

## **VINGT ANS DE NORMALISATION COMPTABLE ET DE PCG - SON INFLUENCE DANS LES PAYS D'AFRIQUE FRANCOPHONE**

La normalisation comptable française vit actuellement une réorientation importante. En effet, la composition des organes de normalisation, qui avait déjà beaucoup évolué au cours des deux dernières décennies, vient d'être modifiée. Le dispositif institutionnel a été réformé en profondeur puisque la hiérarchie des acteurs semble bousculée. Un meilleur équilibre dans la représentation des différents utilisateurs devrait permettre d'élaborer une réglementation susceptible de satisfaire tous les acteurs de la vie économique, politique et sociale du pays. L'article récent de nos collègues (Colasse et Standish, 1998), ainsi que son commentaire (Hoarau, 1998) présentent les étapes de la normalisation française, les caractéristiques de la réforme en cours, ses enjeux, ainsi que les interrogations qu'elle suscite quant à son application: «adaptation ou rupture ?». En conséquence, sur ce point, nous renvoyons les lecteurs à deux textes. De notre côté, nous avons choisi d'examiner la spécificité de la normalisation française et son influence dans le monde, particulièrement dans les pays d'Afrique francophone.

### **I – SPECIFICITE ET INFLUENCE DE LA NORMALISATION FRANCAISE**

« L'approche normative en France est radicalement différente des approches dans le monde anglophone » (Scheid et Standish, 1989), en conséquence elle a pu influencer certains pays qui lui étaient favorables.

#### **La spécificité française**

Normalisation comptable et plan comptable, les deux termes sont indissociables en France, le plan comptable ayant été le support de la normalisation. Certes une nomenclature des comptes est généralement un élément important de la normalisation comptable, mais notre plan comptable est bien plus qu'une liste de comptes, il comporte également une terminologie, des règles relatives à l'enregistrement des opérations, à leur évaluation, des modèles de documents de synthèse, il a trait à tout le processus comptable.

C'est sans doute le contexte économique, social et politique de l'après-guerre, celui de la planification, qui a abouti à la création d'une "Commission de Normalisation" des comptabilités et à celle du "Plan Comptable 47". Ce dernier visait la fourniture d'informations comparables aux dirigeants et aux opérateurs économiques et financiers, mais également d'informations fiables à l'Etat, pour le calcul de l'impôt et pour lui permettre de prendre des décisions visant la reconstruction de l'économie. Ce dernier objectif est tout à fait cohérent avec les soucis de l'époque, notamment des nombreux représentants de l'Etat au sein de la Commission de Normalisation. Il relève également de la tradition française d'élaboration des comptes nationaux dont les bases ont été établies par Quesnay au XVIIIème siècle.

L'originalité de notre plan comptable, support de la normalisation, peut donc se résumer dans les deux points suivants. D'une part, contrairement à ce qui existe dans certains pays où la normalisation découle d'un cadre conceptuel et d'un corpus de normes, les composantes de notre plan comptable ont trait à tout le processus comptable et en font un support pédagogique très puissant. D'autre part, l'objectif de notre normalisation est de répondre aux besoins de la gestion des entreprises, aux besoins d'informations des tiers, comme les actionnaires et les banquiers, mais également de l'Administration. Comme les exigences des différents utilisateurs ne sont pas pleinement convergentes, le choix a été fait de répondre en priorité aux besoins de l'Etat. Ce dernier ayant été majoritaire dans les organes chargés de la normalisation, depuis l'origine du processus en 1947, il est normal que, malgré le souci de produire une information économique, il ait assigné au plan d'abord des objectifs macro-économiques et fiscaux.

### **L'influence de la normalisation française**

Les caractéristiques de notre plan comptable, dont le souci n'est donc pas de répondre aux seules exigences des marchés financiers (1), a séduit certains pays et, en conséquence, encouragent à "l'exporter" (Delesalle et Gélard) 1991), comme nous l'avons fait avec le code civil et certaines de nos grandes institutions lorsque la France jouissait d'un rayonnement certain. Ne négligeons pas la portée de la diffusion de notre plan comptable : il est "le support de transferts de technologie et, par conséquent, un outil de conquête économique d'une remarquable puissance" (Burlaud 1995), la comptabilité est "une arme dans la compétition économique mondiale" (CNC, 1992).

C'est ainsi qu'au cours des deux dernières décennies, le PDG a inspiré la normalisation dans beaucoup de pays, que ce soit ceux du

Maghreb (Tunisie, Maroc, Algérie, du Sud-Est asiatique (Cambodge, Laos, Vietnam), d'Europe du Sud (Espagne, Grèce, Portugal), d'Europe de l'Est (Albanie, Pologne, Roumanie, Tchéquie), ou d'Afrique (Madagascar, Guinée).

