

La pertinence des réformes comptables en Afrique subsaharienne

Cedrick NZOKOUO MOUAFO¹, Kadouamai SOULEYMANOU²

Reçu le : 05 août 2024

Accepté le : 02 mars 2025

Mise en ligne le : 15 septembre 2025

Mots clés:

*Référentiel comptable
SYSCOHADA révisé
Pertinence des réformes
Normes comptables internationales
Hégémonie des IFRS*

RÉSUMÉ

L'avènement d'un nouveau référentiel comptable suscite souvent d'importants débats sur ses approches paradigmatisques. La dernière révision du référentiel comptable OHADA en est un exemple illustratif. L'objectif de cette étude est d'analyser la pertinence des réformes introduites par cette révision afin de comprendre sa dynamique sous-jacente. Elle adopte une démarche qualitative basée sur l'exploration des innovations et des entretiens semi-directifs. Globalement, il se dégage deux résultats ambivalents confirmant, d'une part, les avancées significatives et la pertinence des réformes par la prise en compte des nouveaux besoins comptables issus des activités naissantes, le raffinement du contenu des comptes jadis imprécis, la suppression de ceux devenus sans objet et l'adoption d'un cadre conceptuel novateur. D'autre part, la continuité de la logique d'influence néocoloniale d'antan par l'adhésion sous contrainte aux normes IFRS, dans un contexte où le stade embryonnaire des bourses, les coûts et la prédominance du secteur informel remettent en cause leur pertinence.

© 2025 RAG – Tout droit réservé.

Adresse de correspondance des auteurs :

1. Chargé de Cours au Département de Comptabilité et Finance, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de l'Université de Maroua-Cameroun. Courriel : cedrickmouaf6@gmail.com
2. Professeur Titulaire CAMES, Agrégé en Sciences de Gestion, Chef de Département de Contrôle/Audit-Comptabilité-Finance, Directeur de l'Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales (ESSEC) de l'Université de Garoua-Cameroun. Courriel : souleymanouk@yahoo.fr

INTRODUCTION

La comptabilité doit son existence au rôle qu'elle joue dans la société humaine, à savoir rendre compte de la mesure, justifier et conserver les traces des transactions. Le besoin de compter est congénital à la transaction sociale (Tchundjang Pouemi, 2000). De ce fait, la comptabilité serait aussi vieille que la société humaine, puisqu'elle existe avec le besoin d'échanger. Quand on remonte à ses origines, l'histoire nous renvoie à l'Antiquité, puisqu'il semble que les premières traces de l'activité comptable aient été datées par les archéologues et les historiens au début du troisième millénaire avant Jésus-Christ (Degos, 1998 ; Ferré et Zarka, 2020). C'est donc une pratique bien connue de plusieurs sociétés d'Afrique précoloniale, comme l'attestent les tables de Tombouctou, les registres de maasarie, les pièces d'Axoum, les écritures d'argile, de bois, de bronze, de papyrus ou de marbre retrouvées en Afrique (Annisette, 2006 ; Tawiah et al., 2022).

L'évolution de la comptabilité est liée aux transformations sociales, politiques et économiques qui influencent le jeu d'intérêts des acteurs à divers niveaux du processus. En Afrique francophone subsaharienne, cette évolution a été influencée par l'histoire politico-institutionnelle des pays (Feudjo, 2010), marquée par une longue période coloniale pendant laquelle le besoin comptable était d'abord celui de la puissance coloniale, la France en l'occurrence (Bampoky, 2019 ; Degos et al., 2019 ; Souleymanou et Nzokouo, 2020). Cette dernière établit un cadre normatif essentiellement orienté vers la régulation des échanges commerciaux entre les firmes métropolitaines et leurs filiales dispersées dans les colonies africaines (Nzokouo, 2019). Une place centrale est alors accordée au plan comptable en tant qu'outil de conquête économique d'une remarquable puissance (Burlaud, 1995, p.97). C'est ainsi que divers plans comptables français vont être déportés vers les colonies africaines, ce qui va les assujettir et maintenir leurs économies en captivité. La comptabilité imposée sert ici de mode de communication dans les relations commerciales. Elle est également considérée comme un instrument d'influence civilisatrice et de maîtrise de l'économie (Causse, 1999, p.213).

Même l'avènement des indépendances politiques, intervenu à partir des années 1960, ne mettra pas un terme à cette démarche impériale. Celle-ci prendra une forme beaucoup plus subtile, qualifiée de néocolonialisme comptable (Lassou et al., 2019 ; Tawiah et al., 2022),

c'est-à-dire un système dans lequel la souveraineté des États africains est reconnue tout en continuant d'exercer des influences troubles au sein de leurs instances de normalisation comptable (Bampoky, 2019).

Aujourd'hui encore, une autre phase se profile à l'horizon. Tout comme l'économie, la comptabilité dans les pays d'Afrique subsaharienne vit une nouvelle étape de son processus de transformation, impulsée par des dynamiques externes plus ou moins maîtrisées, mais qui la contraignent à des changements profonds. Ces dynamiques externes sont marquées par l'hégémonie financière internationale qui fait désormais de l'information comptable un instrument au service du capitalisme financier (Souleymanou et Nzokouo, 2020). Il faut remarquer que les vocables « comptabilité financière » et « situation financière » ont respectivement remplacé progressivement ceux de « comptabilité générale » et « bilan », pour traduire subtilement l'ostracisation de la comptabilité par la finance. C'est ainsi que les pays de l'OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires) se sont engagés dans la transition d'une ère de production de l'information comptable vers celle de production de l'information financière, ou du moins comptable et financière, dans une dynamique de convergence vers les normes comptables internationales IFRS. C'est dans ce cadre qu'il convient de situer les réformes entreprises il y a quelques années par le législateur et qui ont conduit à l'adoption de l'Acte Uniforme portant Droit Comptable et Information Financière (AUDCIF), auquel est adjoint le Système Comptable OHADA (SYSCOHADA) révisé et le Dispositif Comptable relatif aux Comptes Consolidés et Combinés (D4C). Paru au Journal officiel le 15 février 2017, ce nouveau référentiel marque un changement à la fois incrémental et radical (Degos et Souleymanou, 2018) de l'ordre comptable régnant, et la montée en puissance d'un « nouveau paradigme ».

Mais depuis son entrée en vigueur, la forte convergence du SYSCOHADA révisé et son adhésion aux normes comptables internationales soulèvent beaucoup d'interrogations sur la dynamique sous-jacente même à la dernière révision (Bationo et Barry, 2020 ; Temomo et al., 2023). Au lendemain de la révision, l'une de ces interrogations a été vite posée par Degos et Souleymanou (2018), se demandant si nous sommes à l'heure de l'adoption des normes IFRS par les structures informelles des États parties. Allant dans le même sens, Houetohossou et al. (2020) ont souligné la faible prise en compte du secteur informel à l'ère de la convergence du

SYSCOHADA révisé vers les normes IFRS. Une autre étude s'étant penchée sur l'opportunité et les raisons mêmes de ce basculement du SYSCOHADA révisé aux IFRS conclut à un effet d'isomorphisme mimétique et coercitif (Souleymanou et Nzokouo, 2020). À propos du couplage OHADA-IAS/IFRS, l'étude de Temomo et al. (2023) montre que, s'il y a mariage dans l'amélioration de la qualité de l'information conduisant possiblement au développement des marchés, le divorce/désunion est vite prononcé du fait des coûts de mise en œuvre, de la taille des entreprises et de la culture. De leur côté, Bationo et Barry (2020) observent un changement non significatif de l'incidence comptable du passage aux IAS/IFRS à la Bourse régionale des valeurs mobilières d'Abidjan.

Globalement, ces études soulèvent la question de la portée et de la pertinence des réformes du SYSCOHADA révisé. Cette question est d'une importance avérée puisqu'on sait que les travaux du courant postcolonial/décolonial de la recherche comptable ont démontré que les réformes comptables dans les pays du Sud, et en Afrique subsaharienne précisément, visent régulièrement à promouvoir le néocolonialisme en permettant aux pays du Nord de garder le contrôle sur l'infrastructure comptable des pays du Sud (Finau et al., 2019 ; Lassou et al., 2019 ; Kaifala et al., 2019 ; Lassou et al., 2021 ; Yousfi, 2021). On se demande dès lors quelle est la pertinence des réformes comptables introduites par le SYSCOHADA révisé ? Ces réformes sont-elles adaptées aux réalités contextuelles des pays membres ? S'inscrivent-elles dans la logique néocoloniale d'autan ou sont-elles en rupture ?

Cette recherche tente d'apporter des éléments de réponse à ces différentes préoccupations. Dans la perspective d'une approche compréhensive, l'objectif est d'analyser la pertinence des réformes du SYSCOHADA révisé pour comprendre la dynamique sous-jacente à la dernière révision. L'intérêt d'une telle démarche n'est sans doute pas de s'opposer aux travaux précédents, mais de discuter des approches paradigmatisques du nouveau référentiel afin de mettre concomitamment en lumière ses avancées et de questionner en d'autres points son adéquation au contexte des pays de l'OHADA. Notre démarche est donc essentiellement compréhensive et l'analyse est centrée sur le référentiel comptable OHADA révisé, que nous prenons comme champ empirique à l'étude. Ainsi, nous commençons par faire le point sur le parcours de la normalisation comptable en Afrique subsaharienne francophone sous le prisme des influences géopolitiques, en nous appuyant sur le cadre théorique du postcolonialisme et

de l'isomorphisme en première section. Nous déclinons en seconde section l'approche méthodologique de la recherche. Les résultats et discussions sont ensuite présentés à la troisième section, avant de conclure.

1. Cadre théorique de l'étude

Il peut sembler difficile de percevoir la connexion entre la comptabilité et la géopolitique, et encore plus la concomitance de leur dynamique progressive historique. La comptabilité est pourtant bel et bien aussi un objet politique. Les recherches en comptabilité témoignent de cette réalité peu ou mal connue. C'est dans ce sens que Lamrani (2013, p.80) explique que si l'on trouve dans la recherche en comptabilité des termes comme « multipolaire, colonisation, souveraineté, contrôle démocratique, gouvernance », c'est que la comptabilité, en tant que science sociale, n'est plus simplement une science sociale mais également une science politique. Dans cette partie, nous partons de l'exemple de l'Afrique subsaharienne francophone pour confirmer qu'effectivement la comptabilité est un objet politique, si bien que l'incidence de la dimension politico-historique sur le processus de normalisation comptable OHADA constitue aujourd'hui une piste indispensable à explorer dans la recherche comptable.

