

GESTION DES COÛTS DE MUTATION COMPTABLE OHADA-IFRS : CONSÉQUENCES ET OPPORTUNITÉS DES ENTREPRISES D'AFRIQUE SUBSAHARIENNE

Kadouamaï SOULEYMANOU
LAREGO
Université de Maroua
(Cameroun)

RÉSUMÉ :

Cet article explique les enjeux des coûts sur la mutation comptable des entreprises d'Afrique subsaharienne de l'OHADA aux normes IFRS. Outre le problème de cotation en bourse de la plupart des entreprises de ces pays vu à cet effet comme un préalable de cette mutation, il est question d'expliquer si le coût est un facteur déterminant. La synthèse des prédispositions de 9 pays africains complétée par l'analyse (à l'aide de sphinx) des entretiens semi-directifs auprès de 15 experts comptables et de 12 comptables et dirigeants des entreprises au Cameroun montre que les coûts de mutations constituent un facteur important défiant ladite mutation.

Mots clés : coûts, mutation comptable, OHADA-IFRS, conséquences et opportunités, entreprise africaine.

INTRODUCTION

Au cours des dix dernières années, certains auteurs ont analysé la question du passage des entreprises des pays développés, de leurs normes comptables nationales vers les normes internationales IFRS (Kanziani 2009 ; Escaffre et Sefsaf 2011 ; Lenormand et Touchais 2014). D'autres en ont analysé l'aptitude d'arrimage des pays en développement (Feudjo 2010 ; Souleymanou 2011 ; Klibi et Salma 2013 ; Avelé et Degos 2014). Mais ces travaux n'ont pas mis en perspective le facteur coût lié à la mutation des entreprises des pays africains notamment, du référentiel continental (OHADA) aux normes internationales IFRS. Pour cela, après une revue de littérature sur les prédispositions de la mutation comptable, une étude approfondie est menée à l'aide d'un entretien semi-directif en contexte camerounais. Sans être estimés, les coûts relatifs à ladite mutation OHADA-IFRS sont mis en évidence.

Le rôle prééminent des marchés financiers¹ et un besoin de lisibilité internationale des comptes par les investisseurs a rendu nécessaire la mutation

¹ En effet, lors d'un séminaire organisé à Douala (au Cameroun), portant sur la vulgarisation des normes comptables internationales IFRS, le Cabinet *Contact Managis Consulting* souligne avec pertinence, que « la plupart des entreprises africaines de nos jours ont recours à des fonds étrangers,

aux normes IFRS. De manière corrélative, l'indice de protection des investisseurs en Afrique selon le modèle de Djankov et *al.* (2008) présente un besoin accru en comparabilité, en sorte que les normes *International Financial Reporting Standard* (IFRS) soient imposées comme modèle de communication d'information financière dans plus de 122 des pays du monde.

Pour cela, le manque de volonté et l'importance des coûts relatifs à la mutation OHADA-IFRS semblent être à l'arrière plan, et méritent d'être examinés. L'influence du facteur coût visible ou invisible, et les conséquences psychologiques ou économiques sur la mutation comptable des entreprises africaines de l'OHADA aux IFRS méritent d'être mises en évidence.

Ce travail s'insère dans la théorie normative conditionnelle de Mattessich (1995), destinée aussi à servir de guide à la pratique comptable et à son perfectionnement, pour expliquer les pratiques comptables en vigueur, et prédire la réaction des dirigeants et des comptables au regard du perfectionnement de la comptabilité.

Rappelons qu'en Afrique francophone, l'acte uniforme OHADA entre en vigueur depuis le 1er janvier 2001, dont les opérations et les comptes de l'exercice sont ouverts à cette date. En 2017, plus précisément le 26 janvier, il est révisé, adopté, édité le 15 février. Les entreprises des pays membres de l'OHADA sont donc arrivées à l'heure de produire leurs états financiers en normes IFRS, dont les états financiers annuels établis selon les normes IFRS sont destinés exclusivement aux marchés financiers (selon les articles 8 et 63-1 de nouvel acte uniforme).

Partant de l'expérience française, dans la dernière phase de modernisation de la comptabilité en France en 1984, le rôle des comptables professionnels est venu à l'avant-plan comme jamais auparavant (Evraert & Robert, 2007). Ce travail tente d'aborder l'idée d'adoption à un rythme différent de normes comptables internationales IFRS (tableau 3 et figure 5) sous l'angle de « coûts de mutation ». Il convient de préciser que le contour des coûts concerne en priorité les entreprises et donc les professionnels, en termes de coûts relatifs à la formation ou recyclage.