Les pays tentés par le modèle français sont ceux dans lesquels on assigne au plan comptable des objectifs macro-économiques. Il en est ainsi des pays à influence forte de l'Etat dans le domaine économique et social. C'est particulièrement le cas des pays dans lesquels l'Etat a la charge du développement économique national, c'est à dire les pays en voie de développement, où des pays qui restructurent leur économie, c'est à dire les pays de l'ancien bloc soviétique.

Il faut toutefois souligner que le problème se pose tout à fait différemment dans les pays en voie de développement, qui ont accédé à l'indépendance, et dans les pays de l'ex-bloc soviétique, qui ont dû changer leur système comptable lors de l'éclatement de l'URSS. Pour ces derniers, le problème se pose en terme de choix compte tenu de différentes contraintes, notamment politiques (Causse, 1996). Nous renvoyons sur ce point à l'article de J. Richard inclus dans le même numéro. Par contre, en ce qui concerne les pays en voie de développement le système comptable a d'abord été celui du colonisateur. Il n'est pour s'en convaincre que de superposer la carte de la répartition géographique coloniale. Il existait certes dans ces pays, comme dans la plupart des civilisations, des comptabilités embryonnaires (2) mais pas de « modèle comptable » servant de référence aux entités économiques pour présenter des informations à des utilisateurs internes et externes. La comptabilité qui est alors imposée sert de mode de communication dans les relations commerciales, elle est également considérée comme un bon instrument d'influence civilisatrice et de maîtrise de l'économie. Puis, lorsque les pays sont devenus autonomes, la normalisation dans chaque zone d'influence va dépendre des liens avec l'ancienne « métropole ».

### **Le cas particulier de l'Afrique francophone**

Après les indépendances, la poursuite de bonnes relations de la France avec les pays d'Afrique francophone a eu pour conséquence une imbrication des modes de fonctionnement de nos sociétés respectives, notamment de la normalisation comptable, de sorte que nous ne pouvons examiner les processus de normalisation indépendamment les uns des autres. Ne parle-t-on pas "d'Ecole francophone de comptabilité" (Gouadain 1955, Grappin 1995) et de "l'exception culturelle comptable francophone" (Blin 1995) ?

Dans la période qui suit les indépendances, c'est à dire au début des années 60, dans la plupart des anciennes colonies françaises, il était normal que l'on continuât à appliquer le plan français, les environnements institutionnels ne pouvant être constitués dès la proclamation de l'indépendance. Par conséquent à l'époque, comme par le passé, soit on ne tenait pas de comptabilité, soit on faisait référence au récent plan 1957, ou à celui de 1947.

Ce plan comptable avait la force de l'usage dans les grandes entreprises, de plus, même si l'environnement économique était différent de celui de l'ancienne métropole, beaucoup de facteurs expliquaient son maintien. L'environnement institutionnel, juridique, fiscal, était resté le même, les pays appartenaient à la même zone monétaire, le système éducatif était le même, ainsi que la langue. Tous ces facteurs ont induit des schémas de pensée proches qui expliquent le maintien ou la difficulté de sortir d'un système, notamment de la comptabilité.

Puis, les pays ont entamé leur processus de normalisation comptable, parfois dans une optique d'intégration régionale. Il en a été ainsi pour les pays de l'OCAM (Organisation de la Communauté des pays Africains, Malgache et Mauritanien). Pour ces derniers, considérant les liens tissés par la France avec ses anciennes colonies, notamment dans le domaine de la normalisation comptable (3), on constate que chaque étape franchie d'un côté s'appuie sur l'expérience de ce qui a été fait dans l'autre. Les deux processus de normalisation peuvent être représentés par un chemin en zig-zag passant d'une zone à l'autre.

- plan 47, puis 57, appliqué en France et en Afrique
- plan OCAM qui tente de remédier aux inconvénients du plan français de 1957,
- plan français de 1982, qui profite de l'expérience de l'OCAM,
  - plan SYSCOA, qui s'appuie sur l'expérience du plan OCAM et sur celui de 1982, tout en intégrant des normes internationales absentes de ce dernier.

Cette présentation un peu idyllique d'une « coopération équilibrée » entre la France et ses anciennes colonies ne doit cependant pas nous faire perdre de vue les motivations et les contraintes de chaque partie et l'on peut se poser la question de savoir comment qualifier l'influence française dans les pays considérés : domination ou coopération ? L'objectif recherché est-il de faire perdurer le système français ou de s'acheminer vers un système franco-africain (4) ? L'examen du processus de normalisation devrait nous permettre de répondre à cette question.