1.1. Postcolonialisme et isomorphisme dans la recherche comptable en Afrique

Le courant postcolonial ou néocolonial regroupe un ensemble disparate de travaux qui analysent l'influence de la colonisation dans les pays colonisés. À l'origine, ce courant est issu des travaux d'un collectif d'historiens indiens appelés subalternistes, cherchant à renverser, dans les années 1970, l'historiographie de la décolonisation de l'Inde en montrant en particulier le rôle joué par les castes inférieures (Bancel et Blanchard, 2017 ; Yousfi, 2021). Le courant s'appuie ensuite sur l'ouvrage inaugural d'Edward Saïd de 1979 pour déconstruire les discours de l'Occident sur l'Orient. Son succès éclatant va susciter son appropriation par d'autres champs de recherche suffisamment expérimentaux, dont celui de la comptabilité. Ainsi, depuis les années 1990, aux États-Unis d'abord et tout récemment en Afrique, la littérature anglophone a largement relayé le postcolonialisme pour dénoncer l'influence de la colonisation et de l'impérialisme sur la trajectoire comptable des États dans

divers contextes (par exemple Finau et al., 2019 dans le contexte guinéen ; Kaifala et al., 2019 en Sierra Leone ; Lassou et al., 2019 au Bénin et au Ghana ; Ferry et al., 2021 au Nigeria). S'agissant des pays d'Afrique noire francophone, leur passé colonial montre que le processus de mutation comptable a été ponctué par d'importantes influences des puissances tutélaires, au point qu'il n'est pas exagéré de dire qu'elles ont façonné l'évolution de la normalisation comptable de cet espace géographique. C'est en cela que les développements du courant postcolonial offrent une vitrine intéressante à cette étude.

De plus, le concept d'isomorphisme, bien connu des travaux de DiMaggio et Powell (1983) dans le cadre de la théorie néoinstitutionnelle, a été mobilisé par des auteurs pour relever les pressions des institutions financières internationales en faveur de l'adoption des IFRS en Afrique (Souleymanou et Nzokouo, 2020 ; Boolaky et al., 2020). L'isomorphisme est défini par DiMaggio et Powell (1983, p.149) comme « un processus contraignant qui force une unité d'une population à ressembler aux autres unités qui sont confrontées aux mêmes conditions environnementales ». Dans le cadre de la convergence du SYSCOHADA aux normes comptables internationales IFRS, on sait que, depuis plusieurs années, des pressions étaient exercées par la Banque mondiale sur les pays de l'OHADA en vue du basculement de leur référentiel vers les normes comptables internationales. Les recommandations formulées par cette institution dans les différents Rapports sur le Respect des Normes et Codes (RRNC) par les pays de l'OHADA illustrent parfaitement ces pressions coercitives. C'est visiblement pour obtenir l'implémentation de ces recommandations que la Banque mondiale a financé la relecture du SYSCOHADA à travers l'accord de don IDA n° D3340 du projet PACI-OHADA. L'isomorphisme produit par ces pressions institutionnelles s'inscrit dans la logique d'influence des grandes puissances, dont la Banque mondiale est le bras séculier, et qui sont reconnues comme des ramifications de l'impérialisme économique, monétaire, comptable et même épistémique en Afrique (Annissette, 2004 ; Finau et al., 2019).

1.2. Revisiter le parcours des réformes comptables en Afrique francophone au sud du Sahara : entre postcolonialisme et isomorphisme

Les développements du courant postcolonialiste font de la reconstitution historique une

démarche indispensable à l’émulation saine de la comptabilité et de son objet, aussi bien dans le champ académique que professionnel. En Afrique subsaharienne, la normalisation comptable est indissociable du plan comptable, parce que ce dernier en a été le support principal (Causse, 1999, p.212).

1.2.1. Des plans comptables coloniaux au plan OCAM : les conséquences des influences géopolitiques

En Afrique francophone subsaharienne, le processus de normalisation a été particulièrement marqué par la présence coloniale, pendant laquelle les différents plans comptables de la France métropolitaine ont été imposés à ses colonies africaines. La France elle-même, ayant subi sous l’Occupation et même après, l’inféodation comptable allemande, Feudjo (2010, p.150) indique que « le tout premier plan comptable applicable en France et dans ses colonies africaines était le plan allemand conçu en 1937 par E. Schmalenbach et mis en application dès 1938 ».

Plus tard, à la Libération, à la faveur de l’arrêté du 18 septembre 1947, sera approuvé puis publié par l’Imprimerie nationale le plan comptable français de 1947 (Touchelay, 2005, p.75). Dans la logique de conquête économique, son application va s’étendre aux colonies françaises d’Afrique. En effet, comme l’indique Lamrani (2013, p.87), « derrière les processus de normalisation comptable, il y a des agents économiques qui ont leurs propres intérêts, leurs propres subjectivités et leurs objectifs stratégiques... ». Le plan de 1947 arrive dans un contexte d’après-guerre où tous les pans de l’économie française sont détruits (Colasse et Standish, 1998). L’objectif est de la reconstruire en fournissant aux dirigeants, opérateurs économiques et financiers des informations comparables, mais surtout à l’État des informations fiables pour le calcul de l’impôt et la prise de décisions visant la reconstruction de l’économie (Causse, 1999, p.212). Or, structurellement, une partie non négligeable de l’économie française repose sur les échanges commerciaux avec ses colonies africaines. Le transfert, puis la diffusion du plan de 1947 est donc immédiat.

Le plan de 1947 fera ensuite l’objet de plusieurs modifications, dont les ultimes sont apportées pendant la séance du 16 mars 1955, aboutissant au nouveau plan comptable général de 1957. Celui-ci va rester d’application en Afrique, même après l’accession des États aux

indépendances politiques, intervenues dans les années 1960. Le contexte économique est en effet marqué par la présence de plusieurs firmes multinationales françaises sur le continent africain, ce qui engendre d'importants échanges économiques avec la métropole. Ces entreprises étant ancrées dans le modèle comptable de la métropole, il fallait le maintenir afin de pouvoir contrôler et préserver aisément les intérêts de celles-ci, ce qui se faisait sans ambiguïté, les colonies africaines étant assujetties à des politiques communes en matière monétaire, juridique, éducative. Pour Nzokouo (2019), cette thèse semble plus judicieuse que celle évoquée par certains (Causse, 1999), selon laquelle le maintien du plan comptable français dans ses anciennes colonies était dû à la difficulté, voire à l'incapacité de doter l'Afrique des institutions de normalisation au lendemain des indépendances.

La remise en cause du plan de 1957 se fait progressivement, d'abord par le Maghreb, avec en tête la Tunisie et son plan comptable de 1967, suivi de l'Algérie en 1976 (Gouadain, 1995, p.237). Mais avant l'Algérie, les chefs d'État d'Afrique subsaharienne et Madagascar, réunis au sein de l'OCAM (Organisation Commune Africaine et Malgache), vont dès 1968 émettre le vœu d'un référentiel comptable propre à leur réalité. C'est donc ce vœu, par ailleurs déjà exprimé un an plus tôt au sein des pays de l'Union douanière des États de l'Afrique centrale (UDEAC), qui va conduire à l'avènement du plan OCAM.

Comme institution, l'OCAM est créée le 27 décembre 1966 à Port-Louis par 14 États de l'Afrique francophone subsaharienne, en vue de soutenir les initiatives communes de développement (Hummel, 1989). Cette organisation va alors entreprendre de nombreux projets d'intégration et de coopération entre les pays membres, parmi lesquels un référentiel comptable commun. Le plan comptable OCAM est au départ la première tentative d'harmonisation comptable initiée par les chefs d'États africains en vue de faire face aux nombreux défis économiques qui les interpellent (Blin, 1995). Ces derniers veulent disposer d'informations sectorielles afin de piloter les différents programmes économiques initiés au lendemain des indépendances. Une commission d'experts français et africains (comptables nationaux, statisticiens, fiscalistes et enseignants de comptabilité), mise sur pied à cette fin, proposera dès 1968, lors d'une réunion à Niamey, le plan comptable OCAM. La présence des experts français au sein de cette commission ne relève pas de l'altruisme, mais bien d'une volonté de maintenir l'influence française, puisque l'OCAM fut finalement portée par les

partisans du maintien des relations avec la métropole.

Le plan OCAM est adopté deux ans plus tard lors de la conférence des chefs d'État tenue à Yaoundé, au Cameroun, du 28 au 30 janvier 1970. Il présente beaucoup de similitudes avec son prédécesseur (Elad, 2015). Certains auteurs le perçoivent comme un instrument d'exploitation plus rentable des colonies africaines (Anson-Mayer, 1974). Pour d'autres, le plan OCAM apporte beaucoup d'innovations en permettant aux États de disposer d'outils statistiques de gouvernance sans avoir recours à une collecte onéreuse et aléatoire de l'information, contrairement à son prédécesseur, qui brillait par une forte synthétisation de l'information, rendant difficile son exploitation (Blin, 1995, p.28). C'est en cela que Gouadain (1995) le présente comme un « héritier novateur » (p.239) par rapport à son prédécesseur, et surtout « un testeur bienveillant » (p.241) pour son successeur, le plan français de 1982. Puisqu'il faut dire que le plan OCAM arrive au moment où la France se prépare à une réforme intégrale de son plan comptable général. Le terrain est donc offert pour tester un certain nombre d'innovations envisagées dans ce cadre. Même si certains voient en lui une avancée théorique et même symbolique en matière d'harmonisation comptable en Afrique francophone (Klusch et Nguema, 2010 ; Ngantchou, 2011), le caractère primitif du plan OCAM l'entache de nombreux manquements entraînant des divergences d'application au niveau des États (Bampoky, 2019). Les divisions se consolident (Blin, 1995) et l'unité reste de façade, selon Pérochon (2009).