Pour cela, il convient de savoir plus précisément, si les entreprises concernées expriment la volonté et disposent des moyens nécessaires pour cette mutation. Les entretiens menés, présagent que la mutation est certaine, et les coûts y relatifs constituent l'essentiel du processus d'adoption de ces normes en Afrique. Sous réserve d'une décision d'ordre institutionnel des Etats africains concernés, à obliger les entreprises à basculer ou à ne pas basculer du système OHADA aux normes IFRS, *l'objet de cet article est d'expliquer les causes d'adoption à un rythme différent de normes comptables par les entreprises des pays africains, sous l'incursion des coûts, à passer de l'OHADA aux IFRS*. Telle est l'orientation de notre réflexion qui tente de lever le pan de voile sur le silence de ces entreprises à gérer les mutations des normes comptables OHADA-IFRS. Cette problématique conduit à la question fondamentale suivante : *à nos jours, les entreprises de l'Afrique subsaharienne en général sont-elles outillées et prêtes à appliquer les normes internationales IFRS ?* Autrement dit : quels sont les enjeux des coûts sur la mise en application des normes IFRS par les pays

provenant de diverses personnes physiques ou morales, ne se situant pas forcément dans la zone géographique d'activité desdites entreprises », donc, la mutation OHADA-IFRS est incontournable.

concernés ? Les entreprises retardataires disposent-elles de ressources suffisantes (techniques, financières et humaines) pour surmonter toutes les entraves liées à la mise en application effective des normes IFRS ? Et par quoi faut-il commencer cette mutation et relever les opportunités collectives ?

Pour répondre aux préoccupations ci-dessus, cet article s'inscrit dans la perspective de la convergence des normes comptables OHADA-IFRS (Colasse 2009), et propose dans un premier temps d'identifier les fondements de la mutation comptable OHADA-IFRS, notamment, examine les conséquences et les opportunités de la gestion des coûts de mutation comptable. Dans un deuxième temps, il tente de relier les prédispositions de 9 pays africains à gérer les coûts, suivie d'un entretien semi-directif auprès de quinze experts et de douze comptables et dirigeants des entreprises camerounaises, dans les entreprises cotées et non cotées en bourse, en prévision de la mutation. Dans un troisième temps, les perspectives d'adoption des IFRS sont analysées, et enfin discutées dans un quatrième temps.

1. FONDEMENTS DE LA MUTATION COMPTABLE OHADA-IFRS

Vingt ans après son élaboration, « l'OHADA a réellement besoin d'être réajustée par rapport à la donne économique et sociale qui prévaut actuellement » (Bampoky 2016). Au sein de l'UEMOA comme dans la CEMAC, des bourses de valeur sont créées² en conséquence, exprimant la nécessité de convergence aux normes IFRS (*International Financial Reporting Standard*).

Dans ce contexte de besoin croissant d'internationalisation comptable et de sécurité financière, la question d'une gestion plus coopérative des coûts de mutation et des normes au sein des entreprises africaines (entre les filiales et les équipes) et entre les entreprises et les organisations mérite d'être posée. D'où la question abordée s'inscrit dans le thème des stratégies des entreprises en présence de coûts de changement (Brigham et Waterson, 2003 ; Giuletti et al. 2003) en contexte africain. La référence aux IFRS comme normes de qualité permet aux États membres de l'OHADA d'afficher un label IFRS pour des bénéfices espérés de leur adoption, quoique les résultats des recherches empiriques récentes (Samaha et Khelif, 2016 ; Trabelsi, 2016) menées à cet effet ne permettent pas de confirmer.

Poursuivant les explications sur la raison d'être de la vulgarisation des normes comptables internationales dans l'espace OHADA, les organisateurs soutiennent que l'autre enjeu des IFRS réside dans la qualité de l'information financière présentée. Etant donné que l'on évolue dans une économie libéralisée, les entreprises africaines gagneraient à adopter les normes IFRS, car elles constituent un moyen de conquérir des parts de marché au niveau mondial.

1.1. Conséquences économiques d'adoption des IFRS

Les chercheurs en comptabilité emploient le concept "conséquences économiques" pour désigner les impacts des normes comptables et de l'information financière sur les différents aspects économiques des entreprises (Scott 2003) et des nations. Ainsi, Zeff (1978) a défini le concept de

² Il est créé le 18 décembre 1996 la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM).

"conséquences économiques" comme l'impact des rapports comptables sur la prise de décision des managers, des investisseurs, des créanciers, des gouvernements et des autres parties concernées par ces documents.