Nous l'analyserons en deux périodes : la période OCAM et l'après OCAM. En effet, l'originalité du plan OCAM nous conduit à le considérer comme la référence pour les plans (français ou africain) qui lui sont postérieurs.

## **II – LE PLAN OCAM**

La situation comptable en Afrique dans la période antérieure à l'OCAM (1970) nous permet de comprendre l'avènement du plan OCAM, ses caractéristiques, ainsi que son influence sur la normalisation française ultérieure.

### **La situation comptable dans les années 60**

En France, comme en Afrique, on applique le plan 57. Soulignons même que ce dernier est resté en vigueur dans certains pays après sa disparition en France en 1982. Il a continué à être appliqué dans les pays d'Afrique francophone qui n'ont pas adopté le plan OCAM, le Mali par exemple (BIT 1983), ou ont officiellement adopté le plan OCAM mais dont la pratique n'a pas été généralisée, le Togo par exemple. Il a continué à être enseigné pendant plusieurs années après sa disparition dans certains pays, comme en Mauritanie qui avait adopté un nouveau plan comptable, un plan national dérivé du plan OCAM et du plan 82, mais n'avait pas le matériel pédagogique nécessaire à son enseignement (BIT1985).

Pendant cette période de l'après indépendance, des textes ont pu modifier légèrement le paysage comptable, ainsi l'apparition des premiers codes des investissements, les textes sur les contrôles des entreprises, ainsi que sur l'organisation de la profession comptable (dés 1962 à Madagascar) mais sans remettre en cause le plan lui-même. Il n'y a que la Guinée, qui après avoir rompu avec l'ancienne métropole, et conformément à ses nouvelles options politiques, a adopté en 1962 un plan comptable découlant très largement du système soviétique (5). Il s'agit d'un plan orienté largement vers la production de statistiques pour le Ministère du Plan. Dans le cadre de ce nouveau plan comptable, de caractère moniste, des nomenclatures détaillées par secteur sont imposées aux entreprises, des notes et circulaires indiquent de manière détaillée comment calculer les prix de revient des produits fabriqués (6).

## **La naissance de l'OCAM**

Le plan 57 a certainement contribué à la diffusion de la comptabilité en Afrique francophone et a enclenché le processus de normalisation. Mais il était difficilement conciliable avec la nécessité d'obtenir des informations spécifiques à un environnement très différent du pays pour lequel il avait été conçu. La mise en œuvre de politiques de développement a fait prendre conscience de l'inadéquation des plans comptables, hérités de l'époque coloniale, avec le contexte économique et social des pays considérés. Ces politiques supposaient le traitement d'informations de plus en plus nombreuses, et surtout des analyses variées, alors que le PC 57 présentait les faits économiques de l'entreprise sous une forme synthétique dans un nombre limité de documents annuels. Des travaux de révision du PC 57 ont démarré en 1965 en Tunisie et les premiers travaux relatifs au plan OCAM ont débuté en 1967 en Afrique noire francophone.

En décembre 1967 les gouvernements des pays membres de l'UDEAC, l'Union Economique et Douanière des Etats de l'Afrique Centrale (7), émettent le vœu d'élaborer un plan comptable qui tienne compte des besoins particuliers de leurs pays. L'effort commencé dans le cadre de l'UDEAC s'est poursuivi, en 1968, dans celui de l'OCAM, l'Organisation Commune Africaine et Malgache. Cette organisation créée en 1966 à Madagascar par 14 états francophones d'Afrique Noire (Afrique de l'Est, de l'Ouest et Centrale) avait pour objectifs de mener à bien, avec l'aide de la France, certains projets communs de développement (8). Il faut noter que, du fait de leur adhésion à l'OCAM, certains pays qui n'ont jamais été placés sous administration française ont adopté un plan comptable dérivé du modèle français, c'est le cas du Burundi, du Rwanda et du Zaïre.

En décembre 1969 une conférence de spécialiste adopte un projet qui avait été mis au point par de experts ressortissant des pays de l'OCAM auxquels s'étaient joints des experts français. La conférence des Chefs d'Etat de l'OCAM, réunie à Yaoundé en janvier 1970, adopte le plan comptable général issu de ces travaux : c'est le « Plan OCAM ». Pour répondre aux besoins d'intégration de leurs économies les pays de l'UDEAC, qui ont eu l'initiative de ce plan, élaborent en 1972 des dispositions spéciales d'application, ainsi qu'une nomenclature des biens et services (NBS). En 1974, un plan comptable général de l'Etat, applicable aux administration et aux établissements publics voit le jour. Il est basé sur le modèle de la comptabilité publique française. En 1979, les plans sectoriels des banques et établissements financiers sont adoptés

par les Etats de l'UDEAC. En 1980, les travaux de mise à jour du plan comptable général, effectués par une commission mixte OCAM/UDEAC, sont ratifiés et une deuxième édition du plan OCAM est publiée.

