

# Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation : contribution aux hypothèses d'une nouvelle logique conceptuelle

Prince Kitémo, Jean-Paul Méreaux

DANS **REVUE INTERNATIONALE DES SCIENCES DE L'ORGANISATION** 2016/1 N° 1, PAGES 101 À 127  
ÉDITIONS **MANAGEMENT PROSPECTIVE ÉDITIONS**

DOI 10.3917/riso.001.0101

Date de mise en ligne : 19/07/2016

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-internationale-des-sciences-de-l-organisation-2016-1-page-101?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...  
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



**Distribution électronique Cairn.info pour Management Prospective Éditions.**

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur [cairn.info/copyright](http://cairn.info/copyright).

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

---

# Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation : contribution aux hypothèses d'une nouvelle logique conceptuelle

**Prince KITÉMO**

---

Doctorant en sciences de gestion, Université de Reims Champagne-Ardenne - [pkitemo@hotmail.fr](mailto:pkitemo@hotmail.fr)

**Jean-Paul MEREUX**

---

Maître de conférences en sciences de gestion, CIRFAM, Université de Reims Champagne-Ardenne - [jean-paul.mereaux@univ-reims.fr](mailto:jean-paul.mereaux@univ-reims.fr)

## Résumé

Face au problème d'inadaptation et de déphasage du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA engendré par la mondialisation dans les pays de la Zone franc<sup>1</sup> en Afrique, la question se pose sur la réforme comptable fondée sur la transposition comme tels de modèles comptables dits « universels » appliqués dans les pays développés ou le choix d'une nouvelle logique comptable adaptée afin d'assurer la pertinence de l'information comptable compte tenu des spécificités locales.

À partir d'entretiens réalisés avec les cadres comptables et financiers d'entreprises basées en Afrique dans le cadre d'un groupe de discus-

---

1 La Zone franc est un espace géopolitique et géostratégique où sont utilisées des monnaies qui étaient autrefois liées au franc français (anciennes colonies ou territoires d'outre-mer) et sont aujourd'hui liées à l'euro par un système de parité fixe garanti par le Trésor français. Elle est constituée de 14 pays d'Afrique sub-saharienne, des Comores et de la France : Afrique de l'Ouest (UEMOA) : Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée Bissau, Mali, Niger, Sénégal et Togo et Afrique centrale (CEMAC) : Cameroun, République centrafricaine, Congo, Gabon, Guinée Équatoriale et Tchad.

sion pour l'évolution du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA<sup>2</sup>, nous présentons les « hypothèses » considérées comme les supports de la proposition d'une nouvelle logique conceptuelle comptable dans la Zone franc en s'inspirant des théories des systèmes et de la contingence.

## Abstract

Given the profound changes brought by globalization in the countries of the West African Economic and Monetary Union, the question arises on the transposition such as accounting models of so-called « universal » applied in developed countries or the choice of an accounting logic adapted to ensure the relevance of accounting information taking into account local specificities.

From interviews with accountants and financial executives of companies based in Africa participants in a discussion group for the development of the accounting system OCAM-SYSCOA-OHADA, we propose a new conceptual accounting logic in the franc Zone, drawing on theories of systems and contingency.

## Introduction

La mondialisation est considérée dans la littérature comptable comme l'un des principaux facteurs de l'évolution de la comptabilité de ces dernières années. De ce point de vue, selon Avenel (2005), la globalisation a eu un impact non négligeable sur la conception de la comptabilité au XX<sup>e</sup> siècle.

Dans ce domaine, la mondialisation s'est manifestée au plan international par l'apparition d'un vaste mouvement de normalisation comptable internationale mené sous l'impulsion de l'IASC devenu l'IASB (Raffournier, 1997 ; Colasse, 2000 ; Barbu, 2004), porté par une vision d'harmonisation internationale des comptabilités (HIC) ; et au plan national par la mise en place d'un processus de réforme comptable dont le but est l'élaboration de nouveaux systèmes comptables, porté par une perspective de différenciation locale des comptabilités (DLC) (Hoarau, 1994 ; Causse, 1999 ; Leclère, 2007).

.....  
2 **OCAM** : Organisation Commune Africaine et Malgache, puis Mauricienne. Créée en 1966 par 14 Etats francophones d'Afrique noire. **SYSCOA** : Système Comptable Ouest-Africain. **OHADA** : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

Le but de ces deux approches est de favoriser l'adaptation de la comptabilité aux nouvelles exigences de l'intégration des Nations et de l'uniformisation des activités économiques à travers le monde (Tiger, 1999).

De ce point de vue, elles se présentent comme une alternative à l'inadaptation et le déphasage des systèmes comptables engendrés par la mondialisation notamment dans les Pays en transition vers l'économie de marché, mais aussi et surtout les Pays en développement (Collette & Richard, 2000) y compris dans la Zone franc.

En s'appuyant sur la définition du système comptable<sup>3</sup> inspirée par Rey (1979), Gensse (1992), Hoarau (1994), Collette & Richard (2000) et Tort (2003), nous considérons que les besoins d'information sont étroitement liés au besoin ou désir de connaissance des résultats et des performances, mais surtout à l'état de l'environnement en vue d'une prise de décision (OECCA et al., 1995). Avec la mondialisation, l'environnement est devenu de plus en plus incertain et complexe. Il pose le problème de traitement des risques, mais aussi le problème d'un langage approprié pour leur transcription et leur interprétation à l'échelle mondiale (OCDE, 1991).

En effet, dans la plupart des Pays en développement (PED) et notamment dans la Zone franc, les principaux systèmes comptables tels le P.C.G.-OCAM et ses prolongements tels que le SYSCOA et SYSCO-OHADA répondent principalement au besoin d'information de l'Etat, c'est-à-dire l'information destinée à la comptabilité nationale, la fiscalité et la statistique. À ce titre, ils permettent de piloter et de contrôler les réalisations des objectifs de la planification économique et de favoriser une meilleure allocation des ressources nationales.

Or, la mondialisation a eu des conséquences multiples et profondes en Afrique ayant entraîné des changements dans l'environnement économique, politique, juridique et socio-culturel des pays de ce continent et notamment de la Zone franc, qui se manifestent particulièrement par l'emprise de l'économie de marché sur l'espace économique et social des Etats (Adda, 2012). Les fondements conceptuels tant sur le plan théorique que sur le plan pratique du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA

.....  
3 Le système comptable est défini comme un ensemble de moyens et de procédures comptables dont le but est de fournir des informations de base monétaire destinées à la satisfaction de besoins d'information d'utilisateurs multiples (Rey, 1979 ; Gensse, 1992 ; Hoarau, 1994 ; Collette & Richard, 2000 ; Tort, 2003).

ont été bousculés dans la mesure où la demande de l'information dépend désormais du marché plutôt que de l'Etat<sup>4</sup>.

Il convient donc d'examiner les adaptations à apporter, car la comptabilité telle qu'elle était conçue en Afrique, jusqu'ici ne satisfaisait plus les besoins d'information des utilisateurs des états financiers (OCDE, 1991). De ce point de vue, la mondialisation a entraîné l'inadaptation et le déphasage de l'information produite selon le système comptable OCAM rendant alors inéluctable le processus de réforme de la comptabilité en Afrique (ONU, 1990) notamment dans la Zone franc. Ce qui a permis sa première évolution vers le SYSCOA, puis complétée par l'élaboration du SYSCO-OHADA (Ngantchou, 2011).

D'où la question de notre problématique : en quoi consiste l'impact de la mondialisation sur le système comptable des pays de la Zone franc, quelles en sont les origines et les conséquences, et comment les utilisateurs de ces pays réagissent-ils pour y remédier ?

