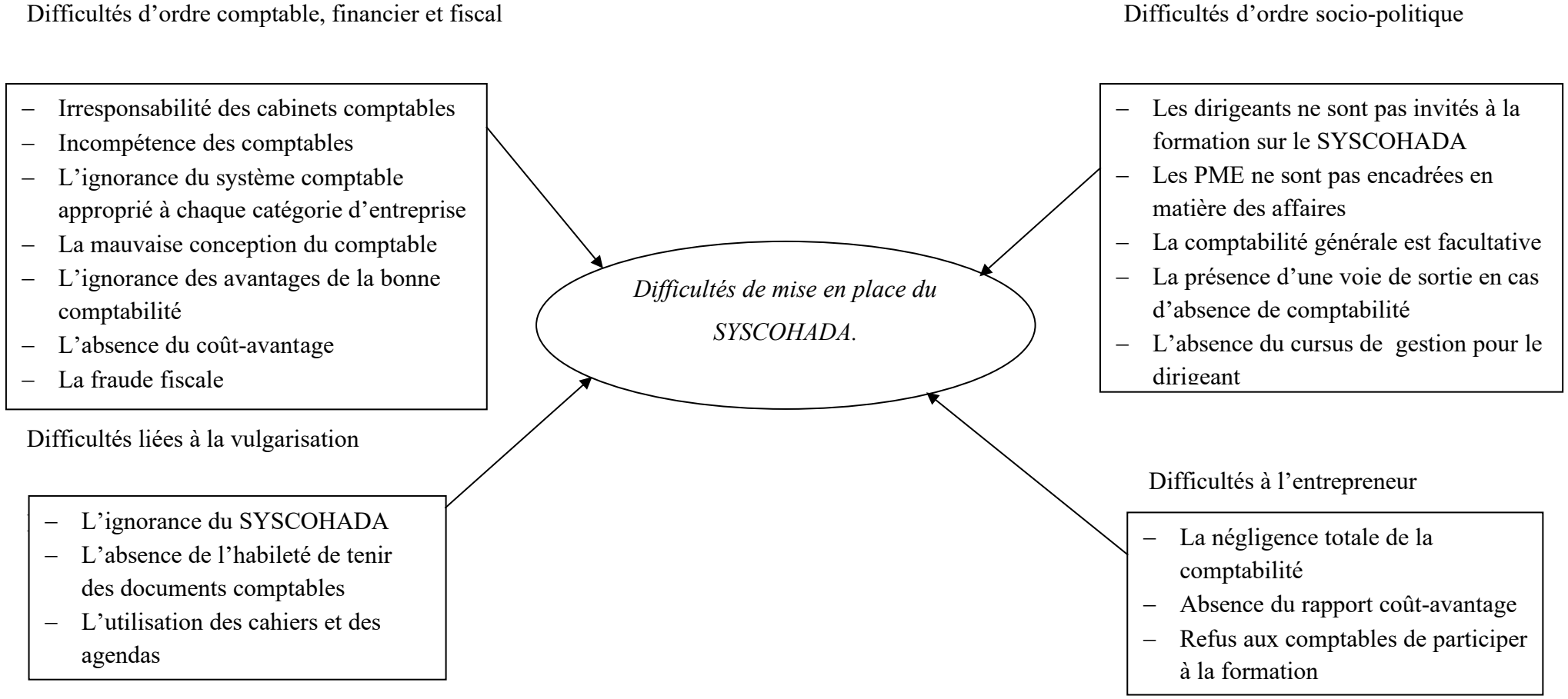
- **Difficultés symboliques**

Certains dirigeants affirment qu'ils ne peuvent engager un comptable de peur que ce dernier puisse accéder à leur secret pour se transformer en concourant. D'autres voient plutôt le comptable comme un escroc,…qui vient compter leur argent. Un nombre important de dirigeants pensent que la mise en place d'une comptabilité pourrait mettre en danger leur vie. En effet, permettre à leurs femmes et fils d'accéder aux informations sur l'entreprise peut précipiter la mort du dirigeant-propriétaire.

