

Harmonisation des normes comptables internationales et OHADA : une analyse critique des parties prenantes

Harmonization of international accounting standards and OHADA : a critical analysis of stakeholders

FLORENTIN Gaël YEPDO

Doctorant à la Faculté des Sciences Économiques et de Gestion, Département de comptabilité et Finance, Université de Dschang, Laboratoire de recherche en management (LAREMA), Cameroun

E-mail : fyepdo@yahoo.com

NYASSEU Emma Joachim

Doctorant à la Faculté des Sciences Économiques et de Gestion, Département de comptabilité et Finance, Université de Dschang, Laboratoire de recherche en management (LAREMA), Cameroun

E-mail : njoachim26@yahoo.fr

TATANG ATABONFACK Pulchérie Léonie,

Doctorante à la Faculté des Sciences Économiques et de Gestion, Département de comptabilité et Finance, Université de Dschang, Laboratoire de recherche en management (LAREMA), Cameroun

E-mail : pulcherietatang@yahoo.fr

Date de soumission : 01/11/2019

Date d'acceptation : 25/12/2019

Pour citer cet article :

YEPDO. F & al (2019) «Harmonisation des normes comptables internationales et OHADA : une analyse critique des parties prenante», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 11 : Décembre 2019 / Volume. : numéro. » pp : 686 - 706

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3597202>

Résumé

Face à la mondialisation des économies et la globalisation des marchés, le désir d'avoir un langage commun s'est de plus en plus fait ressentir. Pour assoupir ce besoin plusieurs pays ont jugé opportun d'adopter les normes IFRS pour des informations de qualité et comparable à travers le monde. C'est dans cet élan que l'espace OHADA décide en 2017 d'harmoniser ses normes à celles d'IFRS. L'objectif de cet article est d'analyser la perception des acteurs sur l'harmonisation des normes OHADA et IFRS. Cette étude qualitative s'appuie sur une population de 16 individus composés d'académiciens et de praticiens de la comptabilité. Les résultats de l'étude révèlent que l'harmonisation du SYSCOHADA aux IFRS était souhaitable mais que certains points de convergences restent questionnable. De plus on ne saurait parler dans le processus d'harmonisation des normes OHADA et des normes IFRS, d'une adoption pure et simple des normes IFRS, mais plutôt d'une adaptation des normes OHADA aux normes IFRS en tenant compte des caractéristiques des pays de l'espace OHADA.

Mots clés : harmonisation, normes comptables OHADA, normes comptables internationales, parties prenantes.

Abstract

Faced with the globalization of economies and the globalization of markets, the desire to have a common language has been increasingly felt. To meet this need, several countries have deemed it appropriate to adopt IFRS standards for quality and comparable information worldwide. It is in this spirit that the OHADA space decided in 2017 to harmonize its standards with those of IFRS. The objective of this article is to analyze the perception of stakeholders on the harmonization of OHADA and IFRS standards. This qualitative study is based on a population of 16 individuals made up of academics and accounting practitioners. The results of the study reveal that the harmonization of SYSCOHADA with IFRS was desirable but that some points of convergence remain questionable. In addition, we cannot speak in the process of harmonization of OHADA standards and IFRS standards, of a pure and simple adoption of IFRS standards, but rather of an adaptation of OHADA standards to IFRS standards taking into account the characteristics of the countries OHADA space.

Keywords: harmonization, OHADA accounting standards, international accounting standards, stakeholders.

Introduction

La globalisation des marchés financiers a imposé aux investisseurs la recherche en permanence des niveaux de performance de plus en plus élevés. Les travaux de Walton (2008) expliquent qu'avec l'internationalisation des grandes places financières, l'entreprise peut désormais chercher ses fonds sur plusieurs marchés. Cependant, l'investisseur potentiel doit avoir accès aux données en rapport avec l'entreprise émettrice de nationalité étrangère. Toutefois, sans une information comptable claire et fiable renseignant sur les performances de ces entités, ces investisseurs ne pourraient juger des rendements de ces dernières et seraient donc moins tentés d'investir. Dans ce cadre, on pourrait raisonnablement croire qu'une communication financière transparente et basée sur un référentiel comptable de haute qualité et reconnu à travers le monde contribuerait à une meilleure valorisation des entreprises.

Face à ce souci de valorisation des entreprises, les pays de l'Union Européen à travers le règlement CE n°1606/2002 vont décider d'adopter les normes comptables IAS/IFRS pour des informations de qualité. L'adhésion des grands pays émergents comme le Japon, la Chine, le Brésil, etc., aux normes internationales, le basculement de l'Europe depuis 2005 et l'idée de convergence des normes USGAAP et IFRS (Danjou, 2013) dévoilent largement les enjeux de la comptabilité internationale tant au niveau des pays développés et sur les grandes places financières du monde que pour les pays émergents et d'Afrique.

Dix-sept ans après l'adoption des normes comptables OHADA par les pays membres de l'OHADA, la révision du droit comptable OHADA et de la gouvernance de l'OHADA est devenue urgente et indispensable pour garantir sa crédibilité et favoriser son extension sur le continent (Klutsch, et Nguema, 2010). Dans un élan de mimétisme ces pays vont décider en 2017 de faire converger leur référentiel comptable vers les normes internationales IFRS. Cette décision aboutira le 26 janvier 2017 à l'adoption de l'Acte Uniforme Relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière (AUDCIF) publié le 15 février 2017.