Afin de répondre à ces questions, nous nous intéressons plus largement au problème des rapports entre la comptabilité et son environnement qui constituent à ce titre une préoccupation réelle et importante par rapport à l'évolution du système comptable. Dans cet article, dans une première étape, nous présentons les théories mobilisées pour analyser les relations entre système comptable des pays de la Zone franc et la mondialisation. Dans la deuxième étape, nous exposons la méthodologie retenue afin de collecter les données. Enfin, une troisième étape sera consacrée à la présentation des résultats de notre recherche relatifs à la construction d'hypothèses de base d'une nouvelle logique conceptuelle comptable des pays de la Zone franc.

## **1. L'apport des théories des organisations comme cadre d'analyse du système comptable de la Zone franc dans le contexte de la mondialisation**

Nous considérons que le rapprochement des concepts de mondialisation et du système comptable dans la perspective de leur interaction peut être étudié en mobilisant la théorie des systèmes et la théorie de la contingence. Le choix de ces deux théories des organisations se justifie par leur proximité naturelle avec notre problématique de recherche du fait qu'elles offrent, pour la première, une *approche globalisante* qui s'intéresse aux relations entre la comptabilité et l'environnement dont la mondiali-

4 Ici, il s'agit du marché traditionnel relatif à l'économie réelle et non du marché financier, c'est-à-dire la bourse.

sation est le principal vecteur actuel ; et pour la deuxième, une *approche déterministe* qui donne aux facteurs d'environnement un rôle significatif dans le dessein réel de la comptabilité, tant sur le plan conceptuel que sur le plan matériel (Collette, 1998).

### 1.1. La théorie des systèmes : grille de lecture de l'impact de la mondialisation sur le système comptable

La théorie des systèmes est l'une des approches les plus pertinentes dans la mise à jour des relations d'échange réciproque entre les deux ensembles. Elle est apparue comme une réponse méthodologique aux problèmes de complexité croissante et d'interactivité multiple entre les différents phénomènes étudiés. La théorie des systèmes propose en effet une analyse globale des systèmes sous les aspects de leur constitution, l'angle structurel, et de leur finalité, l'angle fonctionnel (Koenig, 1993). Appliquée à notre problématique, la théorie des systèmes présente deux avantages principaux (Helfer et al., 2006) :

- D'abord, elle fournit une vision globale de la notion du système comptable en général et du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA en particulier, intégrant à la fois les éléments, les interactions et les finalités.
- Ensuite, elle propose une méthode et un langage qui servent à la description du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA dans ses rapports avec l'environnement dans le contexte de la mondialisation.

En acceptant les éléments comme les principales parties constitutives du système, la théorie des systèmes nous permet de considérer le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA comme un tout composé de l'ensemble de ses acteurs-partenaires qui participent à l'activité comptable de la Zone franc. Grâce à cette approche, nous pouvons considérer, comme faisant partie intégrante du système comptable, les procédures et matériels comptables utilisés par les entreprises africaines et leur personnel comptable, les organismes étatiques et inter-étatiques, les prestataires techniques, les cabinets d'experts, les compagnies d'audit et les établissements d'enseignement et de recherche comptable en Afrique.

Une telle approche suggère donc une vision globale du système comptable et des problèmes auxquels il est confronté face au gigantesque « jeu d'acteurs » orchestré par le contexte de la mondialisation. En mettant l'accent sur les interdépendances entre les acteurs du système comptable, la théorie des systèmes nous permet d'envisager que le changement introduit dans le rapport entre l'Etat et la comptabilité à travers la promotion de l'économie de marché par la mondialisation partout en Afrique peut conduire à une modification de tout le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA et

notamment à de nouveaux objectifs afin de privilégier la satisfaction de besoins d'information du marché.

Ainsi, la théorie des systèmes rend possible la prise en compte du rôle des interactions entre les éléments constitutifs, mais aussi avec l'environnement dans l'organisation, le fonctionnement et l'évolution des systèmes comptables. De ce fait, elle offre des possibilités pour l'interprétation et la compréhension de l'évolution du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation en suggérant une vision globale de leur constitution (structure) et leur fonctionnement (finalité), mais aussi des problèmes auxquels ils sont confrontés dans leurs relations avec l'environnement comptable dans la Zone franc.

Cependant, cette approche n'éclaire pas assez sur le lien entre les spécificités de cet environnement et les principales caractéristiques structurelles du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA. Il semble donc opportun de la compléter par une autre théorie susceptible de proposer des réponses appropriées à cette préoccupation.

## **1.2. La théorie de la contingence : grille de lecture de l'impact de la mondialisation sur le système comptable**

Selon Plane (2003), l'originalité de la théorie de la contingence est d'introduire la recherche et la mesure de l'influence de variables d'environnement sur les caractéristiques structurelles des entités. Ainsi, à chaque type d'environnement et à chaque évolution de celui-ci, la structure de l'entité s'en trouve affectée.

En effet, la théorie de la contingence offre deux moyens d'action dans notre recherche :

- D'abord, une grille de lecture des rapports du système comptable en général, et du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA en particulier, avec l'environnement en ce sens qu'elle permet de faire l'inventaire de différentes variables d'environnement qui influencent réellement l'organisation (structure) et le fonctionnement (finalité) de la comptabilité dans la Zone franc dans le contexte de la mondialisation.
- Ensuite, un instrument de mesure de l'intensité des rapports entre le système comptable notamment le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA qu'elle pourrait permettre d'évaluer le degré d'influence des principaux facteurs sur la comptabilité dans la Zone franc dans le contexte de la mondialisation.

Dans la mesure où la théorie de la contingence indique que toute solution à un problème dépend du contexte, c'est-à-dire de l'état de l'environnement (Brassard, 1996), le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

est confronté à l'influence de l'environnement, c'est-à-dire la mondialisation actuelle.

Nous pouvons envisager que la configuration structurelle du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA est modelée ou formatée par les variables d'environnement en Afrique desquelles elle dépendrait. Il n'y a donc pas de configuration structurelle unique de la comptabilité qui s'impose à tous les Etats si l'environnement n'est pas lui-même unique ou uniforme partout dans le monde y compris dans le contexte de la mondialisation. Par conséquent, à des états divers et variables de l'environnement liés aux différents effets (harmonisateurs ou différenciateurs) de la mondialisation sur les Etats, peuvent correspondre divers et variables modes de d'organisation (structure) et de fonctionnement (finalité) du système comptable dans le monde tel qu'une nouvelle logique conceptuelle du système comptable privilégiant la satisfaction de besoins d'information des utilisateurs dans la Zone franc.

En acceptant que la différenciation de l'organisation désigne les différences d'attitudes, de comportements et de fonctionnements qu'elle va adopter pour répondre aux différentes demandes de l'environnement (Plane, 2003), la théorie de la contingence nous suggère que le système comptable soit différencié afin de répondre aux différentes situations créées par la mondialisation dans l'environnement où s'exercent les utilisateurs des états financiers. Concrètement, ils peuvent soit au plan international, adopter une nouvelle logique conceptuelle comptable différente avec celles choisies par d'autres Etats, soit au plan local, choisir plusieurs solutions comptables spécifiques à chaque secteur dans une perspective de différenciation locale des comptabilités, notamment en fonction de la taille ou du secteur d'activité de l'entreprise.

L'intégration est un processus qui permet de restaurer l'unicité des attitudes, des comportements et des attentes au sein de l'organisation d'une part et entre les entités distinctes d'autre part (Plane, 2003). Dans cette optique, le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA nécessite de mettre en place des mécanismes d'uniformisation des règles et pratiques comptables visant soit au plan international, la coordination des actions comptables entre les Etats dans le cadre de l'harmonisation internationale des comptabilités au niveau mondial ou régional, soit au plan local, l'homogénéisation des règles et pratiques de préparation et de publication des documents comptables notamment les états financiers diffusés par les entreprises.

Dans cette optique, la théorie de la contingence se présente comme un prolongement de la théorie des systèmes. En s'intéressant principalement à la mesure de l'intensité des rapports entre le système et l'environnement,

elle permet de prendre en compte le rôle de l'influence de l'environnement dans la configuration structurelle des systèmes représentatifs des entités.