1.2.2. Du SYSCOA/SYSCOHADA au SYSCOHADA révisé : une emprise des pressions isomorphiques

Avec la remise en question du plan comptable OCAM, puis la disparition de l'institution en 1985, d'autres initiatives de normalisation, à l'instar du Système Comptable Africain de Référence de Base (SCAR-B), verront le jour. Celui-ci est l'initiative du Conseil Africain de Comptabilité (CAC), créé en juin 1979 à Alger sous l'impulsion du professeur Kinzonzi du Congo-Zaïre et reconnu comme institution africaine de normalisation comptable en 1985 par l'Organisation de l'Unité africaine (Gouadain, 1995 ; Burlaud, 1995). Le SCAR-B marque, de par ses ambitions, une véritable rupture avec l'influence française, en promouvant une autonomisation de la normalisation comptable africaine. C'est dans ce sens que la commission

ne sera composée que d'experts africains, contrairement à son prédécesseur. Selon Causse (1999, p.218), le professeur Kinzonzi, tout comme le président guinéen du CAC, Alpha Ahmadou Diallo, faisait montre d'un engagement politique certain, de sorte que l'adoption d'une ligne de conduite panafricaine se traduisait par une volonté de rupture. Mais ce projet, quoique arrivé à maturité avec notamment la publication d'un projet de système comptable africain de référence de base en novembre 1985, va rapidement faire face à de nombreuses difficultés qui vont stopper sa vulgarisation à l'échelle continentale. Si certains mettent en avant l'absence d'une représentation de toutes les institutions comptables et de tous les courants de pensée (Causse, 1999), d'autres évoquent plutôt la mise à l'écart des experts français pour conclure que « la normalisation comptable en Afrique noire francophone sans soutien de la France [...] est vouée à l'échec » (Kouamé et Assandé, 2016, p.5).

On va ensuite assister à une période floue où chaque pays adopte son propre référentiel comptable. Ainsi, le SCAR-B, bien que n'ayant pas pu être vulgarisé à l'échelle du continent, serait resté d'application au Congo-Zaïre (actuelle République Démocratique du Congo) sous forme de PCG jusqu'à son entrée dans l'espace OHADA, selon Kouamé et Assandé (2016, p.5). Le plan français de 1957 restera d'application au Mali et au Togo, tandis que les versions nationales du plan OCAM seront utilisées au Bénin, au Burkina et au Niger. Le plan comptable ivoirien de 1975 et le plan sénégalais, eux aussi très proches du plan OCAM, seront d'application respectivement dans ces pays.

Toutefois, le débat sur l'harmonisation des normes comptables va se poursuivre, notamment lors du sommet France-Afrique tenu à Libreville en octobre 1992. Celui-ci aboutira à la signature du traité portant création de l'OHADA le 17 octobre 1993 à Port-Louis, capitale de l'île Maurice. C'est ainsi qu'avec son entrée en vigueur en 1995, les pays de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA), qui avait entre-temps vu le jour un an plus tôt, c'est-à-dire en 1994, vont se mettre ensemble rapidement pour développer un système comptable à portée sous-régionale : c'est le SYSCOA (Système Comptable Ouest Africain), œuvre de huit pays de l'UEMOA, réalisée sous l'impulsion de la Banque centrale des États de l'Afrique de l'Ouest. Il entre en vigueur en janvier 1998 et constitue, selon Bampoky (2013, p.2), « la première et l'unique application concrète des dispositions de l'OHADA ». Il s'inspire du plan comptable français de 1982, lui-même perçu par beaucoup

comme dérivé du plan OCAM (Burlaud, 1995 ; Blin, 1995 ; Gouadain, 1995 ; Causse, 1999 ; Feudjo, 2010).

L'Afrique de l'Ouest prend ainsi une avancée notable en matière de normalisation, de sorte que la venue prochaine du système comptable OHADA en l'an 2000 ne soit vraisemblablement que la généralisation de son système comptable aux autres pays membres, avec quelques révisions marginales, d'après Bigou-Laré (2012, p.5). C'est en cela que Bampoky (2019, p.28) explique : « en 2000, il n'y a pas eu création d'un nouveau système comptable, c'est le SYSCOA créé pour l'UEMOA en 1998 qui a été repris dans l'acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises ». Le SYSCOHADA devient le nouveau cadre normatif commun qui uniformise la présentation des états financiers au sein des États parties.

Toutefois, il va cumuler au fil des années de nombreuses tares du fait d'un manque de mise à jour, ce qui fera dire qu'il est dépassé (Bigou-Laré, 2012) ou frappé d'obsolescence (Klusch et Nguema, 2010). Pourtant, en Afrique de l'Ouest, le SYSCOA, dont il est issu, va connaître une révision majeure, notamment avec le règlement n° 05/2014/COM/UEMOA du 30 mai 2014, lui faisant prendre la forme du Système d'Information Financière Ouest Africain (SIFOA). La France, de son côté, fera d'importants progrès sous forme de directives permettant d'actualiser son plan comptable général de 1982, ayant remplacé précédemment celui de 1957. Mieux, avec le règlement n° 1606/2002 du 19 juillet 2002 instituant l'obligation pour les entreprises faisant appel à l'épargne publique de présenter leurs comptes sociaux selon les normes IFRS à partir de janvier 2005, la France franchit irréversiblement le pas vers les normes comptables internationales (Colasse, 2009). Face à cela, il semblait prévisible que le basculement du SYSCOHADA vers les normes comptables internationales devienne progressivement une exigence urgente, au sens de Feudjo (2010, p.158), compte tenu de la logique d'influence historique d'autan mais surtout des pressions multiformes. Dès lors, peut-on et doit-on voir dans la venue du SYSCOHADA révisé une réponse aux exigences de convergence ou alors une voie de résorption des manquements latents ? L'approche d'une comptabilité acquise à la vision financière est-elle appropriée aux réalités des économies informelles d'Afrique ? Nous essayons de répondre à ces interrogations en analysant la pertinence des réformes introduites par le SYSCOHADA révisé.

2. Méthodologie de recherche

Cette recherche s'appuie sur une démarche qualitative avec des visées compréhensives. En sciences de gestion, la démarche qualitative vise à donner du sens, à comprendre des phénomènes ou des comportements. Ainsi, la démarche qualitative est particulièrement indiquée lorsque l'objectif de la recherche est d'explorer, de comprendre ou de générer des idées sur le pourquoi et le comment des processus, plutôt que l'explication des causes et la précision de la mesure (Gavard-Perret et al., 2008). Notre démarche est essentiellement compréhensive et l'analyse est centrée sur le référentiel comptable OHADA révisé que nous prenons comme champ empirique à l'étude. Mais, au préalable, nous avons eu recours aux entretiens semi-directifs afin de recouper et de trianguler les points de vue des interviewés avec les changements recensés dans ce nouveau référentiel. Les données d'entretien ont l'avantage de nous renseigner d'abord sur la pensée de la personne qui parle et secondairement sur la réalité qui fait l'objet du discours (Gavard-Perret et al., 2008, p.89).

2.1. Constitution de l'échantillon et collecte des données d'entretien

Notre échantillon est constitué de 14 interviewés ayant des profils variés : 3 experts-comptables, 4 enseignants-chercheurs spécialisés en comptabilité, 3 comptables de sociétés cotées en bourse, 2 auditeurs seniors et 2 comptables de sociétés non cotées en bourse. La combinaison de ces multiples profils vise à parvenir à la saturation empirique, qui est le moment où le terrain de collecte ne génère plus de réponses nouvelles sur la question à l'étude. Hlady-Rispal (2015, p.263) montre qu'à ce niveau « l'apprentissage incrémentiel est minime, les chercheurs observant des phénomènes déjà constatés ». Nous voulons surtout que cette saturation provienne d'une vision holistique des professionnels sur la pertinence des réformes du système comptable OHADA révisé. Selon Yin (2012, p.104), « un point important quand on fait du travail de terrain est de poser la même question à différentes sources de preuves empiriques, comme de poser la même question à des interviewés différents. Si toutes les sources donnent la même réponse, alors vous avez triangulé vos données avec succès ».

Nous avons élaboré un guide d'entretien centré principalement sur les innovations du

SYSCOHADA révisé, la pertinence et l'appropriation de celles-ci dans le contexte des pays membres, ainsi que sur les enjeux de la convergence vers les normes IFRS. À partir de ce guide, la démarche a consisté, dans un premier temps, à approcher un nombre important de chacune des catégories d'interviewés sollicités pour leur exposer le bien-fondé de notre étude et les modalités de leur participation à l'enquête. Certains ont marqué leur accord et nous ont facilité la tâche en nous donnant leur contact téléphonique et même en nous rapprochant de certains de leurs homologues ayant des connaissances avérées sur le sujet. D'autres, en revanche, très réticents, sont restés silencieux malgré nos multiples relances. Dans un second temps, nous avons joint par téléphone les intervenants ayant marqué leur accord pour leur envoyer notre guide d'entretien et prendre rendez-vous pour les échanges. Parmi les critères de rétention figurait certes, à l'initial, la volonté de l'interviewé de participer à l'enquête, mais sachant que « la logique qualitative a pour but de construire une théorie à partir du vécu des acteurs » (Hlady-Rispal, 2015, p.253), nous avons tenu à ce que ceux-ci disposent d'une expérience suffisante dans le domaine afin d'éviter les biais de novices. La plupart des entretiens ont été réalisés en face à face, mais, pour des raisons d'éloignement et d'indisponibilité de certains interviewés, d'autres entretiens ont été réalisés au téléphone. La durée des entretiens varie entre 37 et 84 minutes, et tous ont été enregistrés.