L'histoire de la comptabilité montre en effet que celle-ci est intimement liée aux grandes évolutions économiques et sociales et que tout système comptable est amené à changer en fonction des attentes et des besoins des acteurs, de leurs rapports de force, de leurs conflits ou

de leurs ententes (Jones, 1995 ; Perera, 1991 ; Capron, 1993)¹. C'est le cas par exemple de l'histoire de la comptabilité en Afrique francophone à travers la France qui de par sa position dominante a toujours influencé les économies et les politiques de ces pays et par conséquent influencer l'adoption des normes comptables.

Cependant, les travaux de O. Corinne expliquent que le choix des normes comptables et leur harmonisation ne sont pas neutres. En effet, généralement, la normalisation des comptabilités évolue en fonction de l'environnement économique local (Ngongang, 2007, Tiona et Dippa, 2019) et international, ainsi que les besoins propres des entreprises et de plus en plus de ceux des marchés (Feudjo, 2010). La crise (crise financière de 2008) invite le normalisateur comptable mondial à tenir davantage compte des contingences locales (nationales, sectorielles ou dimensionnelles) et à méditer, bien que le propos soit daté, ce que disait Montesquieu dans "L'Esprit des lois" (1748) : « *Elles (les lois ou les normes) doivent être relatives au physique du pays ...* ». Elle est comme une graine, elle pousse sur un terrain fertile.

Les normes comptables IFRS sont des normes conçues dans des pays développés caractérisés par une économie de marché et de grandes entreprises avec une philosophie actionnariale de gouvernance. Ce contexte est à l'opposé de celui de l'espace OHADA qui est caractérisé par une économie d'endettement et constitué à plus de 98% de Petite et Moyenne Entreprises (PME)² avec une philosophie partenariale de la comptabilité. De même contrairement à ces espaces où le secteur privé est dominant, dans l'espace OHADA l'Etat reste le principal moteur de l'économie. Partant de là on se situe à deux contextes extrêmes. Face à ce contraste de contexte, il est important de se poser la question de savoir si les normes IFRS sont parfaitement appropriées pour les pays de l'OHADA. Ainsi l'objet de cette recherche est de voir sous quel angle les parties prenantes de la comptabilité perçoivent l'arrimage des normes comptables OHADA aux normes IFRS. D'où la question suivante : **comment les parties prenantes de la comptabilité perçoivent l'arrimage des normes comptables OHADA aux normes internationales IFRS ?** Répondre à cette préoccupation, il sera question de faire un débat théorique à la première partie, la deuxième partie une analyse méthodologique et la troisième partie la discussion des résultats.

¹(Hopwood, Miller, 1994 ; Jones, 1995 ; Mathews, Perera, 1991 ; Capron, 1993) cité par capron (2006)

² Selon Immaculada (2011) les utilisateurs des états financiers des PME ont besoin des informations liées à la viabilité, à la liquidité et à la solvabilité de l'entité ainsi qu'à l'évolution des résultats des flux de trésorerie à court terme et sur tous les engagements et éventualité.

1- Normes comptables IAS/IFRS et OHADA : Examen théorique du débat sur l'harmonisation

Une norme comptable est une règle de comptabilité qui vise à l'amélioration des méthodes de tenue comptable et à la meilleure compréhension des comptabilités et de leur contrôle. Les normes comptables comportent des principes, des règles et des méthodes intégrés dans un référentiel comptable. Selon Lauzon (1985) les normes comptables constituent des règles précises sur la manière d'enregistrer, de classer et de présenter l'information financière. Selon Guillaume (1971) « tout modèle est indissociable de ses objectifs et on ne peut le juger que par référence au but qu'il entend servir ». C'est ainsi que nous pouvons distinguer les normes comptables internationales (IFRS), les normes comptables américaines (USGAAP), les normes comptables OHADA (SYSCOHADA) et bien d'autres normes. L'application de ces normes permet aux préparateurs des états financiers d'accomplir correctement leur tâche et aux différents utilisateurs d'avoir l'assurance que l'information financière communiquée reflète l'image fidèle (Mhedhbi 2010). Dans le présent développement il est question de présenter les normes comptables IFRS et OHADA et les débats autour de ces normes.

L'International Accounting Standard Board (IASB) est organisme privé créée en 1973 sous l'initiative d'Henry Benson petit-fils de l'un des quatre frères fondateurs, du cabinet Coopers (aujourd'hui Price water house Coopers). Il est en charge de la production des normes IFRS. L'IASB a pour objectif d'harmoniser les référentiels comptables à travers le monde afin de rendre comparable les informations d'origines divers (Veron, 2007). Il est constitué des professionnels de la comptabilité Colasse, Mpira, 2007 ; Démaria, 2008 ; Tounkara, 2009 ; Barbe et Didelot, 2012).. Les normes produites par cet instance ont une logique pro-investisseur et est orienté vers les marchés boursiers. Ceci n'est qu'une conséquence du fait qu'elles soient développées dans des économies développées avec une philosophie actionnariale de la comptabilité (Colasse, 2000)³et principalement basé sur le « Common Law ». Cependant dans l'espace OHADA nous avons le Système Comptable OHADA (SYSCOHADA) qui est un référentiel comptable basé sur le droit civil a une orientation patrimonial de la comptabilité et a pour objectifs de satisfaire les attentes de toutes les parties prenantes de la comptabilité. Avant d'être révisé le SYSCOHADA est la résultante du plan comptable français de 1947 qui après les indépendances a subit une modification suite au

³ Colasse, B., (2000a). "Harmonisation comptable internationale". In Encyclopédie, comptabilité, Contrôle de gestion et audit, Colasse. Ed. Economica, pp.757-769 cité par S. Demaria, 2008, P. 23.

besoin d'intégration économique pour devenir le plan OCAM. Le SYSCOHADA est édité par l'OHADA qui est placé sous la tutelle des Etats membres. Ces Etats sont caractérisés par une économie d'endettement avec une influence fiscale sur la comptabilité (Cause, 2014).