En se référant aux approches systémiques et contingentes, il est possible de générer des hypothèses de base « théorique » et « réflexive » dans l'optique de construction d'une nouvelle logique conceptuelle comptable des pays de la Zone franc. Comme pour toute activité de recherche de ce type, la contribution à la construction de la connaissance repose sur le choix d'une approche méthodologique appropriée.

## 2. Méthodologie

La principale contribution de notre recherche consiste à générer des hypothèses de base d'une nouvelle logique conceptuelle comptable à partir de la mobilisation croisée des théories et des réflexions. En effet, si les théories éclairent sur les phénomènes étudiés, les réflexions contextualisent la construction de la connaissance. Dans cette perspective, nous avons choisi l'approche qualitative fondée sur des « entretiens de groupe » afin d'examiner la situation du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation puis d'organiser la réflexion sur la construction de nos hypothèses de recherche pour déterminer une nouvelle logique conceptuelle comptable dans la Zone franc. Les raisons qui ont motivé ce choix sont exposées ci-après.

### 2.1. La préparation de la collecte des données

Dans le cadre de la pré-enquête relative à l'élaboration d'un questionnaire que nous envisageons d'administrer ensuite auprès d'un échantillon plus large dans le but de généraliser statistiquement les résultats de notre recherche, nous avons mis en place un groupe de discussion composé de six cadres comptables et financiers évoluant au sein des entreprises basées en Afrique appliquant le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA pour la production des états financiers destinés à divers utilisateurs. Face aux impératifs très différents et des critères très variés qui peuvent baliser la constitution de l'échantillon des entretiens de groupe (qui oscillent entre 4, 10 et 12 participants selon les auteurs des manuels relatifs à ce sujet), nous avons choisi cette taille en appliquant les conseils de Baribeau (2009) qui consistent à créer les meilleures conditions possibles pouvant permettre aux participants de se sentir à l'aise pour exprimer non seulement leur point de vue (objectif propre à l'entretien individuel, par exemple), mais davantage, de discuter, en toute sérénité, des aspects qui les opposent, qui les relie, des nuances entre leurs visions, leurs croyances ou leurs opinions. Ce sont ces objectifs qui sont justement visés par ce dispositif et qui justifient notre choix pour cet instrument de collecte de données.

En effet, l'analyse des propos et surtout l'analyse des échanges, intégrées à l'analyse des théories qui précèdent, permettront de construire des hypothèses de recherche proches du contexte local réel afin de proposer une nouvelle logique conceptuelle comptable dans les pays de la Zone franc.

Ainsi, cinq réunions d'entretien ont été réalisées à Paris en fonction de la disponibilité de ces cadres lors de leur séjour en France. Ce nombre d'entretiens correspond à l'objectif de saturation parce que nous avons constaté qu'au-delà, ce sont les mêmes réponses qui revenaient dans les propos des participants.

Ces entretiens avaient une durée variable de 1h30 à 2h15 et portaient sur des sujets uniquement en lien avec notre problématique de recherche. L'entretien de groupe, comme son nom l'indique, suppose un groupe, un animateur et une discussion entre ces personnes. En tant qu'animateur, notre rôle, conformément aux prescriptions de Blanchet (2007), a consisté à ouvrir et relancer les interventions à travers le tour de parole (fonction de production), à confronter et reformuler les réponses (fonction de confirmation), à recentrer et à mettre en parallèles les propos (fonction d'orientation).

### 2.2. Le traitement des données

La période suivant immédiatement les entretiens est tout aussi importante que la discussion en elle-même pour la recherche. De ce fait, trois étapes principales ont marqué le traitement des données de notre recherche, toujours selon les conseils de Baribeau (2009) résumés par Demaria (2008). Ce sont :

- **La fiche d'entretien** : Aussitôt, après chaque entretien, nous avons rédigé une fiche de synthèse conformément aux recommandations de Miles et Huberman (2003). Cet exercice nous a permis de nous approprier du contenu avant la transcription de l'entretien. Cette fiche a pour objectif de cerner l'essentiel des informations recueillies. Il ne s'agit pas de restituer intégralement le déroulement de l'entretien, mais plutôt de souligner les idées clés.
- **La retranscription** : Les entretiens ont été retranscrits en intégralité et sans adaptation de style et ce, dans un délai de deux jours après la discussion. Cet exercice a été réalisé après chaque déplacement à Paris et a pris en compte les interactions entre les participants.
- **Le codage** : Nous avons suivi les conseils de Demers (2003) en commençant le codage à la suite du premier et deuxième entretien et cela nous a permis d'ajuster les questions pour les entretiens suivants. Le codage est une démarche heuristique qui consiste à rattacher des données

différentes : mots, phrases, paragraphes en relation à un certain contexte. Les codes peuvent prendre la forme d'un terme, un concept, mais aussi une métaphore (Miles et Huberman, 2003). Le codage des entretiens est un processus d'abord manuel et intellectuel qui peut par la suite être automatisé à l'aide d'un logiciel selon Allard-Poesi (2003). Dans notre cas, et compte tenu du petit nombre d'entretiens à analyser, il a été possible de se limiter à un codage intuitif et manuel. En effet, nous avons effectué plusieurs lectures en profondeur des retranscriptions d'entretiens en identifiant au fur et à mesure les éléments de discours pouvant être rapprochés de notre *corpus* théorique et permettant de développer notre réflexion par rapport à la construction des hypothèses sur la proposition d'une nouvelle logique conceptuelle comptable des pays de la Zone franc face à la mondialisation.

Dans le prolongement de la présentation de la méthodologie déployée, nous nous intéressons aux résultats qui en découlent.

### 3. Résultats et proposition d'hypothèses théoriques et réflexives

Les entretiens réalisés ont fait émerger l'existence d'un ensemble d'informations susceptible de générer des hypothèses de recherche. En effet, dans le prolongement des développements théoriques confrontés aux réflexions propres menées à partir des réponses des membres du groupe de discussion, nous avons développé des hypothèses de base théoriques et réflexives.

Cette analyse croisée postule en faveur du choix d'une nouvelle logique conceptuelle comptable plutôt qu'à la transposition comme tels de modèles dits « universels » compte tenu des spécificités locales.

Dans ce sens, l'objet de notre étude est de déterminer le choix d'une nouvelle logique conceptuelle comptable dans la Zone franc permettant d'assurer la pertinence de l'information comptable dans le contexte de la mondialisation.

Voulant légitimer notre proposition de recherche, nous avons choisi les développements théoriques du courant normatif de la recherche comptable (Colasse, 2013) relatif à la mise en place d'un système comptable (international ou national) afin de contrôler la production de nos hypothèses.

Pour mener une recherche conceptuelle fondée sur le choix d'une nouvelle logique conceptuelle comptable, Gélard (1995, p 53) soutient que : « *La différence entre les cadres conceptuels, implicites ou explicites, qui se partagent le monde tiennent à la culture économique de chaque pays [...]. La recherche conceptuelle ne peut ignorer ces différences dès lors qu'elles conduisent à des*

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

*rôles différents de protagonistes économiques, à des attitudes différentes quant au gouvernement des entreprises, au rôle des banques, aux relations entre employeurs et employés, au rôle de l'Etat dans la conduite de l'économie [...]. Les modes de gouvernement des entreprises, la hiérarchie des principes comptables, la nature de l'information à fournir à l'environnement sont des faits culturels avant d'être des dispositions légales, réglementaires ou normatives [...]. »*

Pour leur part, Bay & Bruns (1997, p. 446) soulignent que : « *Le développement d'un système comptable [international ou national] nécessite que l'on s'interroge tout d'abord sur les besoins qu'il doit satisfaire. Ce système doit permettre la production d'états financiers complets, transparents et compréhensibles par les investisseurs et les analyses* ».