Tableau 1. Caractéristiques des personnes interrogées

Code	Fonction des interviewés	Expérience professionnelle	Canal d'entretien	Durée totale des entrevues
ENT 1	Expert comptable	21 ans	Face à face	42 mn
ENT 2	Expert comptable	12 ans	Face à face	37 mn
ENT 3	Expert comptable	10 ans	Par téléphone	48 mn
ENT 4	Professeur agrégé	16 ans	Face à face	67 mn
ENT 5	Professeur agrégé	11 ans	Par téléphone	55 mn
ENT 6	Maitre de Conférences, Agrégé	17 ans	Par téléphone	80 mn
ENT 7	Maitre de Conférences, Agrégé	8 ans	Par téléphone	45 mn
ENT 8	Chef comptable	12 ans	Face à face	47 mn
ENT 9	Chef de Division Centralisation	17 ans	Face à face	40 mn

ENT 10	Chef comptable	9 ans	Face à face	61 mn
ENT 11	Auditeur senior	5 ans	Face à face	80 mn
ENT 12	Auditeur senior	8 ans	Par téléphone	72 mn
ENT13	Directeur des affaires financières	11 ans	Face à face	66 mn
ENT 14	Comptable	3 ans	Face à face	84 mn

Source : Les auteurs

2.2. De la collecte à l'analyse des données

L'analyse des données portait d'une part sur les données d'entretien et, d'autre part, sur le SYSCOHADA révisé lui-même. Pour ce qui est des données d'entretiens, après la phase de collecte, celles-ci ont été retranscrites, puis une copie a été transmise aux différents interviewés dans un délai de dix à quinze jours pour confirmation. Cette technique est recommandée par Hlady-Rispal (2015, p.263) pour « réduire les erreurs de réponse des acteurs, vérifier que les avis émis correspondent à la réalité retranscrite ». Nous avons ensuite relu à maintes reprises les verbatims de retranscription pour nous familiariser avec le corpus empirique en présence avant de procéder à l'analyse de contenu thématique sur Word. Dans la première étape, nous avons découpé puis catégorisé les parties significatives et pertinentes de chaque verbatim en fonction des unités d'information. Chaque catégorie textuelle se rapportant aux unités d'information a été étiquetée par une couleur différente, puis codée à partir de l'onglet « Nouveau commentaire » du menu Révision sur Word. La deuxième étape portait sur l'analyse horizontale, ce qui a permis de regrouper et de greffer les codes précédents, de procéder à un niveau d'abstraction supérieur pour retenir les principales idées émergentes sur la pertinence des réformes. Par triangulation, celles-ci ont ensuite été rapprochées des changements recensés dans l'AUDCIF et le SYSCOHADA révisé, précisément.

Pour ce qui est de l'analyse de l'AUDCIF, nous sommes partis de son prédecesseur, l'AUOHCE (Acte uniforme portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des Entreprises), pour explorer l'essentiel des changements apportés selon trois perspectives : les modifications légères ou profondes, les suppressions ou abrogations, et les extensions ou créations nouvelles. Ces changements ont été minutieusement recensés dans des tableaux pour

étayer les principaux arguments émergés des entretiens.

3. Résultats et discussions

Sur la question de la pertinence des réformes du SYSCOHADA révisé, il se dégage de nos résultats une ambivalence confirmant d'une part des avancées significatives de la révision et, d'autre part, la continuité des dynamiques d'influence néocoloniale d'antan des grandes puissances. Il est certes reconnu unanimement que le nouveau référentiel apporte des réponses aux écueils pratiques cumulés pendant près de 17 ans d'application du SYSCOHADA sans mise à jour. Toutefois, une tendance critique se dégage quant à la convergence sous pressions institutionnelles aux normes comptables internationales IFRS, eu égard aux spécificités contextuelles des économies de l'espace OHADA.

3.1. Légitimité de réviser le SYSCOHADA pour résorber les insuffisances latentes

La récente révision du système comptable OHADA trouve sa pertinence dans la nécessité de répondre aux écueils pratiques cumulés au fil des années. Alors que l'environnement économique a connu d'importants changements avec, par exemple, l'avènement de l'économie numérique qui conduit à de nouvelles activités, le SYSCOHADA n'avait pas fait l'objet de mise à jour depuis son entrée en vigueur, ce qui faisait dire à certains qu'il était frappé d'obsolescence (Klutsch et Nguema, 2010, p.432).

3.1.1. De l'aménagement de l'Acte uniforme à l'adoption d'un cadre conceptuel novateur

Bien que présentant 113 articles sur la forme, l'AUDCIF est un arsenal de 120 articles du fait de l'abrogation de trois articles et de la création de 10 nouveaux. Ce nouveau référentiel participe de la mise à jour avec d'importants aménagements en réponse aux écueils décelés par la pratique (Dégos et Souleymanou, 2018, p.53). Il s'agit principalement de l'abrogation de certaines dispositions (art.12 ; art.27 ; art.60), de modifications légères ou profondes de certains articles (soit 95 articles au total), et de l'extension de certaines dispositions par la création de 10 nouveaux articles (art.38-1 et 2 ; art.58-1, 2, 3 et 4 ; art.73-1 ; art.106-1 ; art.108-1 ; art.111-1). Ces aménagements apportent une mise à jour notable et élargissent le

spectre de ce dispositif juridique.

Sur ce dernier point, notons que le passage du concept d'« entreprise » à celui d'« entité » (art.1) marque une avancée considérable en termes d'ouverture du référentiel. En effet, alors que le premier concept reste très limitatif, le second, plus intégrateur, est selon Amblard (2000) la forme évoluée et plus représentative des unités économiques. Au sens du législateur OHADA, l'entité regroupe non seulement les entreprises, mais aussi les sociétés, les groupes, les groupements d'intérêt économique, les compagnies, les associations, les coopératives, les projets de développement et tout autre acteur qui exerce une activité économique. La mise à jour s'est faite aussi à travers la prise en compte de nouveaux instruments de monnaie électronique. Au sens de Feudjo (2010, p.151), chaque nouveau dispositif comptable doit justifier sa raison d'être par la prise en compte, entre autres, de l'évolution des besoins des entreprises. Dans cette optique, il faut reconnaître qu'aujourd'hui, le secteur financier est fortement impacté par la monétisation des opérations économiques à partir des instruments de monnaie électronique. Ainsi, qu'il s'agisse des paiements magnétiques via les cartes électroniques ou des paiements mobiles à partir des opérateurs de téléphonie mobile, les instruments de monnaie électronique sont aujourd'hui de grands vecteurs d'inclusion financière en Afrique. C'est le sens des propos de l'interviewé ENT 9 contenus dans cet extrait :

« Lorsque vous parlez des innovations, moi je peux citer tout de suite les paiements mobiles !!! Regardez ce que font aujourd'hui les opérateurs de téléphonie mobile en Afrique en matière de transfert d'argent !!! Aujourd'hui, personne ne se passe durablement de leurs services !!! Des entreprises aux ménages, y compris les couches les plus défavorisées !!! L'année dernière, MTN Cameroun a déclaré un chiffre d'affaires de 59,3 milliards pour l'activité de transfert d'argent !!! Vous comprenez que c'est un vaste domaine !!! Pourtant c'est avec la révision que la comptabilisation des opérations de paiement mobile se fait désormais de façon claire et avec des comptes précis ».

Aussi, l'article 11 encadre et limite désormais la présentation des états financiers au système normal et au système minimal de trésorerie, abrogeant ainsi le système allégé dont la pertinence était de plus en plus remise en question. S'il est vrai que ce système était dédié aux structures intermédiaires entre les grandes du système normal et les petites du système

minimal de trésorerie, Dégos et Souleymanou (2018, p.61) font remarquer qu'il existe dans nos pays « peu d'entreprises de taille intermédiaire », ce qui justifie la suppression du système allégé dans le nouveau dispositif. Conséutivement, d'importants amendements ont été apportés aux articles 8, 12, 13, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32 et 34 pour simplifier la présentation et faciliter l'intelligibilité des états financiers. L'adoption d'une présentation du bilan sur une page en paysage ou deux en portrait, et du compte de résultat en cascade sur une page unique, apporte un début de solution aux critiques formulées sur la densité (trop volumineux) des états financiers.

Notons aussi les amendements de l'article 38 avec l'ajout des alinéas 1 et 2 sur l'approche par composantes des immobilisations à grande durée de vie. Cette réforme instaure la ventilation du coût d'acquisition de l'immobilisation corporelle en ses composantes significatives et leur amortissement séparé lorsque les informations disponibles permettent de les dissocier avec précision. Ceci apporte plus de pertinence dans la gestion des immobilisations à forte durée de vie. En effet, avec l'approche globalisante, l'amortissement sur la durée de vie ou d'utilisation ne permettait pas de tenir compte des durées de vie plus courtes de certaines composantes significatives, ce qui biaisait dès lors l'information sur la réelle valeur de l'immobilisation. Voici à ce sujet l'analyse que nous fait l'interviewé ENT 3 sur la question :

« Si nous prenons le cas de l'approche par composantes, on peut dire que la réforme est pertinente !!! Avant la révision, la valeur de certains actifs était très inexacte du fait de l'approche d'ensemble utilisée pour leur amortissement !!! Par exemple, le coût d'acquisition d'un immeuble équipé de six ascenseurs est bel et bien la valeur d'achat de celui-ci, prix des six ascenseurs compris !!! Ce coût était donc étalé comme base d'amortissement de l'immeuble sur sa durée de vie, alors qu'il est évident que les ascenseurs, ayant une durée de vie plus courte, auront au bout de quelques années une valeur d'usage nulle nécessitant d'ailleurs un investissement supplémentaire de remplacement !!! Cette approche d'ensemble avait pour conséquence d'éloigner la comptabilité de la réalité qu'elle doit refléter !!! Aujourd'hui, avec l'approche par composantes introduite par la révision, ces deux actifs sont enregistrés séparément et amortis comme tels, chacun sur sa durée de vie ».

Le tableau ci-dessous fait la synthèse des amendements importants de l'Acte uniforme introduit par la révision.