- **Difficultés liées à la vulgarisation**

Les acteurs estiment que la vulgarisation demeure l'un des facteurs majeurs de l'échec de l'application et de la maitrise du SYSOHADA par certaines PME. La formation a été à la hâte et en grande ligne note Nelly. Les vulgarisateurs n'avaient pas posé les préalables à part celle relative au budget. La formation aurait dû être adaptée à chaque catégorie socioprofessionnelle, c'est-à-dire celle réservée aux dirigeants, aux comptables de PME, aux fiscalistes et aux experts comptables. Dans le même sens, elle devrait tenir compte de la taille de l'entreprise, micro, petite, moyenne ou grande entreprise.

Figure n°2: Proposition d'un modèle théorique sur des difficultés de mise en place du SYSCOHADA



Source : Conçu à partir des scenarii de TROPES V8.5

La figure n°2 présente des perspectives développées par Grimaud (2012) et Couleau-Dupont (2011). Plusieurs éléments en ressortent clairement. La lecture montre que l'ignorance de la comptabilité, de son importance et de son coût constituent un frein à l'appropriation du SYSCOHADA. Cette optique a été abordée de manière théorique dans la perspective psycho-cognitive des travaux de De Vaujany (2005) et Couleau-Dupont (2010). Aussi, la perspective sociopolitique (la mauvaise réglementation fiscale, la formation et vulgarisation inadaptées,…) est soulignée comme une source non négligeable, qui permet de comprendre les motivations du rejet du SYSCOHADA. En effet, le déroulement de la formation et de la vulgarisation du SYSCOHADA sont conçus comme facteurs par excellence de son ignorance. Pour Bourssard & Maugeri, (2003) et Capron (2005) vont jusqu'à dire que l'insuffisance de la prise en compte de la dimension sociopolitique dans le processus d'appropriation conduit au détournement d'usage des outils de gestion. L'aspect sociopolitique a été pointé par la quasi-totalité d'acteurs. C'est quand ils évoquent l'absence d'encadrement, de suivi dans les affaires et la grande légèreté du cote de l'administration fiscale. C'est dans ce même angle d'idée que De Vaujany (2005) et Couleau-Dupont (2005) proposent que pour qu'il ait une compréhension du processus d'appropriation, le chercheur et le théoricien doivent simultanément mobiliser les trois regards rationnel, sociopolitique et psycho-cognitif. L'appropriation est abordée du point de vue formateurs et utilisateurs. Du point de vue formateurs, elle est considérée comme un processus à optimiser, à corriger. Du côté des utilisateurs, l'appropriation est parfois un concept difficile par lequel l'individu va devoir passer afin de rendre le SYSCOHADA propre à son propre usage.

Les résultats ont révélé que ce n'est ni l'origine, ni le contenu ou la conception du SYSCOHADA, ni la dimension de l'entreprise ou le profil du dirigeant qui constituent les difficultés majeures de sa non appropriation dans les PME de Bukavu comme les notent les études antérieures (Bampoky, 2018 ; Bampoky, 2017 ; Mballa, 2016 ; Feudjo &Tchankan, 2013). Plutôt, les premières difficultés présentées dans cette étude sont d'ordre comptable, financière et fiscal. Ce sont celles liées à la non-participation des comptables de PME dans les formations, à l'absence des matines comptables orientées aux dirigeants, à l'irresponsabilité des cabinets comptables qui certifient le faux, à l'absence des compétences en SYSCOHADA et à l'ignorance de la comptabilité adaptée aux PME. Aussi, les PME éprouvent d'autres difficultés d'ordre financier comme l'incapacité de recruter et payer un comptable. Toutes ces difficultés sont plutôt renforcées par des considérations d'ordre fiscal. En effet, certains agents fiscaux qui ne maitrisent pas le SYSCOHADA, préfèrent négocier au lieu de vérifier une matière qu'ils ne