Ainsi, le courant normatif de la recherche comptable considère que toute recherche conceptuelle pouvant conduire à la mise en place d'un système comptable (international ou national) orienté vers la production d'informations comptables pertinentes doit tenir compte des faits culturels associés aux événements économiques auxquels chaque société est confrontée, des besoins d'informations associés aux rôles des différentes catégories d'utilisateurs du système comptable et des acclimations locales associées à la production d'états financiers complets, transparents et compréhensibles.

Sous le prisme de cette théorie-contrôle de la recherche conceptuelle comptable et en s'inspirant de l'analyse croisée des théories des systèmes et de la contingence et des réflexions des membres du groupe de discussion, nous allons retracer les étapes de la construction des hypothèses d'une nouvelle logique conceptuelle comptable dans la Zone franc dans le contexte de la mondialisation.

### **3.1. Décrire exactement les faits culturels associés aux événements économiques auxquels chaque société est confrontée**

Selon Castells (1998), le monde a changé et rien ne sera plus comme avant. Chaque société est confrontée aux mutations profondes engendrées par la mondialisation de l'économie. Cette vision est partagée par plusieurs membres du groupe de discussion, notamment l'**Informant-6** qui déclare : « *Nous avons vu la mondialisation venir avec toute sa puissance. De la ville à la campagne, de l'entreprise au marché, de l'école à l'église, de la rue à la maison, de l'hôpital à l'administration, des mentalités aux modes de vie, c'est un changement sans précédent que nous avons constaté dans tous les domaines. Mais l'élément le plus marquant est sans doute : le changement de la culture économique dominée par l'économie de marché* ».

De ce point de vue, si la mondialisation économique est le vecteur principal de l'état de l'environnement de notre société dans la mesure où elle est l'événement économique majeur auquel chaque pays est confronté, celle-ci ne peut ne pas être sans conséquence sur les systèmes institutionnels de nos Etats y compris la comptabilité, car le système comptable doit être le reflet du cadre économique et juridique dans lequel s'opèrent les transactions des agents économiques (OCDE, 1991).

Cette approche est largement approuvée par les membres du groupe de discussion, à l'instar de l'**Informant-2** qui va même jusqu'à suggérer que les fondements conceptuels du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA soient réinterrogés à la lumière des mutations économiques engendrées par la mondialisation : *« Il me paraît tout à fait légitime et justifié de réexaminer les objectifs et les principes comptables du système comptable en vigueur dans chaque pays par rapport aux mutations profondes causées par la mondialisation dans la mesure où, depuis l'élaboration du premier système comptable en l'occurrence le PCG-OCAM en 1970, j'ai constaté - et ce, jusqu'à ce jour - qu'il y a une vraie affiliation et association entre les normes comptables et le mode de gouvernement de l'économie ».*

Néanmoins, Hugon (2009) et Adda (2012) font remarquer que malgré les mutations engendrées par la mondialisation dans le cadre du développement de l'économie de marché, l'Etat continue de jouer un rôle non négligeable dans l'économie des Pays en développement, notamment dans la Zone franc et ailleurs en Afrique. C'est pourquoi, il n'est pas raisonnable d'exclure totalement le rôle de l'Etat dans les changements en cours dans ces pays, notamment dans le domaine des réformes publiques y compris comptables. Mais, cela ne suffit pas pour prendre l'avantage sur la montée du secteur privé dans l'économie et la technologie comme l'indiquent plusieurs membres du groupe de discussion, en particulier l'**Informant-4** : *« Je trouve ça curieux de constater que dans les transformations économiques et socio-technologiques que nous observons actuellement dans notre société depuis l'avènement de la mondialisation, l'Etat ne peut pas concurrencer avec les acteurs privés qui le devancent de loin même dans ses propres domaines de prédilection comme l'économie, l'infrastructure, le social, la santé et l'éducation ».* Pour cela, nous postulons à la prédominance du rôle de l'économie de marché sur l'Etat dans les mutations qui sont en train de se produire sur le plan économique dans les pays de la Zone franc. D'où l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 1 : Le changement dans le contexte de gestion des entreprises de la Zone franc résulte du mode de régulation de l'économie par le marché plutôt que par l'Etat.**

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

Dans le prolongement et l'approfondissement de notre étude sur la description des faits culturels associés aux événements économiques auxquels sont confrontés les pays de la Zone franc, nous avons mis à jour un élément important qui les caractérise particulièrement et qui a des effets sur les politiques de développement économique qu'ils conduisent et sur la situation des systèmes comptables qu'ils ont mis en place. Il s'agit de l'absence de marchés financiers efficaces sinon de marchés financiers tout court. À ce sujet, Dahou et al. (2009) précisent « *Il n'en demeure pas moins que l'Afrique manque encore d'établissements financiers solides aptes à fournir à son économie les financements à long terme dont elle a besoin. Des marchés de capitaux étroits et illiquides : les marchés de capitaux sont, avec le secteur bancaire, une composante cruciale de marchés financiers efficaces. Ils demeurent toutefois nettement sous-développés en Afrique, ce qui décourage les investisseurs. De ce point de vue, le développement de marchés de capitaux efficaces est indispensable pour les États désireux d'offrir plus de possibilités aux investisseurs, tant étrangers que nationaux* ».

C'est le même constat qu'effectue l'**Informant-5** qui explique que : « *Les marchés de capitaux africains ne fonctionnent pas bien ou n'existent pas dans plusieurs pays de la Zone franc et ailleurs en Afrique. Cette carence est nuisible à leur développement national et s'explique par la faiblesse des revenus, l'absence d'un système efficace d'enregistrement des garanties, le manque des institutions judiciaires, la rareté du capital humain et l'insuffisance des infrastructures financières* ».

Cette absence de marchés financiers et surtout ses conséquences sur la situation du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA sont particulièrement soulignées par les membres du groupe de discussion dont les propos se rapprochent unanimement de l'avis de l'**Informant-1** : « *Je suis souvent interpellé par mes propres observations lorsque j'examine l'impact de la mondialisation sur le système comptable de mon pays. Cette interpellation me dit qu'en réalité, si on peut affirmer sans risque de se tromper que ce phénomène rend caduque les normes comptables à cause du changement du contexte économique et juridique dans lequel évoluent nos entreprises, il n'est cependant pas vrai de dire que cette transformation vient de la globalisation financière parce qu'il n'existe pas des activités boursières significatives sur le continent noir c'est-à-dire l'Afrique, tout comme dans plusieurs Pays en développement* ».

Cette position a été reprise par l'**Informant-3** : « *J'ai toujours pensé que si la mondialisation est partout dans le monde et si elle produit presque les mêmes effets partout y compris dans le domaine de la comptabilité, force est de constater malgré tout que la globalisation des marchés financiers ne concerne pas la plupart des pays d'Afrique parce qu'il n'existe pas des marchés boursiers* ».

Considérant que s'il n'existe pas des marchés financiers efficients ou des marchés financiers tout court dans ces pays, il existe cependant un niveau très élevé de la concurrence internationale entre les économies nationales à cause de la normalisation des rapports du monde à l'Afrique (Roy, 1999), dont les effets sur le système comptable ne peuvent être contestés parce que la comptabilité accompagne et étaye les mutations économiques (Vlaemminck, 1979).

En accord avec les théories des systèmes et de la contingence qui soutiennent que si l'environnement a changé, les finalités du système fondées sur cet environnement ne sont plus adaptées, nous proposons l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 2 : L'inadaptation et le déphasage du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA résultent de la concurrence internationale plutôt que de la globalisation financière.**

Ces deux hypothèses correspondent aux prescriptions de Bay & Bruns (1997, p. 446) relatives à la théorie-contrôle de la recherche conceptuelle comptable qui indiquent que : « *Le développement d'un système comptable (international ou national) doit être fiable, c'est-à-dire offrir une description exacte des événements économiques auxquels chaque société est confrontée* ». De tels événements ne sont pas sans conséquence sur l'environnement comptable des entreprises, et donc sur le type de besoins d'information à satisfaire, compte tenu de la place et du rôle du système comptable dans la communication et la prise de décision (Hopwood, 1983).