Tableau 2. Récapitulatif des amendements de l'Acte Uniforme

Titre	Articles modifiés	Nouveaux articles	Articles abrogés	Articles inchangés
Titre I, Chap.1	Art.1,Art.2,Art.3,Art.4,Art.5,Art.6,Art.8,A rt.9,Art.10,Art.11,Art.13,	-	Art.12	Art.7, Art.15
Titre I, Chap.2	Art.14,Art.16,Art.17,Art.18,Art.19,Art.21,	-	-	Art.20, Art.22, Art.23, Art.24,
Titre I, Chap.3	Art.25,Art.26,Art.28,Art.29,Art.30,Art.31, Art.32,Art.33, Art.34,	-	Art.27,	
Titre I, Chap.4	Art.35,Art.36,Art.37,Art.38,Art.39,Art.41, Art.42,Art.43,Art.44,Art.45,Art.46,Art.47, Art.48,Art.49,Art.50,Art.51,Art.52, Art.56, Art.57, Art.58, Art.61, Art.62, Art.63, Art.64,	Art.38-1, Art.38-2, Art.58-1, Art.58-2, Art.58-3, Art.58-4	Art.60	Art.40, Art.53, Art.54, Art.55, Art.59, Art.65, Art.658
Titre I, Chap.5	Art.66, Art.67, Art.68, Art.69, Art.70, Art.71, Art.72, Art.73,	Art.73-1,	-	-
Titre II, Chap.1	Art.74, Art.75, Art.76, Art.77, Art.78, Art.79, Art.80, Art.81, Art.82, Art.83, Art.84, Art.85, Art.86, Art.87, Art.89, Art.90, Art.91, Art.92, Art.93, Art.94, Art.95, Art.96, Art.97, Art.98, Art.99, Art.100, Art.101, Art.102,	-	-	Art.88,
Titre II, Chap.2	Art.103, Art.104, Art.105, Art.106, Art.107, Art.108, Art.109, Art.110,	Art.106-1, Art.108-1	-	-
Titre III				Art.111,
Titre IV	Art.112, Art.113.	Art.111-1		

Source : Les auteurs à partir de l'AUDCIF

La révision a permis également de doter le nouveau référentiel d'un cadre conceptuel novateur qui établit suffisamment les bases de tenue de la comptabilité et de préparation des

états financiers. Selon Ngantchou (2011, p.38), « le cadre conceptuel s'inscrit dans une démarche purement épistémologique et s'apparente au cadre de référence à partir duquel le comptable est censé modéliser l'entreprise ». Le cadre conceptuel du SYSCOHADA révisé construit un consensus sur les critères objectifs de préparation et d'appréciation des états financiers. Au troisième niveau de sa structure organique, il précise les objectifs et principes de base des états financiers, comprenant l'hypothèse sous-jacente à leur préparation, les postulats et conventions comptables, ainsi que les caractéristiques qualitatives de l'information contenue dans les états financiers.

Ces innovations constituent la pierre angulaire même de la tenue des comptes, puisqu'elles présentent les grandes lignes directrices de la pratique comptable. Au sens de Belkaoui (2013, p.153), « le développement de postulats et la définition de principes constituent les deux éléments les plus importants de la charpente que forme la structure théorique de la comptabilité ». Faisant la synthèse de ce qui est généralement admis dans la pratique, le nouveau référentiel officialise dix principes comptables, dont cinq postulats et cinq conventions. La continuité d'exploitation, mieux qu'un principe, devient l'hypothèse de base ou la posture épistémologique qui sous-tend la préparation des états financiers. Les postulats sont des principes acceptés sans démonstration, mais cohérents avec les objectifs fixés. Les différents utilisateurs et leurs besoins informationnels n'en sont pas moins pris en compte et, contrairement aux normes internationales dont il s'inspire, le cadre conceptuel du SYSCOHADA révisé ne privilégie pas une catégorie d'utilisateurs. Il propose une information consensuelle susceptible de répondre aux besoins de tous dans le cadre d'une « pertinence partagée ».

3.1.2. Des modifications des intitulés à la reddition plus précise des comptes

La fiabilité des comptes repose fondamentalement sur la maîtrise de leurs contenus lorsque ceux-ci sont bien définis et implémentés avec précision pour éclairer la reddition par les praticiens. C'est dans ce sens que le nouveau référentiel comptable OHADA, au regard des insuffisances latentes exprimées par les professionnels et chercheurs, a entrepris d'apporter plus de sens aux comptes à travers des modifications des intitulés. Ces modifications lèvent certaines équivoques en donnant d'amples informations sur le contenu des comptes. Il faut

dire qu'avant la révision, plusieurs comptes souffraient d'un manque de clarté et de précision sur les opérations devant y être afférentes. C'est ainsi qu'au compte 109, compte destiné à enregistrer la fraction non appelée du capital souscrit (aussi bien par les actionnaires que les associés), il était, de manière incompréhensible, attribué le terme « Actionnaire », propre pourtant aux seules sociétés de capitaux dont la société anonyme. À l'inverse, le compte 46 « associés et groupes » désignait uniquement les associés, alors qu'il était destiné à enregistrer aussi les opérations faites par les actionnaires. La révision corrige ces manquements en y apportant un terme plus fédérateur, à savoir « Apporteurs » pour le premier et « Actionnaires » pour le second. Voici ce que nous dit l'interviewé ENT 5 à propos de l'aménagement du compte 109 :

« Il était incompréhensible que l'intitulé du compte 109 soit Actionnaire, capital souscrit non appelé !!! Le terme actionnaire, propre aux sociétés anonymes, laissait entendre qu'il s'agit d'un compte destiné à la comptabilisation de la fraction non appelée du capital dans ce type de société, alors que dans la pratique, ce compte est utilisé à des mêmes fins dans les sociétés de personnes !!! Avec la révision, son intitulé est aujourd'hui Apporteurs, capital souscrit non appelé !!! Sachant que l'apporteur, ici, peut être actionnaire ou associé selon le type de société où l'on se trouve ».

Aussi, les dépréciations d'immobilisations étaient anormalement identifiées comme des provisions ou charges provisionnées, avec notamment le compte 29 et ses sous-comptes. Le compte 211 (sous-compte d'immobilisations incorporelles) se trouvait à enregistrer les frais de recherche, qui relèvent des charges de l'exercice, et les frais de développement, qui, beaucoup plus importants, sont des immobilisations. Le compte 225, dont l'appellation « terrains de gisement » reflétait davantage le stock de matières qu'il contient que le terrain en lui-même, a été transformé en « terrains de carrières tréfonds », qui identifie mieux les terrains de carrière résiduels. Le compte 246 passe de « immobilisations animales et agricoles », très restrictif, à « actifs biologiques », comprenant les animaux vivants, plantes vivantes et, secondairement, les améliorations foncières de l'autoconsommation prélevée et certains contrats ou partenariats spécifiques.

Globalement, plusieurs réformes ont permis de donner plus de renseignements sur les éléments à comptabiliser dans un compte (2316, 2338, 239, 2358, 2728, 2835, 39, 4494,

4618, 471, 472, 474, 478..., 479..., 6324, 6598, 6683). D'autres modifications, au contraire, permettent de toiletter l'appellation des comptes en y enlevant des redondances inutiles (4613, 5025, 5035, 623, 677, 7581), ou procèdent à un éclatement, comme c'est le cas avec les sous-comptes banques 5211 et 5212, devenus respectivement banque en monnaie nationale et banque en devises. En somme, c'est près de 203 comptes qui ont ainsi vu leur appellation modifiée, légèrement pour les uns et profondément pour les autres.

Tableau 3. Récapitulatif des comptes ayant changé d'intitulé après la révision du SYSCOHADA

Classes	Comptes ayant changés d'intitulé	Classes	Comptes ayant changés d'intitulé
1	105 ;109 ;1132 ;132 ;141 ;17 ;173 ;1762 ;1 763 ;1768 ;178 ;197 ;198 ;	5	5021 ;5025 ;5035 ;5211 ;5212 ;57 11 ;5721 ;5731 ;59 ;599
2	211 ;213 ;2191 ;225 ;2281 ;2295 ;2315 ;232 5 ;2328 ;2358 ;239 ;24 ;2446 ;246 ;2468 ;2 47 ;2496 ;2497 ;2498 ;271 ;2728 ;2811 ;281 3 ;2835 ;2846 ;2847 ;29 ;291 ;2912 ;2913 ; 2914 ;2915 ;2916 ;2917 ;2918 ;2919 ;292 ;2 921 ;2922 ;2923 ;2924 ;2925 ;2926 ;2927 ;2 928 ;2929 ;293 ;2931,2932 ;2933 ;2934 ;29 35 ;2937 ;2938 ;2939 ;294 ;2941 ;2942 ;294 3 ;2944 ;2945 ;2946 ;2947 ;2948 ;2949 ;295 ;2951 ;2952 ;296 ;2961 ;2962 ;2963 ;2965 ;2966 ;2968 ;297 ;2971 ;2972 ;2973 ;2974 ; 2975 ;2977 ;2978 ;	6	6013 ;6014 ;6023 ;6024 ;62 ;623 ; 63 ;6324 ;634 ;6342 ;637 ;6372 ;6 478 ;6581 ;659 ;6598 ;6683 ;672 ; 6722 ;6723 ;676 ;677 ;678 ;679 ;6 798 ;69 ;691 ;6911 ;6913 ;6914 ;6 97 ;6971 ;6972 ;
3	39 ;	7	7013 ;7014 ;7023 ;7024 ;7033 ;70 34 ;7043 ;7044 ;7055 ;7059 ;7053 ;7054 ;7063 ;7064 ;7581 ;759 ;75 98 ;771 ;772 ;775 ;779 ;7798 ;79 ;791 ;797 ;798 ;
4	414 ;4141 ;4142 ;426 ;4494 ;46 ;461 ;4611 ;4612 ;4613 ;4614 ;4615 ;4616 ;4617 ;4618 ;4619 ;471 ;472 ;4726 ;474 ;4746 ;4747 ;47 5 ;4781 ;4782 ;4791 ;4792 ;4851 ;4852 ;49 ;499 ;	8	839 ;849 ;853 ;86 ;863 ;
		9	9064 ;