Dans cette logique, la mise en application des normes comptables internationales dans les pays en développement a des effets tant positifs que négatifs. « Au début, les organes chargés de la normalisation comptable ont mis l'accent sur le développement des techniques et des méthodes permettant de bien comptabiliser les transactions réalisées par les entreprises et ont négligé les autres aspects qui peuvent avoir des effets sur l'acceptation des normes comptables et leur application, notamment la prise en considération des conséquences économiques potentielles des standards comptables établis » (Wyatt 1977). Dans son étude, Brown (1990) a souligné que « parmi les principales conséquences de l'application des normes comptables figurent leurs coûts et leurs avantages économiques pour les différentes parties intéressées ». Comme exemples des coûts, il a cité, en ce qui concerne les préparateurs, ceux liés à : la collecte, l'analyse et la compréhension des informations exigées par les nouvelles normes, l'audit des états financiers, et la divulgation de ces informations aux publics. Parmi les avantages économiques, il a notamment fait allusion aux suivants :

- amélioration de la qualité d'information financière ;
- instauration d'un climat de confiance chez les investisseurs à l'égard des chiffres comptables ;
- aide des investisseurs à choisir les opportunités avantageuses ;
- allocation des capitaux de façon efficiente ;
- réduction de coût du capital des entreprises ;
- renforcement de la croissance, de la stabilité et de la compétitivité économique d'un pays ;
- amélioration de compétitivité internationale d'entreprises et de pays.

De ce qui précède, les coûts de l'implémentation, les retombées économiques, et donc l'utilité des normes IFRS ont suscité des débats. Certains auteurs (Ball, 2016 ; Daske, *et al.*, 2008 ; Trabelsi, 2016) en concluent que le but de ces adoptions est l'affichage du label IFRS.

1.2. Opportunités d'adoption des IFRS dans l'espace OHADA

En analysant les points de convergence et de divergence entre les cadres de référence comptable de l'OHADA et les IFRS dans l'espace OHADA en contexte des pays d'Afrique subsaharienne francophone, Avelé et Degos (2014) réalisent que les situations internationales, européennes et africaines sont complexes. Néanmoins, l'évolution continue sa marche en avant quoique les divergences entre les deux cadres de référence (OHADA et IAS/IFRS) ne peuvent s'estomper.

Les travaux de Larson (1993) ont également prouvé que les normes IAS pourraient être considérées comme un moyen de développer la croissance économique des pays africains qui les appliquent, après leurs adaptations au contexte socioculturel et économique. Les expériences étrangères en matière de passage aux normes IFRS et plus particulièrement celle du Canada montrent que

l'opération de transition est relativement complexe et ne se limite pas à une simple modification du plan et des procédures comptables³.

Techniquement, la conformité aux normes internationales est coûteuse puisqu'elle implique des divulgations additionnelles et une renonciation à un fort niveau de discrétion dans les pratiques comptables (Dumontier et Raffournier 2005). Lourd, complexe et coûteux, ce passage aux normes IFRS s'imposera progressivement aux sociétés, notamment celles cotées, pour une comparaison internationale (Nguema et Klutch 2010).

La figure 1 matérialise l'opportunité collective dans l'espace OHADA.

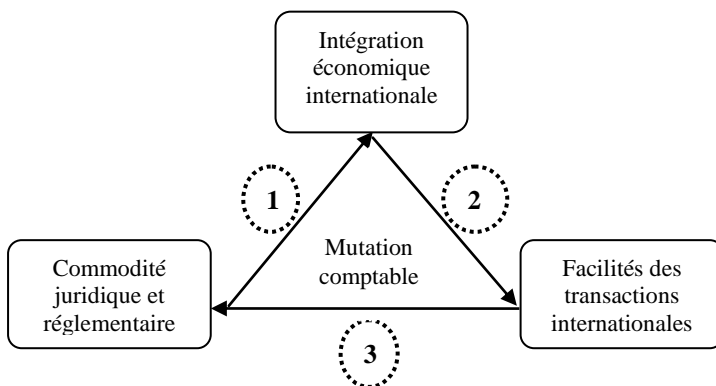


Figure 1 : opportunités collectives dans l'espace OHADA

Les opportunités collectives dont il est question, part de la commodité juridique et réglementaire qui faciliterait l'intégration économique internationale, entraînant la facilité des transactions. Les opportunités collectives illustrent ce en quoi la mutation comptable aboutirait.

2. GESTION DES COÛTS DE MUTATION COMPTABLE OHADA-IFRS

Les coûts de mutation comptable sont « des coûts économiques et psychologiques perçus, associés à un changement d'alternative du référentiel comptable » (Jones et al. 2000). Par analogie, il s'agit « des coûts réels ou perçus qui interviennent lorsque l'entreprise accepte changer de référentiel comptable et qu'elle n'aurait pas à supporter si elle restait dans l'ancien référentiel ».