### **Caractéristiques du plan OCAM**

A quelques variantes près, le plan OCAM fut élaboré selon les principes et la terminologie du plan 1957, c'est à dire que peu de développements sont consacrés aux principes comptables, seuls trois sont énoncés : continuité, prudence et permanence des méthodes. Toutefois il diffère du plan 57 sur des points majeurs. Elaboré à une époque où une réforme est envisagée en France, les experts ont tenté d'apporter des remèdes aux insuffisances détectées. L'intention est louable mais on peut considérer qu'ils n'ont pas fait le choix entre ce qu'il était théoriquement satisfait de proposer et ce qui était réaliste de mettre en place compte tenu du contexte de l'époque. Ainsi, un des problèmes difficiles, que l'on tenait de résoudre en France à l'époque, était celui de l'harmonisation comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale. Le plan OCAM apporte une solution intelligente, mais non pertinente, à ce difficile problème.

Les caractéristiques essentielles de ce plan sont les trois suivantes.

- 1) Son caractère normatif limité : c'est un cadre expérimental qui doit être complété de plan particuliers nationaux et sectoriels.
- 2) L'établissement de tableaux de synthèse, notamment le tableau des soldes caractéristiques de gestion, qui fait apparaître le concept nouveau de valeur ajoutée, introduit dans le plan tunisien en 1968. Ces soldes caractéristiques de gestion seront repris dans le plan français de 1982.
- 3) Une tentative d'harmonisation entre comptabilité privée et comptabilité nationale, c'est ce qui explique en partie que le modèle retenu soit basé sur la notion de « flux » et non de « stocks » (9) et pose le principe de l'inventaire permanent. Cette caractéristique est certainement la plus importante et la plus intéressante du plan, ce fut certainement la plus difficile à mettre en œuvre. Par ailleurs, des passerelles sont prévues entre la comptabilité d'entreprise et la comptabilité nationale, grâce à des nomenclatures, listes de rubriques définies par la comptabilité nationale et susceptibles de servir à la subdivision des comptes des entreprises. Huit nomenclatures ont été retenues par le plan OCAM/UDEAC, il revient à chaque entreprise de développer les rubriques selon leurs besoins de gestion. Ce n'est pas une tâche facile car une nomenclature de la comptabilité nationale (10).

Se pose donc la question de savoir si le plan OCAM était bien adapté aux réalités africaines et répondait aux besoins des pays considérés.

### **Le plan OCAM était-il adapté aux réalités africaines ?**

L'utilisation du plan OCAM supposait que les comptables aient des connaissances suffisantes en macro-économie et dans le domaine du traitement automatisé des informations. L'approche ambitieuse de la comptabilité, telle qu'elle a été retenue, ne tenait pas compte des réalités africaines de l'époque caractérisées par le manque de personnel qualifié, le manque de moyens, notamment informatiques, les inerties administratives, le sous-encadrement, etc. « Les principes affirmés... dans le plan OCAM relèvent beaucoup plus de l'exubérance des informaticiens du GRADIA (11) et de quelques cadres européens en place dans le cadre de la coopération » (Saci 1986). D'autres auteurs, tout en reconnaissant les apports du plan OCAM, affirment qu'il n'est pas adapté aux PVD car, occultant les opérations entre sociétés étrangères et leurs filiales locales, il « apparaît donc de fait comme un instrument destiné à l'exploitation la plus rentable pour l'étranger, des ressources des pays de l'OCAM... Non seulement il répond aux besoins du capital étranger, mais il vise à lui assurer la plus grande rentabilité à l'échelle choisie par lui, l'échelle internationale » (Anson-Meyer, 1974).

Si intellectuellement ce plan est très satisfaisant et présente des apports évidents par rapports aux systèmes comptables précédents, il reste avant tout un modèle idéal que l'on ne peut appliquer dans toute ses dimensions. On a tenté de bâtir un système d'analyse économique qui serve aussi bien pour les entreprises, pour l'Etat, et qui soit un cadre de référence pour une comptabilité internationale. C'était une gageure.

Néanmoins le plan OCAM a été la source d'inspiration de beaucoup de pays membres qui, généralement sous la pression des bailleurs de fonds, élaboreront leur plan comptable national dans la décennie 70 (12). Ces plans apportent des précisions utiles à leur application et, dans la plupart des cas, prévoient des mesures d'exception, notamment en ce qui concerne la tenue de l'inventaire permanent, ce qui en a réduit considérablement sa portée.