Ces différences contextuelles sont à l'origine de la disparité entre les diverses normes comptables, le processus de normalisation et les objectifs des assignées aux normes comptables. Ces disparités entre les normes IFRS et OHADA sont présentés par Feudjo (2010) dans le tableau ci-après :

Tableau 1 : Similitudes et divergences entre l'OHADA et l'IAS

La gestion des stocks		
Variables	OHADA	IAS/IFRS
Méthodes de valorisation ⁴	<ul style="list-style-type: none"> – PEPS (permise) – DEPS (interdite) – CMP (permise) 	<ul style="list-style-type: none"> – PEPS (permise) – DEPS (interdite) – CMP (permise) – DEPS (interdite pour les comptes sociaux)
Provision pour dépréciation	Obligatoire pour tout le risque	Obligatoire pour tout le risque
Coût d'acquisition	Coût historique hors taxes (si TVA déductible)	Identique aux normes OHADA
Les immobilisations corporelles : le coût d'acquisition est le coût historique dans les deux systèmes		
méthode d'amortissement	<ul style="list-style-type: none"> – Linéaire (autorisée) – Dégressive (interdite pour les immobilisations d'occasion) – Dérogatoire (selon les textes internes) – Méthode des unités de production (non autorisée) 	Aucune méthode n'est interdite.

⁴PEPS (premier entré premier sorti), DEPS (dernier entré premier sorti), CMP (coût moyen pondéré)

Traitement postérieur	peuvent être réévaluées à la clôture de chaque exercice à leur valeur actuelle.	– Doivent être réévaluées à l'établissement des états financiers à leur juste valeur ou à leur coût historique - peuvent être recomptabilisées à leur coût minoré du cumul des amortissements et des pertes de valeurs ou à leur valeur réévaluée à la date de clôture.
Écart de réévaluation	Ajouté aux capitaux propres	Ajouté aux capitaux propres
Valeur de base amortissable	Valeur d'origine ou coût de l'actif (valeur nette comptable pour le système dégressif)	Montant amortissable ⁵
Nombre de termes d'amortissement	Durée de vie probable définie par le législateur	Durée d'utilité ou d'usage du bien
Valeur nette comptable	Valeur d'origine – Cumul des Amortissements	Valeur d'origine – Cumul des Amortissements – Pertes de Valeur
Immobilisations non amortissables	Provision obligatoire pour la perte probable	Provision obligatoire pour la totalité du risque
Comptabilisation et amortissement par composante	Non prise en compte dans la normalisation (mais autorisée dans les textes fiscaux de certains États comme par exemple au Cameroun)	Obligatoire lorsque les différentes composantes de l'immobilisation ont chacune une durée de vie différente de l'autre ou lorsque les avantages procurés à l'entreprise s'effectuent selon des rythmes inégaux
Les Immobilisations Incorporables (I. I)		

⁵ Le montant amortissable est égal : soit à la valeur réévaluée de l'immobilisation pour les périodes restant à courir, soit le coût de l'actif diminué de sa valeur résiduelle au bout de sa période d'utilité.

Frais de recherche et développement	Comptabilisés en Immobilisation Incorporelle et amortissable en cinq (5) ans maximum. Cette option est conditionnée par le fait que, la recherche doit déboucher sur les possibilités techniques de réalisation, et sur une exploitation commerciale rentable.	Comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus et amortissables en vingt (20) ans maximum et en I. I dans certaines conditions. Ici, l'IAS 38 distingue entre la recherche et le développement. Les frais de recherche sont comptabilisés en charges lorsqu'ils sont encourus et les frais de développement en I. I sous certaines conditions : l'entreprise doit justifier son intention d'acheter l'Immobilisation Incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre et sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation au cours de son développement, etc
Frais d'établissement	Charge de l'exercice ou charge immobilisée amortissable en cinq (5) ans maximum. Cette charge doit être amortie totalement avant toute distribution de dividende.	charge de l'exercice
Amortissement des autres immobilisations incorporelles.	Peuvent être amorties ou faire l'objet d'une provision pour dépréciation	amortissement systématique sur leur durée d'utilité.
Traitement postérieur à la comptabilisation initiale.	Doivent être réévaluées à la clôture de chaque exercice à leur valeur actuelle	Doivent être réévaluées et recomptabilisées soit à leur valeur nette comptable, soit à leur juste valeur.
Provision pour dépréciation	Obligatoire pour le total de la perte probable et pour toutes les I. I non amortissables.	Aucune provision prévue
Les contrats de location – financement (le cas du crédit-bail) : Traitement identique dans les deux systèmes tant chez le bailleur que chez le locataire. Il faut toutefois noter que la cession du bail sans être interdite par l'OHADA, reste non spécifiée par le législateur.		

Source : Feudjo (2010)

2- Débats autour des normes comptables OHADA et IFRS

L'adoption des normes comptables et leur harmonisation ne sont pas neutre (Corinne, 1999). Dans un contexte marqué par la diversité des économies et des systèmes comptables, la recherche de l'adéquation entre le modèle comptable et le tissu économique doit être à la base tout processus de normalisation (Causse, 2014). Ainsi, le constat est tel que le modèle comptable anglo-saxonne pro-investisseur est conçu pour les économies de marché et le modèle comptable continentale (à l'instar du SYSCOHADA) destiné à toutes les parties prenantes trouve son assise dans les économies d'endettement. Cependant avec la mondialisation des économies et la globalisation des marchés financiers, indépendamment des tissus économique, la tendance est à l'adoption des normes IFRS (logique anglo-saxonne) à travers le processus d'harmonisation comptable.