L'observation du fonctionnement des entreprises en liaison avec les coûts de passage de l'OHADA aux IFRS, tend à montrer que le statut des coûts dans l'appareillage de gestion rend leur transition délicate.

2.1. Les coûts : une contingence de la mutation OHADA-IFRS

Les coûts liés à la mutation comptable ne sont pas toujours apparents et maîtrisés (au sens de Savall et Zardet 1987). Le décideur peut chercher plus à élucider et à évaluer les conséquences des coûts, que d'apprécier les opportunités qui en

³ Le Bulletin du CNC (Conseil des Normes Comptables du Canada), n°08, Août 2009

découlent. Un aperçu global des perspectives de passage du système OHADA aux normes IFRS fait constater que les entreprises africaines ne sont prêtes à gérer simultanément les opportunités et les coûts de passage et, préfèrent tenir leur comptabilité (*sans coûts endogènes*)⁴. 3

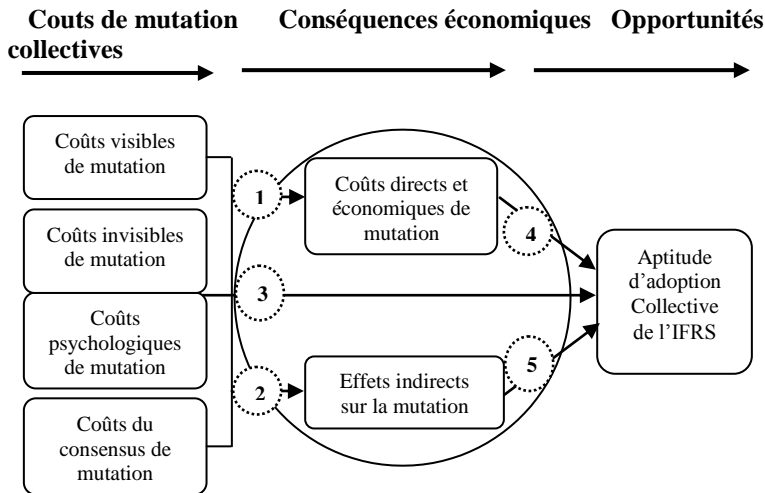


Figure 2 : conséquences économiques de la mutation comptable

Les coûts de mutation sont : les coûts visibles, les coûts invisibles, les coûts psychologiques, et enfin les coûts de consensus. Tous ces coûts se constituent en trois regroupements essentiels. Le premier concerne les coûts visibles ayant des conséquences économiques directes. Le deuxième concerne les coûts invisibles et psychologiques, ayant tous deux des incidences directes sur l'aptitude d'adoption des normes IFRS. Le troisième est celui relatif aux éventuels consensus de mutation, conduisant aux effets indirects sur l'efficacité d'adoption de l'entreprise. Toutefois, que les effets soient directs ou indirects, ils concourent aux opportunités et aptitudes d'adoption des normes IFRS.

2.2. Perspectives de mutation : lecture des rapports de 9 pays

De la synthèse des Rapports sur le Respect des Normes et Codes (RRNC) de 2004 à 2011 présentant l'état d'adoption des IFRS, on peut globalement noter :

- le manque de contrôle qualité dans la profession conformément aux exigences des IFRS ;
- l'absence des règles et méthodes comptables pour le suivi des exigences des normes IFRS ;

⁴ En référence à la théorie des coûts endogènes de Sutton John (2008), cette théorie explique comment, et quand une technique est adoptée pour éviter les coûts marginaux (liés à la fabrication, au service, même à la gestion de la concurrence entre les opérateurs les plus puissants, etc.) qui tendent à diminuer relativement le bénéfice.

- l'absence d'évaluation des instruments financiers relatifs aux nouveautés des IFRS ;
- la nécessité de renforcer le cadre légal et réglementaire de l'harmonisation comptable ;
- l'importance d'aménager et de mettre à jour la pratique comptable internationale.

À la lumière des constats relevés ci-dessus, l'on peut noter que les positions dans lesquelles se trouvent les entreprises de ces pays ne promettent pas une mutation évidente.

Après avoir identifié les mesures à prendre par les entreprises afin d'exprimer une mutation comptable effective, un entretien semi-directif mené auprès de quinze experts comptables et des comptables de quatre entreprises camerounaises, dont deux entreprises cotées et deux autres entreprises non cotées, présente, en prévision des coûts, les prédispositions de leur passage de l'OHADA aux normes IFRS.