### **3.2. Déterminer les besoins d'informations associés aux rôles des différentes catégories d'utilisateurs qu'il faut satisfaire et comment y parvenir**

Selon Gélard (1995, p. 53), « *toute recherche conceptuelle comptable constructive qui ne serait pas la simple paraphrase du modèle dominant (IASB, FASB) ou des modèles étrangers existants semble être conditionnée par l'approfondissement du thème central d'où tout découle, à savoir : les utilisateurs et leurs besoins d'information* ».

Dès lors, il n'est plus possible d'envisager une telle recherche sans répondre à la question : *l'information comptable : pour qui, pour quoi ?* (Gélard, 1995). En effet, selon la théorie des systèmes, l'une des caractéristiques principales d'un système, c'est sa finalité. Selon Lussato (1992, p. 10) : « *Un système est un ensemble de parties interdépendantes et agencé en fonction d'un but.* » et Brassard (1996) considère dans une perspective contingente que la finalité d'une organisation en tant que système est très variable selon l'environnement dans lequel elle évolue.

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

La notion de la finalité du système comptable est apparue très importante aux yeux des membres du groupe de discussion, comme le montre les propos de l'**Informant-3** : « Dans le contexte actuel de la mondialisation où la plupart des choses peuvent paraître très normatives c'est-à-dire semblables, il est important d'indiquer clairement la finalité du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA appliqué par nos entreprises et ce, en déterminant de façon précise qui sont les destinataires de l'information comptable et à quoi sert-elle ».

Vu l'importance que les membres du groupe de discussion accordent à cette notion de finalité, l'un d'eux, à savoir l'**Informant-1**, n'a pas hésité à soulever la question des ambiguïtés entretenues par le système comptable de son pays rapport à celle-ci. « Je m'interroge toujours pourquoi, alors que le modèle comptable anglo-saxon désigne clairement le destinataire principal ou privilégié de l'information comptable publiée dans les états financiers dont l'utilité est bien expliquée, le modèle continental associé au système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA entretient un flou artistique à ce niveau parce qu'il désigne plusieurs utilisateurs avec des besoins différents. À mon entendement, ce flou est préjudiciable pour l'avenir de ce système comptable dans le contexte de la mondialisation actuel à cause de l'apparition de nouveaux utilisateurs et de nouveaux besoins, d'où il est nécessaire de résoudre ce problème ».

Pour résoudre ce flou, nous pensons qu'il faut accorder la priorité à la notion de structure du système économique dans la détermination de la finalité de la comptabilité comme le suggère l'OCDE (1991, p. 11) : « Le but de la comptabilité est de fournir aux utilisateurs d'états financiers des informations sur les activités de l'entreprise qui doivent faciliter les prises de décision qu'ils ont à prendre. Dans la mesure où les états financiers doivent répondre aux besoins de leurs utilisateurs, c'est la structure du système économique elle-même qui détermine les buts et les concepts fondamentaux de la comptabilité ».

Or, la différence entre les systèmes économiques qui existent dans le monde découle du fait que la coordination des activités économiques et la répartition des richesses sont assurées soit par les mécanismes d'intervention de l'Etat, soit par les mécanismes de fonctionnement du marché.

L'existence de ces deux types de systèmes économiques a été évoquée par les membres du groupe de discussion qui les ont tout de suite associés aux finalités des systèmes comptables qu'ils ont générés. Cette évocation peut être comprise à travers les propos de l'**Informant-6** : « Avec le recul du temps, je constate que dans le passé avant l'apparition de la mondialisation telle que nous la connaissons aujourd'hui, les pays africains comme ceux de la Zone franc étaient répartis entre deux systèmes économiques : les pays dits "socialistes" affiliés au bloc de l'ex-URSS avaient une politique de développement économique fondée sur le "tout Etat" puisque l'ensemble des moyens de production et de distribution appartenait à l'Etat et c'est pourquoi l'information

*comptable lui était destinée principalement ; les pays dits "capitalistes" associés au bloc occidental avaient un mode de développement économique basé sur les investissements publics, mais aussi sur les entreprises privées qui appartenaient à des investisseurs privés (nationaux et étrangers) et qui produisaient des états financiers destinés à l'Etat aussi. C'est pourquoi, j'estime que dans cette période de transition vers l'économie de marché impulsée par la mondialisation, nous devons nous poser la question de savoir : est-il pertinent d'adresser principalement l'information comptable aux services de l'Etat sachant qu'il y a de plus en plus d'agents économiques sur les marchés qui réclament des informations sur les activités des entreprises qui doivent faciliter leur prise de décision ? ».*

Compte tenu de la prééminence du marché sur l'Etat dans le contexte de la mondialisation et du fait que la place et le rôle de l'économie de marché et des acteurs privés ne cessent de croître dans le développement des Pays en développement, nous postulons à l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 3 : Les utilisateurs du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA privilégient la satisfaction des besoins d'information du marché plutôt que de l'Etat.**

Dans la poursuite et le développement de notre recherche sur la détermination des besoins d'informations associés aux rôles des différentes catégories d'utilisateurs qu'il faut satisfaire, nous avons découvert qu'un élément important semble être ignoré par les auteurs de la recherche conceptuelle comptable par rapport à la thématique de la finalité du système comptable. Il s'agit de la question : comment y parvenir ?

Si en général, les organismes de normalisation comptable ne se limitent qu'aux deux premiers aspects de ce postulat (pour qui ? pour quoi ?), il nous semble important de traiter aussi ce troisième volet relatif à la méthodologie à mettre en œuvre pour atteindre la finalité assignée au système comptable. C'est la mission fondamentale dédiée à ces institutions. Car, pour que cette information - dont le destinataire a été désigné et les finalités bien définies - soit mise à la disposition des utilisateurs de façon fiable, il est indispensable qu'elle soit élaborée suivant les procédures de normalisation généralement acceptées (OCDE, 1991).

À ce sujet, les points de vue des membres du groupe de discussion sont divisés. Pour cela, l'**Informant-5** déclare : « *Je pense que nos organismes de normalisation comptable n'ont pas besoin d'élaborer de nouveaux dispositifs comptables originaux pour satisfaire les besoins d'information des utilisateurs de nos pays, mais ils doivent simplement adopter les normes comptables étrangères qui ont déjà fait leurs preuves, car il y a des expériences qui ne méritent pas d'être tentées, disait un prix Nobel* ».

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

Ce n'est pas le point de vue l'**Informant-3** qui nous a permis d'assister à une interaction avec l'Informant précédent, c'est-à-dire un échange contradictoire entre les deux participants, car il défendait l'idée suivante : « Contrairement à ce que tu viens de dire, j'estime qu'il est totalement impossible aux membres de notre organisme de normalisation comptable de proposer un système comptable susceptible d'assurer la pertinence de l'information comptable s'ils adoptent les normes comptables venant d'ailleurs c'est-à-dire des modèles comptables étrangers et ce, dans la mesure où les besoins d'information qui ont justifié et commandé leur mise en place peuvent être contradictoires et opposés aux attentes des utilisateurs des états financiers dans les Pays en développement comme le nôtre. Je pense donc qu'il est nécessaire d'oser une nouvelle expérience en choisissant nos propres normes comptables ».

Nous constatons que le choix de la procédure de normalisation comptable est d'autant plus important pour notre recherche qu'il s'agit de déterminer le moyen qui favorise au mieux la recherche de la pertinence de l'information.

Ne pas s'en préoccuper, c'est oublier que « *qui veut la fin veut les moyens ou la fin justifie les moyens* »<sup>5</sup>. À ce sujet, la théorie des systèmes comptables enseigne que, selon le principe d'équifinalité de Von Bertalanffy, (1973, p. 76) : « *Le même état final peut être atteint à partir des conditions initiales différentes et par des voies différentes* ». De la même manière, les partisans de la théorie de la contingence soutiennent « *qu'il n'existe pas qu'une seule bonne façon de faire - no one best way* » (Brassard, 1996).