Selon Meek et Saudagaran (1990)⁶ l'harmonisation comptable implique une réconciliation des différents points de vue et évite ainsi un conflit logique, ce qui n'empêche pas l'existence de choix comptables dans les normes. Ainsi On note depuis plus d'une décennie la montée en puissance des normes IFRS à travers un processus d'harmonisation de ces normes avec les normes continentales. Face à ce phénomène plusieurs auteurs se sont intéressés à l'étude d'harmonisation des normes internationales et les normes continentales plus précisément les normes OHADA.

Face au phénomène d'harmonisation comptable observé en Europe Ngantchou (2010) a trouvé opportun de mener une étude sur le positionnement du SYSCOHADA par rapport au modèle anglo-saxon et le modèle dit continental. Il ressort de cette analyse basée sur le contenu de ce référentiel comptable à l'aune des modèles purs dont sont inspirés les modèles dominants, la conclusion selon laquelle, le référentiel en vigueur dans ces pays (OHADA) n'est pas dominé, mais qu'il tend à apparaître comme un compromis des différences observées au niveau des modèles comptables dominants. Pour Revault (2010), les normes IFRS ne semblent plus être les normes « cibles » et le phénomène de benchmarking s'appuyant sur le modèle IFRS est remis en cause. Un peu oublié, le SYSCOHADA semblerait mieux adapté que des fulls IFRS, fussent-elles simplifiées, pour les sociétés non cotées et prend mieux en compte les besoins des différentes parties prenantes. Il s'avère

⁶Meek et, G.K. et Saudagaran, S.M., (1990), « A survey of research on financial reporting in a transnational context », *Journal of Accounting Literature*, vol. 9, pp.156. Cité par Elena Barbu (1999)

notamment mieux répondre aux besoins des entreprises non cotées. Colasse (2009) estime qu'une mise en convergence des IFRS/PME et du SYSCOAOHADA mériterait d'être tentée tout en prenant compte des atouts du SYSCOHADA.

En Tunisie Eddine Sadi (2012), souligne le fait que la culture comptable tunisienne alimentée et entretenue par un système comptable de nature juridico-fiscale qui a résisté à tout changement durant 34 années. Selon lui la comptabilité est en effet un « produit historique et social » qui véhicule des valeurs et des croyances bien ancrées dans les esprits. Le changement pourrait être problématique au regard de la capacité cognitive limitée des convenants qui pourrait favoriser le rejet de toute alternative porteuse d'instabilité de l'ordre établi et d'incertitudes, donc le nouveau système comptable et financier.

Pour Khellaf (2014), Les différences de niveau de développement, la faiblesse de l'appareil productif, le manque de personnes qualifiées et les facteurs influant, sociologiques, culturels, religieux, ont eux aussi influé sur l'application et l'interprétation des normes comptables dans les pays en voie de développement. De même, l'absence de participation des pays en voie de développement dans le processus d'élaboration des normes internationales de comptabilité, a mis un frein à leur développement et leur application dans ces pays. Brandao (1997) craint que les couts de passation aux normes IFRS dépassent largement la valeur des retombées positives que l'on peut en attendre. Pour Revault (2010), les normes IFRS ne semblent plus être les normes « cibles » et le phénomène de benchmarking s'appuyant sur le modèle IFRS est remis en cause.

Dans le but d'apprécier l'impact de l'adoption des normes internationales sur la gouvernance des entreprises françaises Kharat (2006) effectue une analyse à partir de la théorie politico contractuelle. Il arrive à la conclusion selon laquelle les options offertes par les normes internationales permettent au dirigeant d'avoir une plus large panoplie d'outils de pilotage du résultat et des ratios financiers au niveau des comptes consolidés (en IFRS) en plus des choix au niveau des comptes sociaux qui demeurent. Par exemple, la classification d'un contrat de location en location-financement oblige l'entreprise à comptabiliser le bien loué à l'actif et la dette correspondante au passif.

Souleymanou (2014), dans une étude des perspectives de passage des entreprises camerounaises du système comptable OHADA aux normes comptables internationales IFRS souligne le fait qu'au regard du développement des échanges entre les pays, l'harmonisation

internationale des comptabilités s'impose à travers des innovations qui vont forcément s'implémenter avec difficultés car, l'adoption des normes IAS/IFRS présente des exigences coûteuses pour les pays en voie de développement. Il arrive au résultat selon lequel le fonctionnement des marchés boursiers et la maîtrise des innovations édictées par les normes internationales constituent un facteur clé qui favoriserait le processus d'adoption. Tout de même Feudjo (2010), Klusch et Nguema (2010) et Ndjetcheu (2014) soulignent la nécessité de faire évoluer le SYSCOHADA vers les IFRS pour des informations de qualité. En Tunisie Rached (2011) étudie le besoin d'application des normes IFRS/PME et aboutit à une conclusion positive selon laquelle l'objectif de maintien et de soutien du développement interne et externe des PME en Tunisie doit être basé sur une information comptable transparente et fiable préparée selon un référentiel mondialement reconnu.

Au regard de ce qui précède, nous constatons que la littérature sur l'harmonisation des normes comptables ne trouve pas un consensus dans la communauté scientifique. D'où la nécessité de mettre en exergue le point de vue des acteurs de la comptabilité au Cameroun dans un contexte de convergence des normes comptables OHADA vers les normes IFRS.