maitrisent pas. D'autres agents de l'Etat ont fait de l'absence de la comptabilité un vrai business. C'est ce que Lewin (1947) appelle le champ des forces opposées. Ceux qui veulent le changement et ceux qui luttent contre le changement. Ces résultats entrent de manière détaillée dans les perspectives globales psycho-cognitive et sociopolitique de De Vaujany (2005). Ils se situent dans le même angle que ceux de Feudjo & Tchakam (2013) qui estiment que l'implantation de nouveau référentiel requiert un savoir nouveau, un savoir-faire nouveau et un savoir être nouveau. Ces éléments dépassent largement les pratiques en place dans les PME de Bukavu. Pour cela, le regret souligné par Feudjo &Tchakam (2013) est aussi d'actualité dans certaines PME Congolaises. Ils estiment comme la plupart des participants que le cadre conceptuel et réglementaire du SYSCOHADA ne permet pas aux PME d'engager elles-mêmes des mutations comptables. Elles doivent être encadrées. Pour Trabelsi & Damak (2021), la mise en place des plans opérationnels, organisationnels et stratégiques avec des mécanismes de suivi et évaluation sont une nécessite pour réussir le processus. Tous ces éléments ont été quasi inexistants dans le passage du PCGC vers le SYSCOHADA. Toutefois, aucun acteur rencontré n'a retenu les confits des textes législatifs ou droits à la concurrence, (Bampoky, 2019 ; Goudain & Wade, 2009), comme un facteur majeur.

Les deuxièmes difficultés sont liées au processus même d'appropriation du SYSCOHADA. Les résultats notent une grande précipitation et un passage brutal au SYSCOHADA. Ni le schéma de Lewin (1947) ni celui de Vas (2002) ou de Godowski (2004) n'a été retenu. Aussi, le processus d'appropriation proposé par De Vaujany (2005) qui fait autorité dans le domaine des sciences de gestion (Couleau-Dupont, 2011), n'a pas été pris en considération. Nos résultats soulignent en plus, la mauvaise conception du plan appropriatif du SYSCOHADA. Ceci rejoint ce que Vandargeon-Derumez (1998) appelle un passage « à la vite fait » parlant de l'appropriation du SYSCOHADA.

Conclusion

Le but de cette étude était de comprendre les raisons à la base du non appropriation du Système Comptable OHADA par certaines PME de Bukavu. Nous avons cherché à saisir les motivations avancées par les parties prenantes. Notre objectif a permis d'identifier les éléments clés associés aux perspectives principales ; psycho-cognitive, sociopolitique et symbolique développées dans les études antérieures (De Vaujany, 2005 ; Couleau-Dupont, 2011 ; Grimand, 2012) sur l'appropriation des outils de gestion. Il a aussi permis d'apporter des éléments complémentaires aux études (Bampoky, 2018 ; Mballa, 2016 ; Causse, 2002 ; Feudjo

& Tchankan, 2013 ; Mayimbi, 2016 ; Massimango, 2017) sur les difficultés rencontrées par les PME africaines dans le passage de leurs comptabilités vers le SYSCOHADA.

Cette étude a deux grandes implications, une managériale et l'autre scientifique. Sur le plan managérial, les résultats de cette étude mettent en exergue des éléments clés que tous les décideurs et acteurs impliqués dans la vulgarisation et la mise en place du SYSCOHADA pourront prendre en considération pour que ce référentiel comptable puisse donner des résultats escomptés pour tous les utilisateurs de l'information financière.

Sur le plan scientifique, cette étude étend la recherche sur l'appropriation des outils de gestion de manière générale et de référentiel comptable de manière spécifique. Elle révèle plusieurs raisons qui permettent de comprendre pourquoi certaines PME ne se sont pas appropriées le SYSCOHADA. Certains éléments obtenus s'inscrivent directement dans la théorie fondatrice des modèles des processus appropriatifs (Vas ,2002 ; Godowski, 2004 ; De Vaujany, 2005 ; Couleau-Dupont, 2011 ; Grimaud, 2012). D'autres par contre viennent en complément des résultats antérieurs (Bampoky, 2018 ; Bampoky, 2017 ; Mballa, 2016 ; Feudjo &Tchankan, 2013) sur les difficultés de mutation des comptabilités vers le SYSCOHADA.