De ce point de vue, il faut se méfier de l'idée que les moyens offerts par les « solutions toutes prêtes » conviendraient au mieux pour les pays de la Zone franc qui généralement n'ont pas les compétences nécessaires et suffisantes dans ce domaine (OCDE, 1991). En effet, ces solutions qui se révéleraient inadéquates par la suite, sont difficiles à mettre en place et à corriger compte tenu de leur inadéquation avec l'environnement comptable des pays concernés (OCDE, 1991), comme le montre l'expérience des solutions proposées par les normes comptables internationales qui ne correspondent pas aux attentes des utilisateurs de ces pays parce qu'elles privilégient l'information destinée aux investisseurs boursiers afin d'assurer la transparence d'un capitalisme financier (Capron et Chiapello, 2005).

C'est pourquoi, l'**Informant-4** indique que : « *La définition claire et nette des finalités d'un système comptable à travers l'identification claire et nette aussi des besoins d'information et des utilisateurs à satisfaire devraient nous aider et nous orienter dans le choix des solutions et des modèles alternatifs adaptés aux spécificités locales. Par ailleurs, la connaissance des modèles comptables étran-*

*gers constitue une intelligence en plus qui devait nous éclairer et nous permettre d'opérer des choix qui correspondent à nos priorités et à nos attentes. Ainsi, pour mieux organiser ces choix, il faut écouter, consulter et échanger sans préjugés avec toutes les parties prenantes ».*

L'évolution du système comptable doit donc être liée à la réforme économique et il faut tenir compte des changements dans d'autres domaines notamment juridiques afin que le nouveau système comptable soit compatible avec son environnement. Dès lors, l'adoption purement et simplement des normes comptables internationales dans certains pays peut être un obstacle sérieux à la recherche de la pertinence de l'information (OCDE, 1991).

Afin d'éviter cette situation, et pour assurer à la recherche conceptuelle d'un moyen méthodologique approprié à l'élaboration d'une information pertinente, un interviewé de l'enquête de Causse (1996) considère que chaque pays devait faire ses propres arbitrages.

En considérant que la détermination des besoins d'informations associés aux rôles des différentes catégories d'utilisateurs à satisfaire dans le cadre de la définition des finalités de l'information comptable (l'information, pour qui et pour quoi ?), est presque aussi importante, que le choix des procédures de normalisation autrement dit des mécanismes d'évolution et d'adaptation à mettre en œuvre (Comment y parvenir ?), nous pouvons donc supposer que :

**Hypothèse 4 : Les utilisateurs favorables à l'adaptation du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA privilégient le choix d'une nouvelle logique conceptuelle comptable basée sur les spécificités locales plutôt que la transposition comme tels de modèles comptables universels.**

### **3.3. Permettre les acclimations locales associées à la production des états financiers complets, transparents et compréhensibles**

Décrire exactement les faits culturels associés aux événements économiques auxquels chaque société est confrontée afin de déterminer les besoins d'informations et les utilisateurs à satisfaire puis choisir la démarche méthodologique pour y parvenir, tout ceci ne suffit pas pour produire des états financiers pertinents. En effet, la mondialisation actuelle favorise l'essor des marchés de capitaux et la multiplication des partenaires économiques à l'échelle internationale qui exigent des informations complètes, transparentes et compréhensibles pour leur prise de décision. Par conséquent, ne pas disposer d'un système comptable capable de produire des informations ayant toutes ces qualités, c'est prendre le risque d'être

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

marginalisé par cette mondialisation qui offre des opportunités de développement aux économies nationales (Roy, 1999).

C'est pourquoi, la recherche conceptuelle comptable pouvant conduire à un système comptable orienté vers la production d'informations comptable pertinentes doit avoir ces qualités.

Ces considérations ont conduit de nombreux pays dont la comptabilité n'est pas fondée sur une culture de transparence et de concurrence, à évoluer et à adapter leur système comptable. Dans ces pays d'économie centralisée où la comptabilité et les états financiers des entreprises ont pour objectif de fournir les renseignements nécessaires à la planification et au contrôle de l'économie nationale, la transition vers l'économie de marché impose des réformes comptables qui tiennent compte des mutations profondes entraînées par la mondialisation dans tous les domaines (économique, politique, juridique, culturel et socio-technologique). Nous pouvons retenir qu'elle :

- favorise ou impose l'émergence d'une nouvelle conception du développement national marquée par le passage du paradigme de l'inversion au paradigme de l'extraversion, du paradigme de pas assez d'Etat au paradigme de trop d'Etat et du paradigme de l'agent irrationnel au paradigme de l'agent rationnel ;
- génère un nouvel environnement du développement national à travers l'instauration de l'économie de marché, la consolidation de l'Etat de droit et l'appropriation de capacités technologiques ;
- développe de nouveaux défis dans le processus du développement principalement en termes de marginalisation, de croissance et de gouvernance.

C'est pourquoi, à la différence de l'approche comptable continentale qui privilégie l'information destinée au fonctionnement de l'économie centralisée dont l'Etat est le garant à des degrés différents selon les pays, notre recherche conceptuelle comptable vise sans ambiguïté la satisfaction des besoins d'information de l'économie de marché orientée vers la promotion des marchés capitaux nécessaires au financement des entreprises et encadrée par des règles d'intérêt général.

Cette position est largement partagée par les membres du groupe de réflexion comme cela apparaît dans les propos de l'**Informant-2** : « *Je constate que l'économie de marché a pris pied dans nos pays de façon irréversible où l'Etat n'est plus le seul maître du jeu économique. Désormais, il rivalise sérieusement avec les entreprises privées qui se financent sur les marchés de capitaux étrangers et n'attendent presque plus rien de lui, mais envers qui elles réclament l'édition des règles du jeu à respecter afin d'éviter l'anarchie et les effets pervers de la concurrence et de l'économie de marché. Dans ces conditions, il est normal que*

*le système comptable actuel, qui joue un rôle important dans la communication, devrait être modifié afin de refléter ce nouveau cadre du jeu économique. Pour cela, il doit privilégier l'information destinée aux marchés de capitaux ».*

Ces propos sont appuyés par l'**Informant-5** : « Je reconnais comme beaucoup d'observateurs de la scène économique en Afrique qu'avec la mondialisation, l'environnement des entreprises a subi des mutations profondes favorables à l'économie de marché et l'émergence du secteur bancaire qui joue le rôle des marchés de capitaux dans le développement économique de nos pays. Tout ceci se passe au détriment de l'Etat tout puissant qui ne subventionne plus totalement l'économie nationale et les entreprises comme dans les années passées. Néanmoins, il doit s'affirmer dans son rôle d'encadrement des activités économiques. Je plaide donc pour une réforme de la comptabilité qui est une condition préalable à l'instauration des marchés financiers et à la promotion des investissements ».

D'où, l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 5 : Les utilisateurs favorables à l'évolution du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA privilégient l'information destinée au bon fonctionnement des marchés de capitaux et à l'encadrement de l'économie de marché plutôt qu'au contrôle de la planification étatique.**

Dans la continuité et la consolidation de notre recherche sur les acclimations locales associées à la production des états financiers complets, transparents et compréhensibles, nous avons trouvé que des réflexions critiques doivent être menées par rapports aux modèles comptables étrangers dans le cadre de la recherche des solutions permettant d'assurer la pertinence de l'information comptable des Pays en développement dans le contexte de la mondialisation.

À ce sujet, selon Gélard (1995, p 53), les auteurs du courant normatif de la recherche conceptuelle comptable considèrent que : « *Les modes de gouvernement des entreprises, la hiérarchie des principes comptables, la nature de l'information à fournir à l'environnement sont des faits culturels avant d'être des dispositions légales, réglementaires ou normatives, et celle-ci lorsqu'elles sont imposées de l'extérieur demandent une acclimation aux conditions indigènes, sans être à l'abri d'un rejet* ».