3- Canevas méthodologique

Chercher à mieux comprendre signifie chercher à donner un sens à une situation encore relativement confuse ou chercher à donner un nouveau sens à une situation pas bien comprise. Notre objectif étant de mettre en exergue la perception des parties prenantes de l'harmonisation des normes OHADA et IFRS, nous avons dans le cadre de cette étude procéder par une approche qualitative. Les parties prenantes retenues sont les enseignants et les comptables d'entreprise. Le choix de cette population se justifie par le désir de mettre en exergue la perception des professionnels que sont les comptables d'entreprises d'une part et d'autre part la vision des théoriciens (académiciens) que sont les enseignants de comptabilité des universités d'Etat. Cette combinaison de la vision des praticiens que sont les comptables d'entreprises et des théoriciens de la comptabilité (enseignant de comptabilité) nous permet de concilier la vision du terrain et celle de l'esprit. Notre échantillon est composé de huit comptables d'entreprises et huit enseignants de comptabilité des universités camerounaise. La méthode d'échantillonnage est méthode de choix raisonné. Ainsi, de par la nécessité d'interroger uniquement des enseignants ayant publié en comptabilité nous avons interrogé ceux de trois universités Camerounaises (Dschang, Douala et Yaoundé). Dans la même veine,

le choix des comptables a été faite sur la base des expériences dans le domaine de la comptabilité que nous avons défini comme minimum 10 ans. Cette exigence en termes de choix de notre échantillon nous a conduits abandonné les entretiens avec des sujets qui ne correspondaient pas à nos critères. La collecte de donnée a été faite via un guide d'entretien, à travers des entretiens semi-directifs dont les durée varient entre 45 et 1H30 min. L'outil d'analyse de donnée utilisé dans le cadre de cette étude est l'analyse de contenu manuelle.

Tableau 1 : Caractéristique de l'échantillon

Profession	type d'entité	Domaine d'activité	Nombre d'année d'expérience	Poste occupé
Comptable1(C1)	Multinationale	Communication	18ans	Chef comptable
Comptable2(C2)	Nationale	Import/export	20 ans	Comptable
Comptable3(C3)	Nationale	Cabinet comptable	17 ans	Consultant
Comptable4(C4)	Nationale	Import/export	16ans	Chef comptable
Comptable (C5)	Internationale	Cabinet comptable	15 ans	Responsable du cabinet
Comptable (C6)	Nationale	Cabinet comptable	13 ans	Chef comptable
Comptable7(C7)	Internationale	Cabinet comptable	19 ans	Auditeur
Comptable8 (C8)	Nationale	Cabinet comptable	10 ans	Chef de mission
Enseignant1(E1)	Publique	Université	5 ans	Assistant
Enseignant2(E2)	Publique	Université	6 ans	Assistant
Enseignant3(E3)	Publique	Université	10 ans	Agrégé
Enseignant4(E4)	Publique	Université	12 ans	Chargé de cours
Enseignant5(E5)	Publique	Université	11 ans	Chargé de cours
Enseignant6 (E6)	Publique	Université	13 ans	Agrégé
Enseignant 7 (E7)	Publique	Université	12 ans	Maitre de conférences

Enseignant 8 (E8)	publique	université	9ans	Maitre de conférences
-------------------	----------	------------	------	-----------------------

Source : auteurs

4- Résultat d'analyse sur la perception des parties prégnantes de l'harmonisation des normes OHADA aux normes IFRS

Au cours de notre étude quatre thèmes ont été abordés (instance de normalisation, objectif des états financiers, présentation des états financiers et méthodes d'évaluation), il sera question pour nous d'analyser les avis de notre échantillon⁷ au niveau des différents thèmes abordés.

4.1 instances de normalisation

L'analyse des interviews montre que 37,5% des comptables représentant 18,75% des membres de notre échantillon estiment que le processus de normalisation comptable devrait être légué à un organisme privé tel que l'IASB sous prétexte que l'inclusion de l'Etat au sein du processus de normalisation a tendance à orienter les objectifs de production des normes comptables vers une satisfaction des besoins fiscaux ce qui n'est pas de nature à favoriser la production des informations reflétant l'image réelle de l'entreprise. Alors que 87,5% des comptables représentant 43,75% des individus interrogés, et 100% des enseignants représentant à 50% tous les individus de l'échantillon trouvent que malgré la présence de l'Etat au sein du processus de normalisation cela n'affecte pas négativement la qualité de l'information produite. Mais sa présence devrait plutôt permettre de produire des normes protégeant les entreprises de son espace. Ce résultat montre un militantisme plus poussé des académiciens (100%) que celui des praticiens (87,5%) sur l'intervention de l'Etat dans le processus de normalisation. Cette vision de l'importance du rôle de l'Etat dans le processus de normalisation est justifiée par le fait que le rôle de l'Etat dans ce processus est de faciliter la production des normes permettant de protéger les entreprises de son espace, de produire des normes facilement applicable et compréhensible par tous évitant des couts élevés de production de l'information comptable. Ces comptables et enseignants soutiennent tout de même que la normalisation par le secteur privé effectué par des professionnels produiraient des normes pas compréhensibles par tous, dont le seul recours à ces derniers permettrait aux

⁷ Dans notre étude l'avis des comptables représente à 50% l'avis de l'échantillon et celui des enseignants 50% sur chaque sujet abordé.

entreprises de tenir une comptabilité et de ce fait l'objectif inavoué de cette instance serait de produire des normes permettant d'augmenter les parts de marché des cabinets comptables.