La limite principale de cette étude est méthodologique. Bien qu'à partir des entretiens nous ayons proposé un modèle théorique avec des éléments intéressants du processus appropriatif, il y a lieu de noter que les résultats obtenus sur 30 de participants ne peuvent être généralisés ni au niveau provincial ni au niveau national ni dans la zone OHADA. Des études sont donc nécessaires pour conférer à ces résultats un caractère cumulatif. Il est préférable dans le cadre d'une étude ultérieure de tester notre modèle sur un grand échantillon(1) pour voir s'il aurait stabilité de résultats en passant par exemple de 30 participants à 3000, en remplaçant le guide d'entretien par un questionnaire d'enquête. Aussi, une étude intéressante qui explore les mesures fiscales envisageables(2) en amont pour une bonne appropriation du référentiel en aval est importante. Les résultats sont constitués des feedbacks issus de terrain (Miles & Huberman, 1994) qui vont permettre à tous les acteurs internes et externes impliqués dans le processus appropriatif du SYSCOHADA de s'autoévaluer. Ils permettent en plus de bien déceler les facteurs à contrôler par ordre d'importance pour que le SYSOHADA soit une réalité dans les PME Congolaises. Ces résultats présentent des éléments qui méritent d'être pris en considération afin de repenser le processus appropriatif du SYSCOHADA. Nous pensons que les décideurs et acteurs impliqués dans la vulgarisation et la mise en place du SYSCOHADA trouveront des éléments utiles dans cette étude.

BIBLIOGRAPHIE

Acte Uniforme au Droit Comptable et à l'Information financière et Système Comptable OHADA, Journal officiel, Brazzaville, février, 2017.

Bampoky, B., 2013. Comment assurer une information financière de qualité sous le système comptable OHADA ? Comptabilité sans frontières. *The French Connexion,* pp. Pp. Cd-rom. ffhal-0099677.

Bampoky, B. & Wade, M.E., 2017. Effets d'un usage de l'ERP sur les pratiques comptables normées dans le contexte de l'OHADA. *Quartier de Management,* Issue 16, pp. 61-76.

Bampoky, B., 2019. Les difficultés de normalisation comptable dans l'espace OHADA. *ACCRA,* 2(5), pp. 25-59.

Banque Mondiale, 2010. *Respect des normes et codes en matière de comptabilité et de l'Audit en RDCongo,* Kinshasa: s.n.

Bertaux, D., 1980. L'approche bibliographique: sa validité méthodologique, ses potentialités. *Cahiers International de sociologie,* Décembre, Volume 69, pp. 197-225.

Blanche, S. & Franck, A., 2004. Innovation et developpement de projet Une equation imposible Les leons d'un developpement de projet atomobile. *ResearchGate,* Volume 37.

Boniface, B., 2018. La perception du processus de normalisation OHADA au Sénégal. *Vie et sciences de l'entreprise,* Issue 206, pp. 141-159.

Capron, M., 2005. Les enjeux de la mise en oeuvre des normes comptables et de PCG Son influence dans les pays d'Afrique Francophones. *Comptabilité, Contrôle et Audit,* pp. 211-222.

Carton, S., Vaujany, F. X. D., Perez, M. & Romeyer, C., 2006. Vers une théorie de l'appropriation des outils de gestion de l'informatisés: une approche intégrative. *Management et Avenir,* 3(6), pp. 159-179.

Causse, G., 1999. Vingt ans de normalisation comptable et de PCG: son influence dans les pays d'Afrique Francophone. *Revue de Comptabilité, Contrôle et Audit,* pp. 211-222.

Chiapello, E. & Gilbert, P., 2013. *Sociologie des outils de gestion, introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion,.* s.l.:La Découverte.

Collase, B., 2009. Le SYSCOA-OHADA à l'heure des IFRS. *Revue Française de comptabilité.*

Couleau-Dupont, A., 2011. Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations: Essaie d'observation et d'interpretation des pratiques. *Gestion et Management des Organisations.*

Couleau-Dupont, A. & Demaria, S., 2009. *Le processus de changement comptable normatif: une analyse des pratiques organisationnelles, 30ième Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.* Stransbourg: s.n.

Dagobert, N., 2014. Analyse de la compétence des propriétaires dirigeants de PME du Nord-Cameroun. *Revue Congolaise de Gestion,* Issue 19, pp. 9-42.

De Vaujany, F. X., 2005. De la pertinence d'une réflexion sur le management de l'appropriation des outils et des objets de gestion. *Management et Sociétés,* pp. 19-34.

Feudjo, J. R., 2010. Harmonisation des normes africaines (OHADA) Internationales (IAS/IFRS): une urgence?. *Revue de Sciences de Gestion,* pp. 149-158.