« la possibilité pour chaque Etat d'envisager une adaptation locale a permis dans un premier temps que chaque plan soit adapté aux réalités. Malleureusement dans une deuxième phase, l'unité de façade s'est morcelée, et l'on assiste à des divergences qui vont s'accroissant » (Blin, 1995). Malgré une première révision en 1979, publiée en 1980, puis une deuxième en 1988, des idées de réforme circulaient d'autant que, l'OCAM



ayant été dissoute en mars 1985, l'OUA (Organisation de l'Unité Africaine) avait reconnu le CAC (Conseil Africain de la Comptabilité) comme son institution chargée de la normalisation comptable en Afrique.

### **Plan français et plan OCAM**

Durant cette même période des années 70, en France, le processus de révision a abouti au PC 82 que l'on considère soit comme un sous-produit, soit comme l'œuvre parachevée du plan OCAM, ce dernier ayant servi de teste à nos réformateurs. Il faut admettre que, lors de l'élaboration du plan OCAM, il a été tenu compte des insuffisances du plan 57 : méconnaissance des soldes caractéristiques, difficulté d'établir un tableau de flux, etc. Par conséquent il est logique que, dans ces conditions, nous trouvions des analogies. Il est vrai aussi que l'expérience de l'application du plan OCAM a conduit les réformateurs du plan 57 à prendre leurs distances sur certains points. C'est ainsi que la séparation Exploitation/Hors Exploitation n'a semblé très opérationnelle, que le dédoublement des comptes, en comptes de situation patrimoniale et en comptes de mouvements patrimoniaux, institué pour faciliter l'élaboration des tableaux de flux, a été considérés comme trop lourd, et peu adapté au suivi des comptes.

Le plan 82 peut donc être considéré comme « descendant » du plan OCAM : « fils certainement, mais sans doute un fils ayant pu se servir de l'expérience de son père, et en dépasser les insuffisances » (Hummel, 1989). Dans le même ordre d'idée, on peut considérer que le plan OCAM est à la fois : « un héritier novateur », « un testateur bienveillant » (Gouadain, 1995).

### **III – L'APRES OCAM**

L'OCAM a marqué fortement une époque dans les processus respectifs de normalisation française et africaine de ces dernières décennies. La disparition de cette organisation a d'abord provoqué un certain flottement, puis le SCAR (Système Comptable Africain de Référence) a failli voir le jour, enfin est apparu le SYSCOA (Système Comptable des pays de l'Afrique de l'Ouest).

#### **L'épisode SCAR**

Le SCAR a été l'œuvre du CAC (Conseil Africain de la Comptabilité). C'est à la suite des recommandations faites lors d'un premier colloque organisé à Kinshasa en 1976, à l'initiative du Professeur Kionzonzi, sur les systèmes comptables en Afrique, que le CAC a été créé à Alger en 1979, lors du deuxième colloque organisé sur le même thème. Cet organisme a été reconnu par l'OUA (Organisation de l'Unité Africaine) en

1985 comme l'institution chargée de la normalisation en Afrique. Sous l'impulsion du CAC, une Revue Africaine de la Comptabilité, éditée à Kinshasa, a vu le jour en 1981, une Commission Technique Africaine de Normalisation Comptable a été constituée en 1983 en vue d'élaborer un projet de Système Comptable Africain de Référence de Base (SCAR – B) valable pour tous les pays d'Afrique. Ce projet a été publié en 1985.

Les concepteurs n'ont pas fait complètement table rase du passé, en conséquence le SCAR dérive du plan 1982, on relève toutefois certaines divergences profondes. D'abord une des préoccupations importantes fut de répondre aux besoins d'établissement des comptes nationaux, dans une politique d'harmonisation régionale. C'est ainsi qu'une nomenclature détaillée est présentée, contrairement au plan OCAM qui laissait plus d'initiative aux Etats (RFC, 1986). Puis on assigne au Système des objectifs politiques, économiques et sociaux très marqués : intégration économique régionale, développement de la communauté africaine, formation plus importante des masses paysannes, ... d'ailleurs le Secrétaire Général du CAC, le Professeur zaïrois Kinzonzi, comme le Président guinéen du CAC, Alphq Ahmadou Diallo, font montre à l'époque d'un engagement politique certain. L'adoption d'une ligne de conduite panafricaine se traduit par une volonté de rupture. Le SCAR est un « important outil d'organisation, de direction et de contrôle de l'économie africaine » (Kinzonzi, 1985). « Le comptable moderne d'Afrique doit être éduqué pour avoir conscience du passé, du présent et de l'avenir de son peuple.... En harmonisant la formation et l'éducation comptable en Afrique nous entreprenons la promotion de l'outil n°1 de la consolidation de l'unité africaine » (BAD/CAC : Diallo, 1988).