4.2 objectifs de présentation des états financiers

S'agissant des objectifs des états financiers, il ressort que 100% des individus de notre échantillon (comptables et enseignants de comptabilité) trouvent les normes OHADA plus pertinentes que les normes IFRS dans notre contexte. C5 estime que « *dans notre contexte les états financiers permettent aux différents utilisateurs que sont les banques, l'Etat et autres d'avoir une information pertinente et on ne saurait parler d'information pour le marché car les propriétaires d'entreprise ne sont pas de nature à vouloir partager leur pouvoir de gestion et de même le marché financier est presque inexistant* ». Mais il est à noter qu'au cours de nos entretiens, ils ont souligné que la portée du SYSCOHADA doit aller au-delà de son espace géographique. Cette nécessité soulignée explique en parti pour ces derniers la révision du SYSCOHADA en s'inspirant des normes IFRS qui sont mondialement reconnues.

4.3 présentation des états financiers

Interrogés sur la présentation des états financiers, 25% des comptables représentant 12,5% de l'ensemble des individus interrogés estiment que la classification des charges par fonction dans le compte de résultat est pertinente car elle permettra de déterminer facilement les segments les plus productifs au sein d'une organisation. Par contre 87,5% des comptables représentant 43,75% des individus de notre échantillon et 100% des enseignants représentant 50% de l'ensemble de l'échantillon pensent plutôt qu'il n'est pas pertinent de présenter les charges par fonction dans le compte de résultat car la répartition par nature permet une orientation facile de la qualité des charges et la comptabilité analytique nous permet de se renseigner sur la répartition des charges par fonction.

A propos de la présentation des états financiers en fonction de la taille de l'entreprise dont préconise l'OHADA, un individu (C4) sur seize estime que cette présentation n'est pas de nature à rendre comparable les entreprises, même si elles ne sont pas de même taille. Selon ce dernier, il existe des petites entreprises appartenant au même secteur d'activité que des grandes pouvant être plus performante que ces dernières et du coup l'absence du TAFIRE dans les états des entreprises qui sont dans le système allégé est de nature à rendre difficile l'analyse de la situation financière de l'entreprise. Par contre 15 sujets sur 16 estiment que la production des états financiers en fonction de la taille de l'entreprise permet de préserver les entreprises qui ont du mal à fonctionner et de les prendre en compte dans le plan de la

statistique nationale. Le tableau suivant nous donne le point de vue de notre échantillon sur la présentation des états financiers en fonction de la taille de l'entreprise.

100% de tous les enseignants de comptabilité représentant 50% des individus de notre échantillon qui affirment que la présentation des états financiers en fonction de la taille de l'entreprise permet aux petites entreprises d'être prises en compte au niveau de la statistique nationale. 87,5% des comptables représentant 43,75% de l'échantillon soutiennent le fait que la présentation des états financiers en fonction de la taille de l'entreprise est pertinente dans la mesure où la quantité d'information à fournir varie en fonction de la taille de l'entreprise.

Mais par contre 50% des comptables représentant 25% de l'échantillon estime que la présentation des états financiers en fonction de la taille de l'entreprise n'est pas de nature à faciliter la comparaison des états financiers des entreprises qui opèrent dans le même secteur d'activité car *il existe de petites entreprises plus performantes que les grandes* (C4) et de même l'absence du TAFIRE rend difficile toutes perspectives d'analyse de la situation financière de l'entreprise. Tout de même cette le maintien du système allégé conduisait beaucoup d'entrepris à rester dans l'ombre et empêchait de les comparée à celle du système normal alors que parfois elles semblent plus performante. Nous constatons que la vision des académiciens est liée à une projection macroéconomique alors que celle des praticiens est liée à la spécificité des entités de l'espace OHADA qui est multiple et peut être à l'origine de la disparité des points de vue des praticiens.

Au regard de la suppression du Tableau Financier des Ressources et des Emplois (TAFIRE) au profit du Tableau de Flux de Trésorerie (TFT), les comptables et les enseignants de comptabilité sont unanimes sur la pertinence du TAFIRE par rapport au TFT. Selon ces derniers, la présentation du TAFIRE à partir des grandes masses du bilan permet de faciliter l'analyse financière et est plus renseignée que le TFT qui peut être déduit du TAFIRE. Par conséquent le TFT n'est que du TAFIRE simplifié. Cette vision est celle partagée par Feudjo (2010) qui affirme que le TAFIRE est plus dense et permet facilement à l'analyste financier de déterminer la situation financière de l'entreprise à partir des grandes masses du bilan.

4.4 méthodes d'évaluation

Interrogé sur la suppression des actifs fictifs au bilan, Seul 25% des comptables représentants 12,5% de l'échantillon total estiment que les frais d'établissement ne devraient être comptabilisés en charge d'exercice. Selon ces derniers, ce sont des non valeurs alors que 75%

représentants à 62,25% l'échantillon total trouvent plutôt qu'on devrait les amortir pour ne pas ternir l'image de l'entreprise. Du point de vue des enseignants 37,5% représentants 18,75% l'ensemble de l'échantillon sont pour la comptabilisation en charge d'exercice dans le but de donner une image fidèle de l'entreprise, alors que 62,5% représentants à 31,25% notre échantillon sont pour l'amortissement des frais d'établissement pour donner une valeur séduisante de l'entreprise. De ce résultat, nous constatons que 68,75% de notre échantillon milite encore pour le maintien des actifs fictifs au bilan et privilégiant de fait une vision patrimoniale de l'entreprise.