3. ANALYSE DE LA GESTION DES COÛTS DE MUTATION OHADA-IFRS

À partir du 2002 à la suite de l'annonce de la Commission européenne selon laquelle les entreprises européennes adopteraient les IFRS à partir de 2005, certains pays d'Afrique ont également pris des mesures pour adopter les normes, comme un moyen d'introduire des réformes comptables. D'autres pays comme l'Afrique du Sud ont suivi et adopté les IFRS à l'époque où les entreprises européennes adoptaient également les normes. À l'heure actuelle, un regard étroit sur le continent africain suggère qu'au cours de la dernière moitié de la décennie, seuls 18 pays ont fait des efforts en vue de l'adoption des IFRS (tableau 3 en annexe). Ce tableau montre que l'Afrique centrale et occidentale sont les retardataires historiques et font peu de progrès vers l'adoption des normes comptables internationales (Zori, 2015). Au-delà des enjeux institutionnels et politiques, le « facteur coût » paraît déterminant dans l'adoption des IFRS.

Un guide d'entretien articulé en quatre axes principaux autour de onze questions au total a servi à la collecte des opinions concernant :

- les tendances des normes OHADA vers celles des normes « IFRS » ;
- l'état des lieux des pratiques comptables des entreprises africaines ;
- les mécanismes d'évacuation des incertitudes et des inquiétudes, eu égard aux coûts, du basculement de l'OHADA aux normes IFRS ;
- les propositions et avis des comptables et des experts comptables.

Afin d'enrichir les informations, des entretiens se sont déroulés d'une part auprès de quatre cas d'entreprises. D'autre part, les entretiens se sont passés auprès des experts comptables. Cette initiative est une occasion importante du fait que « les experts sont rarement considérés dans de telles études, et leurs apports ne sont souvent jamais récompensés par la communauté scientifique »⁵.

3.1. Présentation et justification de l'échantillon des entreprises

Quatre entreprises sont retenues par choix raisonné.

⁵ Ce propos est recueilli le 15 août 2015 lors de notre entretien avec un expert comptable

Tableau 1 : caractéristiques de cas étudiés (chiffres en franc CFA)

	Entreprises	Capital social	Chiffre d'affaires	Secteur d'activité	Régime spécial
Cotées	Cas 1	2 070 000 000	7 897 372 691	Agro-industrie	Economie mixte
	Cas 2	15 973 470 000	25 620 307 000	Agro-industrie	Parapublique
Non cotées	Cas 3	5 000 000 000	71 882 670 000	Commerce	Privé
	Cas 4	4 529 400 000	80 000 000 000	Industrie	Parapublique

Tous les cas de notre échantillon présentés ci-dessus sont des sociétés anonymes susceptibles de s'introduire en bourse, mais toutes ne sont pas cotées à la place boursière camerounaise (DSX). Des 3 entreprises cotées sur le compartiment action de la Douala Stock Exchange, finalement deux ont accepté de répondre à notre sollicitation. L'échantillon de notre étude a été donc équilibré par deux autres entreprises non cotées permettant d'assurer une comparaison entre les deux cas de figures.

3.1.1. Entreprises cotées à la bourse de valeur camerounaise

Un total de 4 entreprises a donc servi d'assurer l'entretien afin de tester leur niveau de connaissance en IFRS et leurs aptitudes à appliquer les normes IFRS.

L'entrée en bourse de la première entreprise a été officialisée le 22 mai 2008 à Douala par le directeur général de la DSX, consécutive à une offre publique de vente partielle des actions du portefeuille de la Société nationale d'investissement (SNI) portant sur 20 % du capital de ladite société. Avec un capital de 2 milliards f cfa, les 20 % du capital de cette opération représentent 82 800 actions.

Pour faire face à la crise financière à l'international, la deuxième entreprise de notre échantillon s'est introduite à la DSX pour lever les fonds nécessaires au financement de ses projets, avec des actions qui valaient 45 000 f cfa, son capital est porté à 15 973 470 000 f cfa.

3.1.2. Entreprises non cotées et justification de leur choix

Comme souligné ci-dessus, deux autres entreprises non cotées ont été sollicitées afin de savoir d'une part ce qui justifie leur absence à la bourse de DSX et surtout leurs prédispositions en termes de coûts de mutation aux normes IFRS en cas de leur implémentation à toutes les grandes entreprises camerounaises. À l'aide choix raisonné, l'entretien avec le cas n°3 se distingue spécifiquement par le fait qu'elle est une société purement privée. Elle se démarque aussi par le fait qu'elle réalise des comptes consolidés et du fait qu'elle intègre d'autres entreprises dans son périmètre de consolidation. Quant au 4^e cas, ce sont les soubresauts de privatisation qui ont bouleversé sa répartition initiale, dont le projet fut en cours depuis 1994.