Source : Les auteurs à partir du SYSCOHADA

3.1.3. La création de nouveaux comptes en réponse aux activités récentes

La révision du SYSCOHADA est aussi marquée par la création de plusieurs comptes ou subdivisions relatifs aux activités et opérations récentes afin de s'inscrire résolument dans la

modernité comptable. Il s'agit, par exemple, des activités de vente en ligne, qui gagnent de plus en plus de terrain, d'où l'utilité des nouveaux comptes qui leur sont dédiés : 7015, 7025, 7035, 7045, 7055, 7065. Concomitamment, de nouveaux outils de paiement modernes ont fait leurs preuves avec l'avènement de la monétique et des paiements électroniques. C'est en cela que la création du compte 55 « instruments de monnaie électronique », ainsi que ses subdivisions, se trouve tout à fait justifiée. On peut aussi inscrire dans le même ordre d'idées la création des comptes 2131 et 2132 pour l'enregistrement spécifique des logiciels et sites internet, mais aussi les comptes et subdivisions des 313, 345, 363, 373 pour le traitement comptable des actifs biologiques. Parlant spécifiquement du commerce en ligne, l'interviewé ENT 1 indique que :

« Le commerce en ligne, tout comme plusieurs autres activités du domaine numérique, est aujourd'hui très développé dans l'espace OHADA et le SYSCOHADA ne pouvait pas continuer de les ignorer dans son arsenal comptable !!! On peut en cela saluer le travail effectué par les réviseurs en donnant à ces activités des comptes précis de comptabilisation ». Certaines réformes ont également été entreprises par le réviseur comptable OHADA pour combler les manquements inhérents à l'ancien plan comptable. Au rang de ces manquements, on peut constater que les réductions commerciales accordées (non ventilées) disposaient de comptes précis dédiés à leur enregistrement, alors qu'à l'inverse, il existait un flou sur l'enregistrement des réductions commerciales obtenues non ventilées. Suivant la logique du parallélisme des comptes de gestion, le nouveau référentiel consacre les comptes 7019, 7029, 7039, 7049, 7059, 7069 pour combler cette insuffisance. Une avancée notable est aussi franchie avec la création des sous-comptes 1381, 1382, 1383 pour offrir plus d'informations sur l'origine des résultats sur opérations de restructuration. Avant la réforme, tout était indifféremment englobé dans le compte 183, ce qui ne permettait pas aux lecteurs d'apprécier l'origine, encore moins la composition, du résultat hors activité ordinaire. Les opérations de crédit-bail devenant des actes de location-acquisition, le compte 174 a vu le jour pour l'enregistrement des dettes y relatives.

Avec la révision, certains indicateurs de performance gagnent en substance et se rapprochent de la réalité, dans la mesure où leur calcul intègre plusieurs éléments jadis anormalement exclus. C'est le cas de la marge commerciale, qui intègre maintenant les frais divers d'achat,

d'où la création des comptes 6015, 6025, 6045, 6085 à cette fin. L'intégration des frais d'acquisition des titres au compte titres (et non plus leur passage en charges) avec les comptes 5016, 5026 et 5036. Il y avait aussi un vide sur la comptabilisation des opérations d'intermédiation, qui ont pourtant une ampleur non négligeable dans certains secteurs d'activité tel que le fret maritime. Le réviseur comble ce vide en y dédiant le compte 473 et ses subdivisions. La pratique montrait aussi que, pour certaines activités, les acquisitions d'immobilisations relèvent de l'activité courante de l'entité, ce qui justifie la création du compte 404 et subdivisions, pour distinguer ces acquisitions de celles faites avec les fournisseurs d'investissement.

Enfin, le réviseur a tenu à apporter quelques spécifications au contenu des comptes globaux en y ajoutant des éléments de détail pour éclairer la reddition des comptes (1961, 1962, 212..., 218..., 239..., 247..., 274..., 2911, 345..., 4332, 4333, 4853, 4854, 4855, 4856, 6541, 6542, 7541, 7542). Au total, c'est près de 188 comptes et subdivisions qui ont vu le jour avec le SYSCOHADA révisé.

Tableau 4. Récapitulatif des comptes créés avec la révision

Classes	Comptes et sous comptes nouveaux	Classes	Comptes et sous comptes nouveaux
1	1134 ;1381 ;1382 ;1383 ;1384 ;174 ;17 64 ;1961 ;1962 ;1984 ;1985	5	5016 ;5026 ;5036 ;525 ;5261 ;5267 :55 ;551 ;552 ;553 ;554 ,558 ;
2	2121 ;2122 ;2123 ;2128 ;2131 ;2132 ;2 181 ;2182 ;2183 ;2184 ;2188 ;2286 ;23 16 ;2326 ;2345 ;2391 ;2392 ;2393 ;239 4 ;2395 ;2398 ;2416 ;2426;2445 ;2457 ;2471 ;2472 ;2478 ;2488 ;2715 ;2718 ; 2734 ;2745 ;2746 ;2784 ;2788 ;2911	6	6015 ;6025 ;6045 ;6085 ;6226 ;6234 ;6 238 ;624;6314 ;6317 ;6326 ;6327 ;634 5 ;6346 ;6385 ;6388 ;6541 ;6542 ;656 ; 657 ;6588 ;6634 ;6685 ;6686 ;6687 ;66 88 ;6714 ;6724 ;6728 ;6771 ;6772 ;
3	313 ;3131 ;3132 ;345 ;3451 ;3451 ;345 2 ;363 ;3631 ;3632 ;3638 ;373 ;3731 ;3 732 ;3738 ;	7	7015 ;7019 ;7025 ;7029 ;7035 ;7039 ;7 045 ;7049 ;7065 ;7069 ;7221 ;7222 ;72 4 ;751 ;7541 ;7542 ;756 ;7588 ;7712 ;7 713 ;7721 ;7722 ;7745 ;7746 ;775 ;799 ;
4	4016 ;404 ;4041 ;4042 ;4046 ;4047 ;41	8	833 ;837 ;843 ;844 ;847 ;

16 ;413 ;4131 ;4132 ;4133 ;4138 ;4146 ;4147 ;4261 ;4264 ;4332 ;4333 ;4497 ;4631 ;4636 ;4713 ;4715 ;4716 ;4717 ;4718 ;4719 ;4721 ;473 ;4731 ;4732 ;4733 ;4734 ;4739 ;4751 ;4752 ;4783 ;4784 ;4786 ;4793 ;4794 ;4797 ;4813 ;4816 ;4821 ;4822 ;4853 ;4854 ;4855 ;4856 ;4997 ;		
	9	

Source : Les auteurs à partir du SYSCOHADA

3.1.4. Les suppressions des comptes devenus sans objet

Avec la révision, bon nombre d'aménagements ont rendu inutile le maintien de certains comptes. C'est l'exemple des réformes sur le compte 141 qui, enregistrant dorénavant la subvention d'investissement, entraîne la disparition du 142. Les aménagements sur les créances et dettes sur acquisition des titres de placement, avec la création d'un compte spécial pour l'enregistrement des versements restant à effectuer sur titres de placement non libérés (4813), ont rendu sans objet le maintien des comptes 4727, 4728, 483 et 486. La réforme sur les concessions de service public entraîne l'abandon du compte 1982. L'entité concessionnaire ne pouvant plus enregistrer dans sa comptabilité les biens cédés, la constitution d'une provision pour renouvellement est vaine. On note aussi la remarquable réforme sur les actifs sans valeur, jadis immobilisés alors qu'étant des charges de l'exercice, ce qui entraîne la suppression du compte 20 et son corrélat, le 6811. Le passage des terrains de gisement aux terrains carrières tréfonds conduit à la disparition du compte 225 et, par conséquence, du 2825 relatif aux amortissements. Il s'agit aussi du compte 486, dont les situations permettant l'usage réel n'étaient pas connues de notre terrain local, selon Bampoky (2019, p.42). Le calcul de la valeur ajoutée connaît, de son côté, un léger changement avec la suppression des comptes transport (611), assurances (6256) et commissions et courtage (6321), rattachés directement aux achats. Globalement, c'est près de 24 comptes qui ont été supprimés.

Tableau 5. Récapitulatif des comptes supprimés avec la révision du SYSCOHADA

Classes	Comptes supprimés	Classes	Comptes supprimés
1	142 ;171 ;1982 ;	5	-
2	20 ;2251 ;2821 ;2825 ;	6	611 ;6235 ;6256 ;6321 ;653 ;6 721 ;6811 ;687 ;6912 ;
3	-	7	753 ;7912 ;
4	4727 ;4728 ;483 ;486 ;	8	865 ;
		9	-

Source : Les auteurs à partir du SYSCOHADA

3.2. La révision du SYSCOHADA, une hégémonie des normes internationales IFRS

Dans leur second volet, les résultats de cette étude remettent en question l'hégémonie des normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier international (Capron, 2006) et, aujourd'hui, suppôt du néocolonialisme en Afrique (Boolaky et al., 2020). Comme l'ont mentionné Dégos et Souleymanou (2018), « cette initiative du nouvel acte uniforme de l'OHADA est un processus d'adoption ou de rapprochement des caractéristiques conceptuelles des normes internationales d'information financière... ». Ce rapprochement, sous pressions des institutions financières internationales, notamment la Banque mondiale, est remis en question du fait des spécificités contextuelles : niveau de développement des marchés financiers locaux, coûts et prédominance du secteur informel.

3.2.1. Le niveau de développement des marchés financiers dans l'espace OHADA

Les normes IFRS constituent une véritable révolution de la vision des chiffres comptables et du système financier international (Disle et Noël, 2007). Ainsi, le passage de l'AUOHCE à l'AUDCIF marque une rupture profonde avec la vision traditionnelle de la comptabilité, passant d'un outil de structuration en vue de rendre compte de l'activité de l'entreprise à un outil de placement financier. La notion d'information comptable, entretenue jadis par le normalisateur OHADA, s'y trouve fagocitée par une logique d'information financière chère au normalisateur international (Souleymanou et Nzokouo, 2020, p.75). La production d'informations financières tient principalement aux enjeux financiers (Capron, 2006 ; Affes et

Callicima, 2007), ce qui soulève la question de la pertinence d'une comptabilité acquise à la vision financière dans un contexte d'économie sans marché. Précisément, la pertinence des normes IFRS dans le contexte des pays de l'OHADA est mise à mal du fait du faible développement des marchés financiers locaux. Il est certes vrai que les marchés financiers jouent un rôle de catalyseur dans le processus d'intermédiation financière conduisant à la mobilisation des fonds pour le financement des entités. Aussi leur fonctionnement efficient requiert « une amélioration de la qualité de l'information comptable et financière et le recours aux comptes consolidés » (Bampoky, 2019, p.49). Mais la production et la communication d'informations financières selon les normes IFRS ne conduisent pas ipso facto au développement des marchés financiers, encore moins à l'accès des entreprises au financement. Elles ne deviennent facilitatrices du développement du marché que lorsque celui-ci se trouve lui-même déjà à un stade intermédiaire de développement.