De la durée d'amortissement des frais de recherche et de développement, 12,5% des comptables pensent que l'OHADA doit suivre les normes IFRS en passant de 05ans à 20ans maximum. Selon n sujets la vision de l'OHADA est très courte pour une entreprise qui se veut innovante, car une véritable recherche pourrait nécessiter des montants assez élevés dont l'amortissement sur une durée plus longue valoriserait mieux l'actif et l'image de l'entreprise. Tout de même ils estiment que l'adoption de la logique des normes IFRS est un moyen permettant d'inciter les entreprises à sortir du secteur primaire et de tendre vers le secteur secondaire à travers le processus d'industrialisation et par conséquent source de création de la valeur ajoutée et de la richesse. Par contre 87,5% des individus soulignent plutôt le réalisme de chaque instance de normalisation. Ils estiment que dans l'espace OHADA les entreprises ne créaient pas (commerciales et non industrielle) elles copient alors que dans l'espace IFRS les entreprises sont plus poussées vers des recherches permanentes qui débouchent sur des décennies et nécessitent d'énormes investissements qu'il faut amortir progressivement d'où une perspective longue d'amortissement.

S'agissant de la méthode d'évaluation des immobilisations par la juste valeur de l'IASB et du coût historique, tous les individus de notre échantillon (enseignants et comptables) soutiennent que la juste valeur est pertinente du fait qu'elle permet de donner la valeur réelle de l'immobilisation et par conséquent l'image fidèle de l'entreprise. Mais pour l'espace OHADA il déplore l'inexistence des mécanismes de communication de prix tel que les marchés boursiers actifs permettant d'avoir la juste valeur des biens, d'où le recours à la méthode du coût historique dont les limites sont corrigées par la réévaluation à la valeur actuelle qui est subjective. Il ressort que tout comme les enseignants, les comptables ont un penchant pour les normes IFRS en ce sens qu'ils estiment l'évaluation des actifs d'une entreprise doit se faire à la juste valeur pour donner une image fidèle de l'entreprise. Mais

notons que cette juste valeur n'est applicable que s'il existe des mécanismes de communication des prix dont les marchés boursiers actifs. Ils rejoignent ainsi la conclusion de Souleymanou (2014) qui estime qu'une adoption pertinente des IFRS passera par le fonctionnement efficace des marchés boursiers.

S'agissant du système d'amortissement par composante des immobilisations dont préconise l'IASB, nous constatons que tous (comptables et enseignants) admettent cette méthode sous prétexte qu'elle permet un meilleur suivi des immobilisations.

Sur le point portant sur la définition de la durée de base d'amortissement d'une immobilisation, 18,75% des individus (C1, C2 et E3) pensent que la durée définie par le législateur OHADA est pertinente car elle rend facilement comparables les entreprises. Selon ces derniers l'amortissement sur la durée d'utilité sera source de disparité entre les procédures comptables des entreprises et de valeur dans différentes entreprises. De plus ils estiment que la durée cette définition par le législateur permet d'éviter les confrontations de retraitement avec le fisc. D'autre part, 81,25% de nos répondants trouvent la durée d'utilité de l'immobilisation de L'IASB pertinente, en ce sens que la durée de vie d'une immobilisation dépend de son degré d'utilisation. De ce fait l'adoption de cette posture par l'OHADA permet un meilleur suivi des immobilisations au sein des entités et de ne pas faire figurer certain immobilisation utile au fonctionnement de l'entité en non-valeur au bilan alors qu'ils peuvent avoir une valeur sur le marché. Tout de même cette proportion de notre échantillon estime que dans un contexte de forte répression fiscale comme le nôtre cette logique permet de réduire les résultats en augmentant les charges et donc payer moins d'impôt.

Au pallier portant sur la constitution des provisions sur les immobilisations incorporelles non amortissables, 12,5% (C1 et C2) des répondants de notre échantillon épousent la logique de l'IASB et pensent que par mesure de prudence que la constitution des provisions sur les immatériels doit se faire sur la totalité de l'actif pour prévenir l'éventuel généralisation du risque, et aussi à cause de la mesure difficile de ce risque. Car selon ces derniers, probabilisé le risque d'un actif immatériel est difficile d'où la constitution des provisions sur tout le risque. Or 80% individus de notre échantillon soutiennent par contre que la constitution des provisions doit se faire uniquement sur le risque probable car selon ses derniers la proportion non risquée garderait une valeur en cas de dépréciation de la partie risqué ceci est conforme au SYSCOHADA.

Dans un contexte où le sujet de notre étude martèle la nécessité de faire évoluer le SYSCOHADA vers les IFRS, ils ont été interrogés sur la nécessité d'adopter purement et simplement à terme. Nous constatons que pour les comptables et les enseignants de comptabilité il n'est pas question de penser à adopter les IFRS dans un contexte marqué par une économie d'endettement, où le marché financier est presque inexistant, caractérisée par des activités commerciales et non industrielles et constituée à 99% des PME. Mais on peut plutôt modifier le SYSCOHADA en l'adaptant aux IFRS en intégrant certaines particularités des normes IFRS qui collent à notre environnement économique et social comme vient le faire L'OHADA. Il en ressort que les comptables et les enseignants de comptabilité sont unanimes (100%) sur le fait que les normes OHADA doivent évoluer non pas en adoptant les IFRS mais en intégrant certaines particularités des IFRS.

CONCLUSION

L'objectif de cette étude était d'analyser la perception des parties prenantes de la comptabilité au Cameroun l'harmonisation des normes comptables OHADA à celles des IFRS. Les données recueillies ont été analysées à travers l'analyse manuelle des contenus thématiques. De cette analyse il ressort que, selon les comptables et les enseignants de comptabilité, au regard de la mondialisation des économies et l'ouverture des frontières douanières pour ne pas être en marge de l'évolution économique, il était opportun pour l'OHADA de procéder à la révision de ses normes comptables en cherchant à réduire les écarts entre les normes OHADA et IFRS. Pour ce fait l'évolution des normes OHADA doit tenir compte du contexte économique et social des pays de son espace territorial, d'où il serait important pour nous dans le processus d'harmonisation des normes OHADA aux normes IFRS de penser à adapter les normes OHADA aux normes IFRS, que de prétendre une adoption pure et simple des normes IFRS.