Le SCAR était prêt, tout était prévu, y compris l'ouverture d'un centre panafricain de formation à la comptabilité, mais le projet a avorté. Aux raisons financières avancées pour expliquer l'avortement il convient d'y ajouter les véritables raisons, qui sont de nature politique. Le CAC n'était pas représentatif de toutes les institutions comptables africaines et de tous les courants de pensée. La dernière grande manifestation du CAC, le Séminaire-Atelier sur l'Education et la formation comptable en Afrique qui a eu lieu à Abidjan en décembre 1988, fut le révélateur. Pourtant les représentants avaient pris soin d'obtenir le soutien de la BAD (Banque Africaine de Développement), de convier les Institutions Internationales (Banque Mondiale, BIT, OCDE, ...), la FIDEF (Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones) était représentée, le professeur Enthoven, autorité scientifique reconnue dans le domaine de la normalisation comptable dans les PVD, avait été sollicité pour être rapporteur, mais peu d'institutions et de professionnels comptables africains étaient présents. Visiblement l'issue recherchée était d'abord de faire

admettre le SCAR, puis la nécessité de créer un Centre de formation régional et enfin que le CAC soit reconnu comme association représentative de l'Afrique. En fait, il est bien apparu que les projets avaient été élaborés par quelques personnes sans recherche de consensus. En conséquence, le SCAR ne pouvait être considéré comme le système comptable de tous les africains. Il fut une parenthèse dans le processus de normalisation franco-africain qui a ensuite repris son cours.

## **Le SYSCOA**

Malgré une parenté certaine avec le plan français de 1982, le SCAR constituait une rupture avec la normalisation française : volonté d'autonomie affichée par rapport aux systèmes précédents, non-participation d'experts français dans le processus de réforme, etc. Par contre le SYSCOA a été élaboré dans une perspective d'évolution par rapport aux plans précédents sur lesquels il repose : plan 57, plan OCAM, Plan 82. Créé dans le cadre de l'UMOE (Union Economique et Monétaire des Etats de l'Afrique de l'Ouest) (13), il a une portée régionale et s'applique aux huit pays membres : Bénin, Burkina-Faso, Côte d'Ivoire, Guinée-Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo. L'objectif à terme est la création d'une centrale de bilans commune.

Sous l'impulsion de la BCEAO (Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest), des experts de chaque pays se sont réunis, auxquels se sont joints des experts français. Ils ont élaboré le plan qui a été mis en application le 1/1/1998.

En Afrique Centrale, dans le cadre de l'union économique et monétaire de la région, la CEMAG (Communauté Economique et Monétaire des Etats de l'Afrique Centrale) (14), on travaille actuellement à l'élaboration d'un plan comptable, proche du SYSCOA. A terme les pays de la zone franc disposeront donc d'un plan comptable similaire.

Les grandes nouveautés de ce plan sont :

- la définition d'un cadre conceptuel, dans lequel les choix sont précisés : par exemple, le dualisme reconnu conforme à la tradition française ;
- les principes comptables généralement admis sont énoncés, notamment les deux suivants, la prééminence de la réalité sur l'apparence et l'importance significative, ce qui est une nouveauté importante par rapport au plan 82 ;
- le tableau de passage aux soldes comptes patrimoniaux du plan OCAM est remplacé par un tableau de financement : le TAFIRE (Tableau Financier des Ressources et Emplois) ;

- la distinction Exploitation/Hors Exploitation de l'OCAM, source de bien des interrogations, a été remplacé par la distinction entre les éléments Ordinaires, ou Cycliques, et les éléments exceptionnels, ou Hors Activité Ordinaire (HAO) ;
- un système différencié selon la taille de l'entreprise est proposé :
  - Système Comptable Normal (SCN)
  - Système Comptable Allégé (SCA) ;

et même un SMT (Système Minimal de Trésorerie) adapté aux toutes petites entreprises, notamment celles du secteur informé.

Comme on a pu le remarquer les processus respectifs de normalisation ont été très imbriqués au cours de ces dernières décennies, ils ont également beaucoup évolué durant la période, les experts africains ayant désormais pleinement la maîtrise de leur normalisation. Si l'on a pu considérer que le plan OCAM répondait davantage aux besoins de réforme des réviseurs français qu'à ceux des africains, il n'en est pas de même avec le SYSCOA. Dans l'élaboration de ce dernier on a su profiter de l'expérience du plan 1982 en allant plus loin : en répondant aux exigences de l'intégration économique régionale et en se rapprochant des normes internationales, tout en maintenant les « spécificités françaises ».