3.2. Déroulement d'entretiens et processus d'analyse des données

Les entretiens semi-directifs sont ceux qui nous ont paru intéressants pour recueillir les avis des comptables et des experts comptables en dépit du facteur coût de la mutation des entreprises d'Afrique subsaharienne du système OHADA aux normes IFRS. Les entretiens prenaient en moyenne 65 minutes et se déroulaient dans les locaux des comptables et des experts comptables sollicités. Les experts ont été sélectionnés sur la base du tableau de l'ONECCA qui regroupe tous les noms, numéros de téléphones, de site des cabinets d'expertises comptables inscrits au Cameroun. L'interview permettait seulement d'appréhender le point de vue de l'expert-comptable en matière d'arrimage ou non de l'OHADA aux normes IFRS. Pour renforcer la fiabilité et la validité des informations collectées, une triangulation a été adoptée comme une stratégie de recherche au cours de laquelle le recueil de données a été superposé et combiné afin de compenser le biais inhérent à chacune d'entre elles. L'Analyse de contenu étant la méthode qui cherche à rendre compte de ce qu'ont dit les interviewés de la façon la plus objective et la plus fiable possible, elle a été ainsi adoptée suivie de l'analyse à l'aide du logiciel Sphinx.

3.2.1. Entretiens auprès des comptables et des dirigeants

L'entretien auprès des comptables s'érige par des questions visant à les interroger en regard de leurs connaissances en IFRS et de son induction en termes de coûts de mutation comptable. Cela a permis à la fois de comparer leurs opinions mais aussi d'en souligner les contrastes intra-entreprises et interentreprises.

3.2.2. Entretiens auprès des experts comptables

Au total, l'interview faisant l'objet d'entretiens couvrant le grand nord et le grand sud du pays, est menée auprès de 15 experts comptables, en ayant pour finalité d'obtenir de la part de l'expert, son avis sur la décision d'imposer ou de ne pas imposer l'IFRS aux entreprises.

4. RÉSULTATS ET DISCUSSIONS

4.1. Résultats d'analyse de contenu thématique des données

Dans l'analyse des réponses de l'orientation et des sentiments dont la caractérisation des réponses prédominantes obtenues à cet effet est nettement négative (53 %). Il a été déterminé dans l'ensemble du corpus, les opinions exprimant un sentiment, un jugement ou une évaluation relative aux prédispositions de passage OHADA-IFRS.

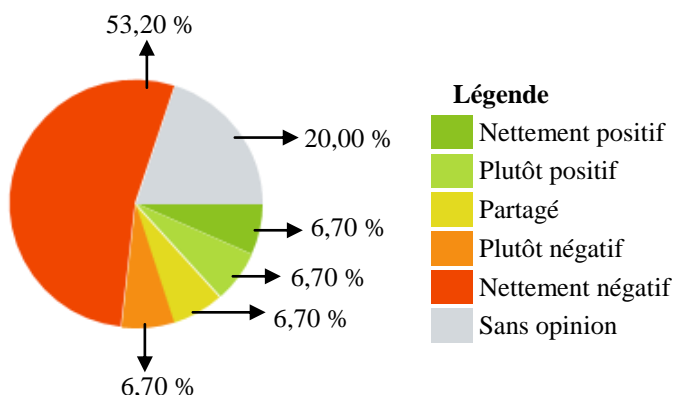


Figure 3 : indication des réponses selon l'orientation et les sentiments

Le graphique et sa légende ci-dessus mettent en évidence la répartition des observations selon l'orientation des opinions positives ou négatives qu'elles contiennent, en indiquant la taille moyenne des observations concernées ainsi que les mots et contextes surreprésentés dans chacun des cas, dont le verbatim spécifique selon l'orientation, donne des exemples d'opinions positives ou négatives. Dans la caractérisation selon l'orientation, le résultat relève et attire l'attention sur ce qui caractérise des réponses. Les spécificités mettent en évidence les mots, concepts, orientations, sentiments, contextes et classes thématiques surreprésentés pour chacune des catégories d'orientation. Dans l'analyse par contexte, les mots spécifiques sont mis en évidence selon leur contexte.