De ces points de vue les comptables d'entreprises et des enseignants de comptabilité, nous constatons que les normes OHADA ont des acquis à leurs actifs mais méritent d'être révisées sur un certain nombre de points tout en tenant compte des spécificités des pays de l'espace OHADA. A la lumière des révisions faites par le normalisateur OHADA, nous constatons du point de vue des parties prenantes des avancées notables à porter à l'actif de l'effort d'harmonisation, mais d'autres efforts d'harmonisation restent questionnables et qu'il existe encore des points sur lesquels l'OHADA doit poursuivre son effort d'harmonisation

comptable en tenant en compte de son contexte. Cette idée est soutenue par G. Causse (2014) selon qui « *le SYSCOHADA se trouve à la croisée des chemins ; d'une part, il ne faudrait pas renoncer aux acquis du système en vigueur, qui tient compte des spécificités du contexte, mais d'autre part, la tentation d'adopter les IFRS et de se mettre en conformité avec l'extérieur existe, et cette tentation est renforcée par les pressions fortes exercées par les bailleurs de fonds, ainsi que par certains cabinets étrangers qui ont pour champ d'activité la zone de l'Afrique francophone* ». Cette nécessité de prise en compte du contexte économique a été soulignée par la théorie des conventions. En fait les conventions comptables ne sont pas immuables, elles s'adaptent progressivement, parfois avec du retard et non sans opposer quelque résistance à l'environnement économique et sociale.

Pour faire face à la concurrence des grandes multinationales étrangères nous recommandons aux entrepreneurs de s'ouvrir pour entrer en contact de ressources nouvelles et divulguer des informations fiables leur permettant d'être crédibles.

Tout de même nous recommandons aux normalisateurs de continuer les efforts d'harmonisation afin de permettre aux entreprises des économies d'endettement de produire des informations pouvant leur permettre de courtiser les investisseurs internationaux.

BIBLIOGRAPHIE

Barbe, O. & Didelot, L., (2012), « Maîtriser les IFRS », 6^{ème} édition groupe Revue Fiduciaire.

Capron, M., (2006), « les normes comptables internationales, instrument de capitalisme financier », Management et science sociale, science de la société, revue Quadrimestrielle éditée par les presses universitaires du Mirail (Toulouse) N°68-mai.

Capron, M., (2007), « Les enjeux de la mondialisation des normes comptables », L'Économie politique (n° 36), p. 81-91.

Causse, G., (2014), « le SYSCOHADA face aux IFRS », académie de science technique comptables financière

Colasse, B., (2009), « le SYSCOA-OHADA à l'heure des IFRS », R.F.C 425 Octobre.

Corine O., (1999), « les normes comptables dans les pays d'Afrique », R. F. C, n°313 p. 60-71.

Danjou, P., (2013), « une mise au point concernant les International Financial Reporting Standards », news D.F.C.G, VOX-FI, février.

Demaria, S., (2008), « Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français », (**thèse phd**), université de nice-sophia antipolis

Feudjo, J. R., (2010), « Harmonisation des normes africaines et internationales : une urgence ou une exigence ? », Revue des Sciences et de Gestion, Direction et gestion, n°245-246 – comptabilité.

Investir au Cameroun, (2016), «déclaration de la conférence investir au Cameroun, terre d'attractivités», Yaoundé 18 mai.

Kharrat, K., (2006), « Le passage aux Normes internationales : de nouvelles options pour la gestion du résultat ? », comptabilité, contrôle, audit et institution(s), May, tunisia.

Klutsch, S. et Nguema, Y. P., (2010), « quel avenir pour le droit comptable OHADA ? », R.F.C 432 Mai.

Migan, C., (2014), « l'essentiel sur la normalisation comptable dans l'espace OHADA » académie de science technique comptables financière

Mpira, C., (2007), « la normalisation comptable internationale cas de l'espace ohada », mémoire, international Bussiness School, Mémoire Online Economie et Finance(mémoire)

Ngantchou, A., (2009), « Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon » ? », Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France.

Ngongang, D., (2011), «analyse des facteurs déterminants de la mutation comptable OCAM/ OHADA », Journal of Academic Finance (J.A.F.), ISSN 1923-2993, Vol. 2 spring.

normes comptables internationales » académie de science technique comptables financière
pp.147-160.

Souleymanou, K., (2014), « Dix ans de mise en application du système OHADA dans les pays en développement, les difficultés d'adoption des normes comptables internationales : le cas du Cameroun », la revue du financier

Tiona, W.J., et Dippa, K.R., (2019), « pratiques comptables de la petite et moyenne entreprise camerounaise à l'ère du SYSCOHADA révisé », Revue de Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, numéro 10 : volume 4, Pp 25-45

Toukara, M., (2009), «Normes comptables internationales et le syscohada: convergences et divergences » *Projet de Tin d'Etude en Licence Economie et Gestion*, Université Hassan II - Mohammedia – fsjes, Mémoire Online Économie et Finance

Véron, N., (2007), « Histoire et déboires possibles des normes comptables internationales », L'Économie politique (n° 36), p. 92-112

Waha, J.P., (2013), « proposition de convergence du référentiel comptable OHADA vers les normes IFRS : cas des immobilisations et autres dispositions essentielles », mémoire d'expertise comptable, Cameroun.

Zeghal, D. et Sellami, Y.M., (2010), « Analyse des déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales IAS/IFRS par les groupes français », Revue des Sciences et de Gestion, Direction et gestion, n°245-246 – comptabilité.