La normalisation franco-africaine, grâce notamment à la création de la FIDEF (Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones) s'oriente, semble-t-il, vers un autre type de coopération qui pourrait être un véritable partenariat, où chacun y trouve son compte. En effet, la France continue ainsi bénéficiant d'une certaine influence, et les pays d'Afrique francophone trouvent dans le rattachement à un sous-ensemble mondial aux caractéristiques reconnues (zone monétaire, plan comptable, modèle éducatif, ...) un moyen d'éviter la marginalisation et de continuer à s'insérer dans le système économique mondial.

---

(1) Ce qui est l'objectif assigné à d'autres modèles comptables dominants, citons le modèle anglo-saxon.

(2) Des tables anciennes, que l'on peut qualifier de comptes, auraient été retrouvées à Tombouctou.

(3) Ces liens se traduisent de différentes manières, notamment par la participation d'experts français à l'élaboration des nouvelles réglementations, par le contrôle du processus de délivrance des diplômes de l'expertise comptable, puis plus récemment par la création d'un organisme : la FIDEF (Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones). « Cette fédération s'est fixé pour but :

- de développer la coopération entre les experts comptables francophones dans les domaines relevant de leur profession,

- de rechercher le rapprochement sur les plans de l'enseignement et des qualifications,
- d'échanger des informations sur les réglementations et les pratiques dans leurs pays respectifs » (Géniaux 1984).

Outre des expert-comptables français, la FIDEF regroupe des experts-comptables du Liban, de l'Afrique noire francophone, du Maghreb (Tunisie et Maroc) et de Madagascar.

Elle représente la profession dans les organismes chargés de la normalisation en Afrique.

(4) Système que nous ne pouvons qualifier de francophone, la francophonie recouvrant des zones dont les limites dépassent celles de nos relations avec les pays d'Afrique francophone.

(5) Décret n° 477 PRG du 29/12/61 et loi n° 66/AN/62 du 1/9/62.

(6) Le Président Sékou TOURE, de formation comptable, était à l'origine de l'élaboration de ces nombreux documents.

(7) L'UDEAC regroupait à l'époque : le Cameroun, le Gabon, la République Centrafricaine et le Tchad.

(8) Cette organisation a regroupé les pays suivants : Benin, Burundi, Cameroun, Centrafrique, Congo, Côte d'Ivoire, Dahomey (devenu Togo), Gabon, Haute-Volta (devenue Burkina-Faso), Niger, Rwanda, Sénégal, Tchad, et Zaïre. Sa composition a légèrement varié dans le temps, certains pays se sont retirés, par exemple Madagascar en 1973, d'autres ne sont rentrés que tardivement, ainsi Maurice, en 1973. Lors de sa dissolution en 1985 elle regroupait 8 Etats.

(9) Traditionnellement, en comptabilité, les flux de la période sont enregistrés, en augmentation ou en diminution, dans des comptes où sont inscrits les soldes initiaux de la période, ce qui permet, en fin de période, de connaître les soldes finals. Ces comptes, dits « stocks » ne permettent pas, par contre de connaître les flux d'entrée et de sortie de la période, ce qui est utile pour la comptabilité nationale. Le plan OCAM prévoit, en cours de période, l'enregistrement des opérations dans des comptes « de mouvements » ou « de flux », par opposition aux comptes de « situation patrimoniale ».

(10) Ainsi les différents éléments d'une facture de « Fournitures de bureau » comprenant : gomme crayon, papier, peuvent ne pas faire partie du même secteur économique, donc de la même nomenclature.

(11) Groupe de Recherche et d'Appui pour le Développement de l'Informatique dans l'Administration, relevant du Département Informatique du Ministère de la Coopération.

(12) Les différents pays ont adopté un nouveau plan comptable, dérivé du plan OCAM, par les textes suivants : Algérie, Ordonnance 75/35 du 24/4/1975 – Burundi, Décret 100/319 du 31/12/1974 et bis du 22/3/1977 et Ordonnance 540/41 du 12/3/1975 – Cameroun, Décret 74/869 du 22/10/1974 – Congo, Décret 77/145 bis du 22/3/1977 et 71/140 du

15/5/1971 – Côte d'Ivoire, Décret 72/86 du 31/12/1972 – Gabon, Loi Mauritanie, Ordonnance n° 82/180 du 24/12/1982 et Décret 83/025 du 17/1/1983 – Niger, Décret 76/104 du 15/7/1976 – Sénégal, Loi 75/83 du 20/12/1975 et Décret 75/1254 du 28/12/1975 – Tchad, Ordonnance 12/PR du 8/3/1974 - Togo, Décret 72/26 du 7/2/1972 – Zaïre, Ordonnance 75/160 du 16/7/1975 et 77/332 du 30/11/1977.

(13) L'UEMOA a remplacé l'UMOA (Union Monétaire de l'Ouest Africain)

(14) La CEMAG a remplacé l'UDEAC (Union Douanière des Etats de l'Afrique Centrale).