On sait précisément, avec l'étude de Tawiah et Boolaky (2019), que l'approche par la théorie de l'accès au marché des capitaux voudrait que les normes IFRS soient adoptées par les pays dotés de bourses avec une capitalisation boursière élevée, dans le but d'accroître la confiance des investisseurs et d'en attirer d'autres. L'espace OHADA regorge en son sein deux marchés financiers : la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM), créée en décembre 1996 pour l'Afrique de l'Ouest, et la Bourse des Valeurs Mobilières de l'Afrique Centrale (BVMAC), qui a vu le jour en juillet 2019 suite à la fusion entre la Douala Stock Exchange du Cameroun et la Bourse des Valeurs Mobilières de l'Afrique Centrale du Gabon. Toutefois, ces deux bourses restent à un stade embryonnaire du fait de la très faible cotation (Bampoky, 2019, p.29), aussi bien avant qu'après la révision du SYSCOHADA. Par ailleurs, lorsqu'on présente les normes IFRS comme une réponse à l'internationalisation des entreprises, il faut dire qu'elles se placent davantage au service des filiales de firmes multinationales que des entreprises locales en zone OHADA, puisque ces dernières se déploient très faiblement à l'international et ne sauraient donc y avoir un intérêt stratégique. Elles sont, pour l'essentiel, des entreprises familiales, avec des structures de propriété assez concentrées, ce qui contraste avec le contexte de forte diffusion du capital propice à l'application des normes IFRS. Dès lors, cette adoption sous pression institutionnelle est perçue comme la continuité de la dynamique de conquête néocoloniale des grandes puissances pour maintenir les économies

africaines en captivité. C'est le sens de cette analyse de l'interviewé ENT 13 :

« Aujourd'hui, ces normes comptables internationales nous sont imposées sans qu'on ne voie très bien à quoi cela va nous servir !!! Les entreprises locales peuvent espérer quoi de l'application des normes comptables internationales !!! Tout à l'heure, vous évoquiez l'accès au financement en bourse !!! Mais combien d'entreprises y vont !!! Je vous fais remarquer déjà que, dans la plupart des pays, le cadre législatif reste peu incitatif, la pression fiscale ambiante constitue un grand obstacle aux exigences de transparence requise en bourse !!! Avec ça, même les entreprises qui ont un potentiel n'y vont pas en bourse !!! Vous voyez que, même sous cet angle, l'application des normes comptables internationales n'apportera rien à nos entreprises locales !!! En réalité, ces normes sont au service des firmes étrangères qui essayent de nous les imposer afin de mieux rentabiliser leurs investissements sur le continent ».

Sur l'adoption des IFRS dans le SYSCOHADA révisé, l'interviewé ENT 7 pense que :

« il fallait s'y attendre compte tenu de la logique d'influence française qui a toujours existé depuis la colonisation !!! La France et l'Union européenne ont adopté les IFRS depuis 2005 !!! On savait déjà qu'elles nous seraient imposées très prochainement ».

Ces propos illustrent l'isomorphisme mimétique et coercitif qui caractérise l'adhésion des pays de l'OHADA aux normes comptables internationales, ce qui est en phase avec les résultats des études de Boolaky et al. (2020), Souleymanou et Nzokouo (2020) sur les raisons d'adoption des IFRS par les pays africains. C'est la logique d'influence des grandes puissances qui est à l'œuvre, ce qui fait de la réforme comptable et des normes IFRS un outil de prolongement du néocolonialisme comptable en Afrique.

3.2.2. Des coûts élevés pour des économies informelles en Afrique

Structurallement, les économies de l'espace OHADA sont constituées d'entreprises de petite taille évoluant dans l'informel. Elles sont numériquement plus nombreuses, pourtant elles évoluent en marge d'une organisation comptable convenable, en raison des coûts inhérents à celle-ci. Avec le nouveau paradigme d'information financière préconisé par les normes IFRS, la situation est plus préoccupante pour ces entreprises. C'est bien cette préoccupation que soulevaient déjà, à l'aube de la révision, Souleymanou et Dégos (2018, p.61) dans ces propos

: « le secteur informel étant un facteur d'émergence économique, le SYSCOHADA pourra-t-il compter sur ces entreprises informelles pour enclencher son processus de production et communication d'information financière ? ». Les normes IFRS sont en réalité une technologie dont la mise en œuvre requiert une organisation comptable assez structurée, des équipements et un personnel qualifié, prédisposé à s'adapter sans cesse aux innovations. Aussi, leur implémentation nécessite des coûts énormes de mise à niveau, d'équipement/assistance informatique, et même d'accompagnement des cabinets internationaux. Les extraits ci-dessous illustrent ces éléments de résultat.

« Nous sommes là dans un environnement de PME qui ne veulent même déjà pas tenir une comptabilité, ou une réelle comptabilité !!! Et combien de fois une comptabilité selon les normes internationales, qui, en plus d'être plus exigeante, va engendrer des coûts ? Pour les entreprises de grande taille qui s'étendent jusqu'à l'extérieur, les normes IFRS peuvent être bénéfiques, mais combien sont-elles, ces entreprises, ici chez nous ? » (ENT 4).

L'analyse est renchérie pendant les échanges avec l'interviewé ENT 11, dont voici l'extrait :

« Donc il y a globalement un ensemble de coûts que les entreprises doivent engager et pouvoir supporter pour bénéficier des technologies, des équipements informatiques, de l'assistance et de l'accompagnement, et je ne suis pas sûr que beaucoup d'entreprises pourront supporter ces coûts !!! Bon, les grandes entreprises, certainement, parce que ce n'est rien par rapport aux coûts de reconversion ou de comptabilité double qu'elles engageraient. Mais pour les petites entreprises, ça ne sera pas évident parce qu'elles n'y trouvent d'ailleurs pas d'intérêt !!! Et notre tissu économique est constitué plus de ces petites entreprises-là ».

Ce résultat rejoint ceux de Temomo et al. (2023), qui soutiennent qu'avec le couplage OHADA-IAS/IFRS, le divorce/désunion sera vite prononcé du fait des coûts de mise en œuvre, de la taille des entreprises et de la culture. La question est de savoir quel est le modèle comptable approprié pour accompagner harmonieusement le développement des économies informelles d'Afrique. Bampoky (2013, p.12) fait remarquer qu'« il existait, avant l'entrée en vigueur du SYSCOHADA, un nombre très grand d'activités informelles dont les spécificités n'ont pas fait l'objet d'une étude rigoureuse pour être formalisées dans le plan comptable ». Et bien qu'ayant été révisé, les résultats de l'étude de Houetohossou et al. (2020) montrent que des réformes sont encore nécessaires pour que le SYSCOHADA révisé puisse prendre en

compte de façon effective les entités du secteur informel.

Au-delà du cadre comptable, la question du secteur informel fait également appel à des réformes, et même à l'harmonisation souhaitable des politiques fiscales communes des États parties. En effet, la prolifération du secteur informel est liée aux politiques de fiscalisation à outrance mises en place par les États africains pour redresser leurs économies fortement touchées par la crise économique (Blin, 1995, p.30). C'est ainsi qu'une multitude d'impôts et taxes ont vu le jour pour combler les déficits observés dans la mise en œuvre des différents programmes économiques initiés par les États. Cette situation a conduit plusieurs opérateurs à rester dans l'informel afin de réaliser des économies d'impôt. D'après De Soto (1994), cité par Dégos et Souleymanou (2018), les petits entrepreneurs, agissant de manière rationnelle en comparant le coût de la formalité avec celui de l'informalité, choisissent cette dernière parce qu'elle est plus avantageuse. Ainsi, selon ces auteurs, la solution serait de rendre le secteur formel plus attractif en offrant un certain nombre d'avantages à ceux qui y exercent, à savoir une « protection sociale digne de ce nom et adaptée aux petits entrepreneurs » (p.61).

Conclusion

Le 1er janvier 2018 est entré en vigueur au sein de l'espace OHADA un nouveau dispositif comptable dénommé SYSCOHADA révisé. L'avènement d'un nouveau référentiel comptable suscite d'importants débats sur ses approches paradigmatisques et leur adéquation au contexte d'emploi. Cette étude avait pour objectif d'analyser la portée et la pertinence des réformes du SYSCOHADA révisé pour comprendre la dynamique sous-jacente à la dernière révision. Pour cela, nous avons, de manière rétrospective, commencé par faire un état des lieux sur le parcours des mutations comptables en Afrique francophone subsaharienne à partir du cadre théorique des recherches postcoloniales. Ce parcours débouchant sur le dispositif comptable actuel, nous avons déployé une approche méthodologique basée sur des entretiens semi-directifs et l'exploration des innovations pour analyser la pertinence des réformes du SYSCOHADA révisé.

Il ressort que la dernière révision s'inscrit globalement dans la volonté, d'une part, de répondre aux insuffisances latentes, mais surtout d'engager nos économies dans la dynamique de production des informations financières dans la perspective de convergence et d'adoption

des normes comptables internationales sous pression institutionnelle. Sur le premier point, la pertinence des réformes repose sur la prise en compte des nouveaux besoins comptables issus des activités récentes (le commerce en ligne, la monétique et les nouveaux instruments financiers) à travers la création des comptes y dédiés. On note également la clarté apportée au contenu des comptes jadis sujets à caution, la suppression de ceux devenus sans objet, mais surtout l'adoption d'un cadre conceptuel qui construit un consensus sur les critères objectifs de préparation et d'appréciation des états financiers, le développement des postulats et conventions constitutifs des principes comptables.