Le processus d'adoption des IFRS paraît donc coûteux, complexe et onéreux (Jermakowicz et Tomaszewski 2006) presque partout ailleurs. Pour cela, en contexte africain, plus précisément au Cameroun, les experts interviewés déclarent :

« Il n'y a pas encore de dispositif pour adopter la norme IFRS [...]. Le contexte (dont le marché financier n'est pas bien fonctionnel) ne lui est pas favorable [...]. Il faut adopter un processus d'arrimage en formant les étudiants, en recyclant les dirigeants et les professionnels en comptabilité [...] ce qui est coûteux ». « Cette mutation est un projet coûteux. Il n'est pas urgent pour l'instant [...]. L'arrimage de l'OHADA à l'IFRS n'est ni une nécessité, ni une urgence dans la logique d'entreprises individuelles. Les autres le font parce qu'ils ont un niveau de développement économique et culturel capable de le permettre ».

L'intensité générale des contributions présentées dans ce travail est globalement positive: l'adoption des IFRS devrait renforcer à terme la comparabilité des comptes des entreprises cotées, et accroître la transparence et, plus essentiel encore, la pertinence de l'information produite et publiée dans les états financiers. Mais beaucoup de comptables tempèrent ce constat par l'expression d'inquiétudes et de réticences.

« Il est important de muter de l'OHADA à la norme IFRS, quoiqu'il soit trop couteux. Déjà, l'OHADA est un échec [...]. L'image que l'OHADA présente n'est pas bonne. L'OHADA nécessitait une mise à jour permanente en mettant sur pied un comité de veille, comme cela est fait au niveau de l'IASB. Les entreprises n'ambitionnent pas ouvrir leur capitaux aux personnes qui leurs sont étrangères. Il serait préférable de s'arrimer à l'IFRS en l'imposant [...]. Développer le pays et donner de l'importance à la comptabilité, sont aussi une urgence, pour limiter la fraude fiscale qui est le moteur de la corruption dans notre contexte ».

Certains répondants sont sceptiques et pensent que les normes comptables OHADA sont peu satisfaisantes et mettront longtemps avant de se stabiliser en Afrique. En revanche, les coûts de mutation expliquent-ils la relativité de mutation comptable des entreprises africaines ? Bien entendu, l'IASB n'apporte pas une « panacée comptable ». Pour plusieurs, il s'agit d'un impérialisme mettant en jeu son rôle consistant à entraîner les pays du monde dans une ère de capitalisme comptable (Klibi et Salma 2013), ou tout au moins, « un syndrome de la Tour de Babel comptable » (Delesalle 2004). Ces opinions sont de plus en plus fréquentes surtout suite à la crise financière qui ne cesse de frapper l'économie à l'échelle internationale. Cette recherche est le signal d'une réelle volonté à impliquer les présentateurs d'états financiers OHADA dans ce débat.

Les obstacles liés à l'application des normes IFRS s'avèrent autant professionnels qu'économiques. Hoogendoon (2006) indique à l'occasion du 29^e congrès annuel de l'*European Accounting Association* que, "les IFRS sont trop complexes pour les entreprises concernées par l'application de ces normes et même pour les auditeurs et les autres spécialistes". Il estime que suite à l'application des IFRS, cette complexité de la transition et parfois le manque de préparation à cet événement pourraient créer un « extra risque » pour les auditeurs dans la préparation de leurs rapports d'audit. Selon le recueil de nos entretiens, les prédispositions à l'arrimage paraissent hypothétiques.

« L'arrimage à l'IFRS tient beaucoup de la culture et du développement de l'économie d'un pays [...]. L'IFRS ne peut pas être appliqué dans notre contexte [...] où les états financiers sont présentés à cause des impôts. Il faut en priorité changer les mentalités. La responsabilité incombe l'Etat, celle de mettre en place des outils qu'il faut. Il faut commencer par faire un état des lieux de la profession comptable afin de tenter une procédure de basculement de l'OHADA à la norme IFRS. Il faut assurer une formation progressive par la mise à niveau des personnels comptables en IFRS [...] ».

La meilleure démarche visant à examiner les opportunités d'adoption des IFRS serait d'identifier, avant toute analyse empirique, les domaines sur lesquels ces normes comptables ont plus de chance de produire des effets. Ainsi, l'aspect innovation paraît important.

« Pour une mutation comptable effective, il faut maîtriser les difficultés d'intégration liées à la mise en application des normes internationales IFRS. En résumé, il sera difficile de s'arrimer et d'élaborer des éléments

de traçabilité du basculement [...]. Il faut s'arrimer aux normes internationales IFRS, malgré ses nombreuses innovations apportées par rapport à l'OHADA. Il faut le concours de la Commission de Normalisation de l'OHADA, pour adopter ces innovations pour faciliter l'arrimage aux normes IFRS [...] ».