(15) Notamment le principe de la réalité sur l'apparence.

## BIBLIOGRAPHIE

- ANSON-MEYER M. (1974), Mécanismes de l'exploitation en Afrique : l'exemple du Sénégal, Cujas, 170 p
- BAD/CAC (1988), Documents du Séminaire-Atelier sur l'éducation et la formation comptable en Afrique (Abidjan du 12 au 16 décembre 1988) :
  - Discours d'ouverture de B. NDIAYE, Président de la BAD,
  - Allocution du Président du CAC, A.A. DIALLO
  - Rapport de synthèse provisoire de A.J.H. ENTHOVEN
- BIT (1983), la situation comptable au Mali.
- BIT (1985), Rapport sur la gestion comptable et financière en Mauritanie, Avril.
- BLIN P. (1995), Du plan comptable OCAM au projet de plan comptable zone franc ou de l'exception culturelle comptable francophone, in Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon, Foucher, p.27-38.
- BURLAUD A. (1995), Plan comptable et transfert de technologie, in Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon, Foucher, p. 97-101
- CAC (1979), Documents du colloque : Les systèmes comptables en Afrique, Alger 11,12 et 13 juin 1979.
- CAUSSE G. (1995), Plan comptable : concept, utilité, contexte, in Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon, Foucher, p. 123-144.
- CAUSSE G. (1996), Le choix d'un système comptable dans les pays de l'Est : la quadrature du cercle, Actes du XIIème Congrès AFC,
- CNC (1992), Bulletin n°90, 1<sup>er</sup> trimestre.
- COLASSE B. et STANSHIP P. (1998), De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable, Comptabilité Contrôle Audit, Tome 4, Volume 2, p. 5-27.
- Commission de Normalisation Comptable (1986), Code de la normalisation comptable, Ministère des Finances du Maroc, décembre.
- DELESALLE E. et GELARD G. (1991), Exporter la comptabilité : le système comptable d'entreprise, Revue Française de Comptabilité n° 223, P. 75-91.
- EDI R. et CORRE J. (1986), Précis de comptabilité en Côte d'Ivoire, Ed. Socogec Abidjan
- ENTHOVEN A.J.H. (1973), Accountancy and Economic Development Policy, Ed. North Holland Publishing Company, Amsterdam.

- ENTHOVEN A.J.H. (1981), Accounting Education en Economic Development Management, Ed. North Holland Publishing Company, Amsterdam.
- GAYE M. (1984), Comparaison du PC sénégalais avec le PCF révisé, Revue Française de Comptabilité n° 148, Juillet-Août.
- GENIAUX R. (1984), Les objectifs et les missions de la Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones (FIDEF), Revue Française de Comptabilité n° 142, Janvier, p. 7-10.
- GOUADAIN D. (1995), L'école française de comptabilité et l'Afrique ou du formalisme comptable au pays de l'informel, in Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon, Foucher p. 233-248.
- HOARAU C. (1998), Un point de vue à propos de la « Réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », Comptabilité Contrôle Audit, Tome 4, Vol. 2, p. 29-30.
- HUMMEL P. (1989), Plan comptable OCAM et Plan Comptable Français : filiation directe ou non ? Actes du Xème Congrès de l'AFC.
- KINZONZI (1981), Rôle et place de la comptabilité dans le développement économique de l'Afrique, Revue Africaine de Comptabilité n° 1/2, Kinshasa.
- KINZONZI (1985), Rapport intérimaire du secrétaire général du CAC, 4<sup>ème</sup> trimestre.
- LACHANOU A. (1981), La nécessité de la normalisation de la comptabilité générale de l'Etat et de la comptabilité des entreprises en vue de leur intégration dans les comptes de la nation, Revue Africaine de Comptabilité n° 1/2, Kinshasa.
- MIKOL A. (1997), 50<sup>ème</sup> anniversaire du plan comptable de 1947, Revue Française de Comptabilité n° 295, Décembre p. 8-10.
- Revue Française de Comptabilité (1988), Le système Comptable Africain de Référence de base – SCAR-B, Revue Française de Comptabilité n° 170, Juillet-Août, p. 6-7.
- ROUSSE F. Normalisation comptable, Ministère de la Coopération et de Développement.
- SACI D. (1986), Comptabilité de l'entreprise et système économique. L'expérience algérienne. Thèse soutenue à Paris IX en 1986, reprise dans un ouvrage aux Editions Office des Publications Universitaires, Alger.
- SCHEID J-C et STANDISH P. (1989), La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France, Revue Française de Comptabilité n° 201.
- TELLER R. (1980), La comptabilité des entreprises sénégalaises, Nouvelles Editions Africaines, Dakar, Abidjan, Lomé..