Sur le second point, nos résultats montrent que la récente révision embarque les pays de l'OHADA dans une dynamique de production et de communication des informations financières dans la logique de convergence et d'adoption des normes comptables internationales sous la pression des institutions financières internationales. Il ressort que cette dynamique prolonge l'emprise néocoloniale des grandes puissances qui essayent toujours de maintenir la mainmise sur l'infrastructure comptable des pays du Sud en général et ceux de l'OHADA en particulier. En effet, alors que les normes IFRS sont vendues par leurs défenseurs comme voie du salut pour l'accès des entreprises au marché mondial des capitaux (Affes et Callicima, 2007 ; Nnadi et Soobaroyen, 2015), plusieurs spécificités contextuelles attestent leur inadéquation au contexte économique de l'OHADA. Il s'agit précisément du sous-développement des marchés financiers locaux, des coûts d'implémentation et de la prédominance du secteur informel dans la structure de leurs économies. Ces résultats déconstruisent l'argument de l'accès au financement pour se mettre en phase avec l'étude de Tawiah et Boolaky (2019). Faisant la revue de littérature sur l'état des IFRS en Afrique, ces auteurs soutiennent que certaines conclusions générales des théories (théorie de l'accès au marché, théorie du cautionnement) sur les conséquences de l'adoption des IFRS sont d'une importance limitée dans le contexte africain.

Cela implique que les pays de l'OHADA et, plus particulièrement, le corps de la profession comptable doivent sortir de cette logique d'influence des grandes puissances et réfléchir sur le modèle comptable approprié pour accompagner harmonieusement le développement des économies informelles d'Afrique. Il semble d'ailleurs que plusieurs peuples d'Afrique précoloniale disposaient de systèmes comptables, financiers et fiscaux très performants et

reconnus, qui auraient pu être développés davantage pour s'adapter au continent (voir Annisette, 2006 ; Tawiah et al., 2022). Un retour réflexif aux sources pourrait être utile dans la perspective de construction d'une identité comptable propre à l'Afrique. En d'autres termes, il s'agit de construire un modèle comptable qui soit en adéquation avec les valeurs culturelles, anthropologiques et socioéconomiques, d'autant plus que ceux dont on s'est jusqu'ici inspiré se sont montrés inadéquats.

Bibliographie

- Affes, H., & Callimaci, A. (2007). Les déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales : Choix financier ou opportunisme ? Comptabilité-Contrôle-Audit, 13(2), 149-166.
- Amblard, M. (2000). Les multiples frontières de l'entité comptable. La Revue du Financier, (123), 73-85.
- Annisette, M. (2004). The true nature of the World Bank. Critical Perspectives on Accounting, 15(3), 303-323.
- Annisette, M. (2006). People and periods untouched by accounting history: An ancient Yoruba practice. Accounting History, 11(4), 399-417.
- Anson-Meyer, M. (1974). Mécanisme de l'exploitation en Afrique : l'exemple du Sénégal. Cujas.
- Bampoky, B. (2013). Comment assurer une information financière de qualité sous le système comptable OHADA ? Comptabilité sans Frontières. The French Connection, mai, Canada.
- Bampoky, B. (2019). Les difficultés de normalisation comptable dans l'espace OHADA. Audit Comptabilité Contrôle Recherches Appliquées, 5(2), 25-59.
- Bancel, N., & Blanchard, P. (2017). Un postcolonialisme à la française ? Cités, 72(4), 53-68.
- Bationo, R., & Barry, M. (2020). Le passage des états financiers de la norme comptable OHADA en normes IFRS à la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM) : Quelles incidences comptables ? Revue des Sciences de Gestion, (306), 69-78.
- Belkaoui, A. (2013). Éléments de théorie comptable. CreateSpace Independent Publishing

Platform.

- Bigou-Laré, N., Causse, G., & Gouadain, D. (2012, mars). Le SYSCOHADA à la croisée des chemins. Colloque COMREFAS.
- Blin, P. (1995). Du plan comptable OCAM au projet de plan comptable zone franc ou de l'acception culturelle comptable francophone. In *Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon* (pp. 27-38). Foucher.
- Boolaky, P., Tawiah, V., & Soobaroyen, T. (2020). Why do African countries adopt IFRS? An institutional perspective. *The International Journal of Accounting*, 55(1), 1-25.
- Burlaud, A. (1995). Plan comptable et transfert de technologie. In *Mélanges en l'honneur du Professeur Pérochon* (pp. 97-122). Foucher.
- Capron, M. (2006). Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier. *Sciences de la Société*, (68), 43-63.
- Causse, G. (1999). Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro spécial « Les vingt ans de l'AFC », 211-222.
- Colasse, B. (2009). Le SYSCOA-OHADA à l'heure des IFRS. *Revue Française de Comptabilité*, (425), 25-29.
- Colasse, B., & Standish, P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 4(2), 5-27.
- Degos, J.-G. (1998). *Histoire de la comptabilité*. PUF.
- Degos, J.-G., & Souleymanou, K. (2018). Révision de l'Acte Uniforme SYSCOHADA : À l'heure d'adoption des normes IFRS dans les structures informelles des États parties ? *Revue du Financier*, 39-40(228-229), 50-73.
- Degos, J.-G., Levant, Y., & Touron, P. (2019). The history of accounting standards in French-speaking African countries since independence: The uneasy path toward IFRS. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 75-100.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Disle, C., & Noel, C. (2007). La révolution des normes IFRS. *Revue des Sciences de Gestion*,

- (224-225), 22-30.
- Elad, C. (2015). The development of accounting in the Franc Zone countries in Africa. *The International Journal of Accounting*, 50(1), 75-100.
- Ferré, F., & Zarka, F. (2020). Comptabilité. Dunod.
- Ferry, L., Haslam, J., Green, S., Adegbite, E., & Gebreiter, F. (2021). Accounting colonization, emancipation and instrumental compliance in Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*, 77, 102197.
- Feudjo, J. R. (2010). Harmonisation des normes africaines et internationales : Une urgence ou une exigence ? *Revue des Sciences de Gestion*, 245-246(5), 149-158.
- Finau, G., Jacobs, K., & Chand, S. (2019). Agents of alienation: Accountants and the land grab of Papua New Guinea. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(5), 1558-1584.
- Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., & Haon, C. (2008). Méthodologie de la recherche : Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion. Pearson.
- 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 Claude Pérochon* (pp. 233-247). Foucher.
- Hlady-Rispal, M. (2015). Une stratégie de recherche en gestion : L'étude de cas. *Revue Française de Gestion*, 41(253), 123-143.
- Houetohossou, T. S., Wade, B. M., & Chanhoun, M. J. (2020). Perception des professeurs de comptabilité de la relation entre le secteur informel et le SYSCOHADA révisé dans sa convergence vers les normes IAS/IFRS. *Revue Internationale de Gestion et d'Économie*, 9(1), 1-20.
- Hummel, P. (1989, mai). Plan comptable OCAM et plan comptable français : Filiation directe ou non ? 10e Congrès de l'AFC, France.
- Kaifala, G. B., Gallhofer, S., Milner, M., & al. (2019). Postcolonial hybridity, diaspora and accountancy: Evidence from Sierra Leonean chartered and aspiring accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(7), 2114-2141.
- Klutch, S., & Nguema, Y. P. (2010). Quel avenir pour le droit comptable OHADA ? *Revue Française de Comptabilité*, (432), 49-53.

- Kouamé, Y., & Assandé, P. (2016, décembre). De la comptabilisation en juste valeur dans le SYSCOA révisé : Une analyse de l'évolution du SYSCOA. 1ère Journée d'étude africaine en comptabilité-contrôle, Dakar.
- Lamrani, E. M. (2013). Comptabilité politique ou le droit comptable au service de l'intérêt général. *Vie & Sciences de l'Entreprise*, 3(195-196), 77-98.
- Lassou, P. J. C., Hopper, T., Tsamenyi, M., & Murinde, V. (2019). Varieties of neo-colonialism: Government accounting reforms in Anglophone and Francophone Africa—Benin and Ghana compared. *Critical Perspectives on Accounting*, 65, 102071.
- Lassou, P. J. C., Hopper, T., & Ntim, C. (2021). Accounting and development in Africa. *Critical Perspectives on Accounting*, 78, 102280.
- Ngantchou, A. (2011). Le système comptable OHADA : Une réconciliation des modèles européen continental et anglo-saxon ? *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 17(2), 31-53.
- Nnadi, M., & Soobaroyen, T. (2015). International financial reporting standard and foreign direct investment: The case of Africa. *Advances in Accounting*, 31(2), 228-238.
- Nzokouo, M. C. (2019). L'opportunité de la convergence au référentiel comptable international : Une étude du SYSCOHADA révisé et des IFRS en contexte camerounais (Thèse de doctorat). Université de Maroua.
- Pérochon, C. (2009). Normalisation comptable francophone. In B. Colasse (Dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (2e éd., pp. 1081-1095). Economica.
- Souleymanou, K., & Nzokouo, M. C. (2020). The opportunity for convergence of SYSCOHADA towards IFRS standards: An effect of coercive and mimetic isomorphism. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 16(2), 71-94.
- Tawiah, V., Oyewo, B. M., Doorgakunt, L. D. B., & Zakari, A. (2022). Colonization and accounting development in Sub-Saharan Africa. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2087465.
- Tawiah, V., & Boolaky, P. (2019). A review of literature on IFRS in Africa. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(1), 47-70.
- Temomo Wamba, R., Minche Kouotou, A. C., Tchoufa Wanda, A., & Wanda, R. (2023). Le basculement du SYSCOHADA vers les normes IAS/IFRS, enjeux et perspectives dans

- les entités de l'Afrique subsaharienne : Un mariage ou un divorce ? Recherche en Sciences de Gestion, (154), 127-150.
- Touchelay, B. (2005). À l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960 : La volonté de contrôle d'un État dirigiste ? Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro thématique, 117-140.
- Tchundjang, P. J. (2004). Monnaie, servitude et liberté. La répression monétaire en Afrique. Éditions Jeune Afrique.
- Yin, R. K. (2012). Case study methods. In H. Cooper et al. (Eds.), APA Handbook of Research Methods in Psychology, Vol. 2. Research Designs: Quantitative, Qualitative, Neuropsychological, and Biological (pp. 141-155). American Psychological Association.
- Yousfi, H. (2021). International management, should we abandon the myth of cultural hybridity? A re-examination of the contribution of postcolonial and decolonial approaches. M@n@gement, 24(1), 80-89.