L'acclimation locale des principes et des méthodes comptables est un élément capital pour parvenir à la pertinence de l'information comptable. Cette acclimation est fondée sur la prise en compte du niveau du développement économique et surtout des spécificités locales (Leclere, 2007).

En effet, Causse (1999) et Pérochon (2000) soutiennent que la pertinence d'une information est nécessairement relative. Ainsi, le revenu par action n'est pas « pertinent » pour les pouvoirs publics qui cherchent à contrôler les activités des entreprises afin d'assurer la répartition des richesses na-

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

tionales et de conduire des politiques économiques dans l'intérêt général. En revanche, ce montant du bénéfice par action est une information plus pertinente pour l'investisseur ou l'actionnaire désireux de maximiser son revenu annuel disponible par rapport aux risques qu'il a pris.

Cependant, les différences dans la préparation et la présentation des états financiers peuvent rendre l'information comptable incomplète, confuse et incompréhensible lorsqu'on n'a pas les connaissances des normes comptables et la culture du pays où elle a été élaborée car certains pays privilégient l'approche financière et d'autres l'approche économique (Gray, 1988). En s'engageant à la fois à développer l'économie de marché afin de s'adapter aux conditions de la concurrence internationale et promouvoir les marchés de capitaux afin de substituer le financement privé au financement public, les nouvelles politiques de développement de la Zone franc tentent de combiner les deux visions pour lesquelles la comptabilité peut s'assigner une mission précise.

À ce sujet, l'**Informant-1** indique : *« Je pense qu'il est difficile de nos jours d'imaginer un quelconque développement économique dans nos pays si nous continuons d'importer tous nos modèles institutionnels. Cela rend nos produits et nos représentations impropres à toute consommation intellectuelle. Il faut tout repenser afin d'intégrer nos spécificités locales. Ceci vaut aussi pour la comptabilité qui joue un rôle important dans la communication. De ce point de vue, notre organisme de normalisation comptable doit chercher un vrai compromis digne d'une mixité comptable garantissant la différenciation des normes comptables fondée sur les réalités locales et l'attachement aux règles et pratiques comptables internationales ».*

Cette mission peut être semblable à la démarche des nouvelles politiques de développement de laquelle elle s'inspire qui consiste à associer l'approche économique avec l'approche financière afin de tenir compte à la fois de l'importance des marchés économiques et financiers et de l'Etat dans le processus du développement de la Zone franc. De plus, l'interpénétration croissante de ces marchés économiques et financiers conduit à ce que les systèmes comptables et la présentation des états financiers soient aussi semblables et intelligibles d'un pays à l'autre comme le montre les objectifs poursuivis par les normes comptables internationales (OCDE, 1986 ; Feudjo, 2010). Ainsi, l'**Informant-6** déclare : *« À l'heure de la mondialisation, et contrairement aux idées reçues, je constate que l'harmonisation internationale n'a pas vaincu ou supprimé la différenciation à l'échelle locale dans presque tous les domaines. Il est donc indispensable sur le plan comptable d'associer les préoccupations relatives aux besoins d'information des politiques de développement tenant compte des spécificités propres à nos Etats et les at-*

*tentes en matière de normalisation comptable internationale exprimées par les investisseurs internationaux qui s'installent et exercent sur nos territoires ».*

De ce fait, la production des états financiers complets, transparents et compréhensibles dans le contexte de la mondialisation peut être assurée par l'élaboration d'une information associant les aspirations économiques et les aspirations financières des utilisateurs afin d'être complète, mais qui intègre aussi – de façon relative et non absolue - les solutions proposées par la normalisation comptable internationale qui favorisent la transparence et la compréhension mutuelle. Ainsi, de plus en plus d'entreprises localisées dans la Zone franc établissent trois types de documents qui respectent ces critères : le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau de trésorerie ou de financement y compris les Annexes et autres notes. D'où l'hypothèse suivante :

**Hypothèse 6 : Les utilisateurs favorables à l'adaptation du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA privilégient l'approche mixte / hybride fondée sur la différenciation locale des comptabilités et l'acclimatation des IFRS plutôt que l'approche dominante / universelle basée sur l'harmonisation internationale des comptabilités et l'assujettissement aux IFRS.**

### **Proposition d'une nouvelle logique conceptuelle comptable dans la Zone franc**

L'ensemble des hypothèses issues d'une lecture croisée des théories de la contingence et des systèmes confrontés aux avis de professionnels de la comptabilité et de la finance nous amène à faire émerger une nouvelle logique conceptuelle comptable envisageable dans la Zone franc, nommée : la logique conceptuelle « semi-continentale » (cf. Tableau 1).

**Tableau 1 - Proposition d'une nouvelle logique conceptuelle comptable de la Zone franc**

| Hypothèses | Variabes   | Références  |
|------------|--|---|
| H1         | + Mode de régulation de l'économie par le marché<br>- Mode de régulation de l'économie par l'Etat<br>= Changement dans le « contexte de gestion » des entreprises de l'UEOMA | Moreau Defarges, 1997 ; Colette et Richard, 2000 ; Adda, 2012 |

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

| Hypothèses  | Variables   | Références  |
|-------------|---|---|
| H2          | + Concurrence internationale<br>- Globalisation financière  | OCDE, 1986 ;<br>ONU, 1990 ;<br>OCDE, 1991 ;<br>Colasse, 2000                      |
|             | = Inadaptation et déphasage du « système comptable » OCAM-SYSCOA-OHADA  |   |
| H3          | + Demande de satisfaction de besoins d'information du marché<br>- Demande de satisfaction de besoins d'information de l'Etat  | Grenier, 2000 ;<br>Gense, 1992 ;<br>Plane, 2003 ;<br>Tort, 2003                   |
|             | = Aspirations d'adaptation en « finalité » du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA   |   |
| H4          | + Demande de choix d'une nouvelle logique conceptuelle comptable<br>- Demande de transposition de modèles comptables universels   | Causse, 1996 ;<br>ONU, 1996 ;<br>Feudjo, 2010                                     |
|             | = Aspirations d'évolution en « processus de normalisation » du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA  |   |
| H5          | + Demande d'information pour le bon fonctionnement des marchés de capitaux et encadrement de l'économie de marché<br>- Demande d'information pour le contrôle de l'administration centrale et la planification étatique | Causse, 1999 ;<br>Pérochon, 2000 ;<br>Raffournier, 2010                           |
|             | = Aspirations d'adaptation en « contenu des états financiers » du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA   |   |
| H6          | + Demande d'adoption de l'approche comptable mixte/hybride<br>- Demande d'adoption de l'approche comptable dominante/universelle  | Hoarau, 1994 ;<br>Capron & Chiapello, 2005 ;<br>Avenel, 2005 ;<br>Ngantchou, 2011 |
|             | = Aspirations d'évolution en « modèle d'appartenance » du système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA   |   |
| Proposition | = Approche comptable « semi-continentale » de la Zone franc   |   |

Présentée comme telle, l'approche « semi-continentale » n'a pas encore été envisagée jusqu'ici dans la recherche de solutions aux problèmes

comptables qui se posent aux utilisateurs face à la mondialisation. À ce titre, elle vise à :

- Privilégier l'information destinée au marché en intégrant néanmoins les besoins d'information de l'Etat, et non de privilégier la satisfaction des besoins d'information de l'Etat comme le suggérait jusqu'ici l'approche comptable de l'école continentale ;
- Combiner la logique économique et la logique financière dans le cadre d'une approche mixte ou hybride, et non de les exclure mutuellement comme nous l'avons connu jusqu'ici entre l'école continentale et l'école anglo-saxonne ;
- Associer raisonnablement les aspirations de la normalisation comptable internationale en tenant compte des spécificités locales, et non de les imposer ou d'y résister comme c'est souvent le cas dans de nombreux pays qui appartiennent à l'école continentale.