Feudjo, R. J. & Tchankan, J.-P., 2013. Une expérience africaine de coaching: le coaching des PME par les experts comptables dans le processus de changement OCAM-OHADA en Afrique. *Recherche en Sciences de Gestion,* pp. 47-65.

Gautier, F., 2003. *Pilotage économique des projets de conception et développement de produits nouveaux.* Paris : Economica.

Godowski, C., 2004. *L'assimiliation de la méthode RAROC en milieu bancaire.* Paris: CERMAT-Université François Rabelais de Tours.

Goudain & Wade, B. B., 2009. "SYSCOA/OHADA", Encyclopédie de comptabilité contrôle de Gestion et Audit. *Economica,* pp. 1301-1316.

Grimand, A., 2012. L'appropriation des Outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles: le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences. *Management et Avenir,* Issue 54, pp. 237-257.

Hatchuel, A. & Weil, B., 1992. *L'expert et le système, gestion des savoirs et métamorphoses des acteurs dans l'entreprise.* Paris: Economica.

Lewi, k., 1947. The channels of group life, social planning and action research. *Human Relation,* pp. 143-153.

Massimango, T. H., 2018. Le Plan Comptable National Révisé du Burundi (PCNR) à cinq ans: Bilan et perspectives. *Revue de Contrôle, Comptabilité et Audit,* 4(1), pp. 783-813.

Mayimbi, P. E. & Kamavwako, D., 2016. Les difficultés rencontrées par les PME lors de la mutation comptable PCGC/OHADA: une étude exploratoire de PME congolaise. *Association Francophone-CCA.*

Mballa, A. Y., 2016. La production de l'Information Comptable au sein des entreprises Camerounaises: vers l'urgence d'une reforme institutionnelle?. *Revue de Management et de Stratégies,* pp. 48-77.

Michaîlesco, C., 2000. Qualité de l'Information Comptable: encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit. *Economica,* pp. 1023-1033.

Miles, M. B. & Huberman, A. M., 1994. *Qualitatvie Data Analysis.* 2nd edition éd. London: Sage Publications.

Moisdon, J., 1997. *Du modèle de l'exstence des outils de gestion.* Paris: Seli Arslan.

Ngantchou, A., 2009. Le système comptable OHADA: une reconcialiation des modèles "européen continental" et "angloxan"? la place de la dimension européene. *Revue de la Comptabilité, Contrôle et Audit.*

Ngongang, D., 2005. Pratiques comptables, Systèmes d'Information et Performance de PME Camerounaises. *Revue des Sciences de Gestion,* Issue 216, pp. 59-70.

Ngongang, D., 2013. Facteurs de contingences, TIC et informations dans les entreprises Tchadiennes. *Revue de Sciences de Gestion,* pp. 153-162.

Obert, R., 2004. *Pratiques des normes IAS/IFRS.* Paris: Dunod.

Obert, R., 2009. Le droit comptable applicable en France aux Petites et Moyennes Entreprises: 1958-2008. *Revue du Financier,* pp. 76-88.

Obert, R., 2011. Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB. *Revue Française de comptabilité n°439,* pp. 26-30.

Patton, M., 1990. *Qualitative Evaluation and Research Methods, Sage, tondon.* s.l.:s.n.

Proulx, S., 2002. Trajectoires d'usages des technologies de communication: les formes d'appropriation d'une culture numérique comme enjeu d'une société du savoir. *Annales des télécommunications,* pp. 180-189.

Rouquet, A., 2013. *Quel agir inter-organisationnel? une analyse par les outils de gestion, le cas de la diffusion d'u référentiel commentaire d'évalation logistique dans l'industrie automobile française,* Paris: Ministère de Recherche.

Siebenborn, T., 1992. *Une approche de formation du processus de changement dans l'entreprise.* Savoie: Université de Savoie.

Trabelsi, M. A. & Damak Ayadi, S., 2021. Impact du passage aux normes IFRS pour le secteur des assurances: cas de la Réévaluation de l'actif de placement d'une compagnie d'assurance Tunisienne. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit,* pp. 1-26.

Vandangeon-Derume, I., 1998. *La dynamique des processus de changement.* Paris8: s.n.

Vas, A., 2005. La vitesse de propagaton du changement au sein de grandes organisations. *Revue Française de Gestion,* Issue 155.