En effet, la nouvelle logique conceptuelle comptable de la Zone franc relative à l'approche « semi-continentale » est fondée sur la philosophie suivante : tout en privilégiant l'information destinée au marché dont c'est l'entreprise qui est l'acteur principal, le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA doit tenir compte des spécificités locales en intégrant les considérations macro-économiques de l'Etat et en se rapprochant des normes comptables internationales.

## Conclusion

Il est évident que l'inadaptation et le déphasage des systèmes comptables engendrés par la mondialisation exigent la mise en place de nouvelles normes comptables afin d'assurer la pertinence de l'information comptable dans la Zone franc.

Néanmoins, il semble judicieux de procéder par le choix d'une nouvelle logique conceptuelle comptable tenant compte des spécificités locales plutôt que par la transposition comme telles des solutions « prêtes à porter » qui pourraient s'avérer inefficaces.

De ce fait, en attendant la validation de notre proposition par une investigation empirique qui constitue une des limites de cette recherche, nous pouvons considérer que celle-ci offre l'avantage de pouvoir favoriser la conduite de nouvelles politiques de développement conçues dans un contexte de libéralisation impulsée par la mondialisation.

Ceci démontre que pour remédier à l'inadaptation et le déphasage du système comptable engendrés par la mondialisation, la Zone franc devrait développer ses normes comptables à partir de l'analyse de son en-

vironnement plutôt que d'adopter comme telles les normes comptables internationales.

Cette proposition nous permet d'envisager la thèse selon laquelle : « l'impact de la mondialisation sur le système comptable consiste non seulement dans l'aspiration de l'harmonisation internationale des comptabilités (HIC), mais aussi dans l'aspiration de la différenciation locale des comptabilités (DLC) dès lors que l'on admet – notamment pour la Zone franc – que la satisfaction de nouveaux besoins d'information qu'elle engendre exige une adaptation des règles et pratiques comptables qui procède non pas à la transposition tels quels des modèles comptables dits universels, mais plutôt au choix d'une nouvelle logique conceptuelle du système comptable dans la perspective d'une approche « semi-continentale » compte tenu des spécificités locales et de la normalisation comptable internationale.

### Bibliographie

- ADDA J. (2012), *La mondialisation de l'économie, de la genèse à la crise*, Editions La Découverte.
- ALLARD-POESI F. (2003), « Coder les données », in *Conduire un projet de recherche : Une perspective qualitative*, Giordano. Ed. EMS, p.246-288.
- AVENEL J.-D. (2005), *Comptabilités nationales et normalisation internationales*, Ellipses, Paris.
- BEAUD M. (2000), *Histoire du capitalisme de 1500 à 2000*, Editions du Seuil, Paris.
- BARBU E. (2004), « L'harmonisation comptable internationale : d'un vagabondage comptable à l'autre », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (1), p. 37-61.
- BARIBEAU C. (2009), « Analyse des données des entretiens de groupe », *Recherches qualitatives*, 28 (1), p. 133-148.
- BAY W., BRUNS H.-G. (1997), « L'information financière des entreprises multinationales », in B. Raffournier, *Comptabilité internationale*, Vuibert, Paris.
- BLANCHET A. (2007), *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*, Armand Colin.
- BRASSARD A. (1996), *Conception des organisations et de la gestion*, Montréal.
- CAPRON M., CHIAPELLO E. (2005), « Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose », in Capron M., *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, éd. La Découverte, Paris, p. 49 – 84.
- CASTELLS M. (1998), *La société en réseaux : l'ère de l'information*, Fayard, Paris, post couverture.
- CAUSSE G. (1996), « Le choix d'un système comptable dans les pays de l'Est, la quadrature du cercle », in *Actes du XVIIe congrès*, vol. 1.
- CAUSSE G. (1999), « Vingt ans de normalisation comptable et PCG, son in-

fluence dans les pays d'Afrique francophone », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 1999/3, tome 3.

COLASSE B. (2000), « Harmonisation comptable internationale » in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 757-769.

COLASSE B. (2013), « De l'utilité de la recherche comptable pour la normalisation », *Revue Française de Comptabilité*, n° 462, Février 2013, p. 13-15.

COLLETTE C. (1998), « Les facteurs de contingence dans l'établissement des comptabilités européennes », in *Actes du XIX<sup>e</sup> congrès de l'AFC*, Vol. 1.

COLLETTE C., RICHARD J. (2000), *Comptabilité générale, les systèmes français et anglo-saxons*, Dunod, Paris.

DAHOU K., HAIBADO I.-O. et PFISTER M. (2009), « Afrique : développer les marchés financiers pour la croissance et l'investissement », *Rapport officiel de la réunion ministérielle et la table ronde d'experts de l'initiative NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique du 11-12 Novembre 2009*, 23 p.

DEMARIA S. (2008), Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français. Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Nice Sophia Antipolis, 2008.

DEMERS C. (2003), « L'entretien », in *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, Giordano, p. 173-210.

FEUDJO J.-R. (2010), « Harmonisation des normes africaines et internationales : une urgence ou une exigence ? », *La Revue des Sciences de Gestion*, 45 (245/246).

GÉLARD G. (1995), « Pour une recherche conceptuelle en vue de la pertinence de l'information financière », *Revue Française de Comptabilité*, n° 266.

GRAY S.-J. (1988), "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", *Abacus*, 24 (1), 1-15.

HELPER J.-P., KALIKA M. & ORSONI J. (2006), *Management : stratégie et organisation*, Vuibert.

HOARAU C. (1994), « L'harmonisation comptable internationale, hégémonie américaine ou reconnaissance mutuelle normative ? », in *Actes du XV<sup>e</sup> congrès de l'AFC de 1994*.

HOPWOOD A.-G. (1983), "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 213, pp. 287-305.

HUGO P. (2009), *L'économie de l'Afrique*, 6<sup>e</sup> éd., La Découverte « Repères », Paris, 128 p.

KOENIG G. (1993), *Les théories de la firme*, Economica, Paris.

LECLERE D. (2007), « Normes IFRS : internationales – oui, universelles – non », in les *Actes de la journée de recherche du 14 septembre*, C.R.C, CNAM

## Le système comptable OCAM-SYSCOA-OHADA face à la mondialisation...

Paris.

LUSSATO B. (1992), *Introduction critique aux théories d'organisation*, Dunod, Paris.

MILES M. & HUBERMAN M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, Ed. De Boeck, 2<sup>ème</sup> édition.

NGANTCHOU A. (2011), « Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon » ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 17(3), p 31-53.

OCDE (1986), *Harmonisation des normes comptables*, OCDE, Paris.

OCDE (1991), *La réforme comptable dans les pays d'Europe centrale et orientale*, OCDE.

OECCA, IASC, CNCC (1995), *Normes comptables internationales*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

ONU (1990), *Le développement de la comptabilité en Afrique, un défi pour les années 90*, New York, Nations Unies.

PÉROCHON C. (2000), *Normalisation comptable francophone in Encyclopédie de comptabilité*, Economica, Paris, pp. 906-915.

PLANE J.-M. (2003), *La gestion des ressources humaines*, Economica.

RAFFOURNIER (2010), *Les normes comptables internationales*, Economica, Paris.

REY F. (1979), *Développements récents de la comptabilité : théorie et pratique*, Les éditions CNRS/ESF, Paris.

ROY J.-L. (1999), *Une nouvelle Afrique : à l'aube du XXI<sup>e</sup> siècle*, Maisonneuse & Larose, Paris.

TIGER P. (1999), *Le droit des affaires en Afrique*, PUF, Paris.

TORT E. (2003), *Organisation et management des systèmes comptables*, Dunod.

VLAEMMINCK J.-H. (1979), *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Pragnos, Paris.

VON BERTALANFFY L. (1968), *General System Theory: Foundations, Development, Applications*, New-York, George Braziller, Traduction (1973) : *Théorie générale des systèmes*, Bordas (Dunod), Paris.