Les fondements des normes IFRS sont diversement connus et appréciés par les comptables interrogés dans les entreprises cotées et dans les entreprises non cotées. Dans la sphère d'application des normes IFRS, 8 comptables des entreprises de notre échantillon déclarent que la mutation est bien favorable pour les entreprises cotées, contre seulement 2 comptables qui déclarent qu'elle est possible et autant favorable pour toutes les entreprises. Dans la même lancée, le répondant du quatrième cas révèle avec persistance que « *l'adoption des normes internationales ne sera d'aucune utilité et n'engendrera plutôt que des coûts énormes* ».

4.2. Discussions

Au terme de l'enquête, pour mesurer le taux de pression exprimé par les représentants des instances comptables internationales, afin de savoir le degré réel de la contrainte d'adoption des IFRS, il ressort des avis des experts agréés de l'ONECCA et de la Banque mondiale interrogés que, les réponses de 9 experts comptables sur 15 déclarent « imposer » la mutation comptable OHADA - IFRS contre celles de 6 experts comptables sur 15 qui proposent « ne pas l'imposer ». D'abord, trois idées pertinentes militent en faveur de cette contrainte de passage des entreprises aux normes IFRS. Elles soutiennent essentiellement la sollicitude de : s'ouvrir au monde des affaires, maîtriser le secteur informel, limiter la fraude fiscale (moteur de la corruption). Il est notamment question :

- du souci d'harmoniser les pratiques comptables au niveau international en ouvrant les capitaux des entreprises à l'international (aux investisseurs) ;
- de la volonté de maîtriser le secteur informel ;
- du souci de limiter la fraude fiscale qui est le moteur de la corruption.

Ensuite, trois autres idées principales s'opposent aux trois premières. Elles présentent les problèmes liés au : contexte socioculturel et institutionnel de l'économie, risque de passage précoce (forme de tyrannie de l'urgence), coût de gestion de la mutation. Il est fait allusion :

- au contexte économique et culturel dominé par le secteur informel, où déjà le minimum de la pratique comptable simplifiée (recette-dépense) n'est pas assuré ;
- au souci de prédispositions matérielles et surtout morales pour adopter les normes IFRS ;
- au coût de mutation aux IFRS, un projet couteux dans la logique d'entreprises individuelles.

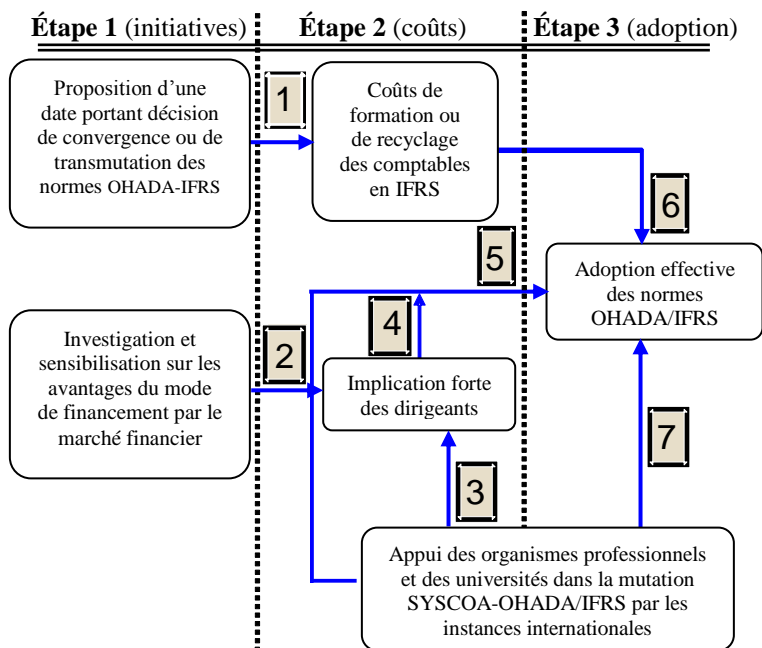


Figure 4 : perspectives de mutation des normes OHADA- IFRS

La réalisation de la mutation ou de l'harmonisation comptable OHADA-IFRS se résume essentiellement à trois étapes de sept (7) phases. La phase 5 est effective par l'application des phases 2, 3 et 4 ; la réalisation de la phase 6 est effective par l'application des phases 1 et 7. Pour l'instant, les résultats de l'étude montrent que les entreprises d'Afrique Subsaharienne sont peu préoccupées par la question de mutation aux normes IFRS. Malgré sa tendance critique, cette étude dévoile une ouverture vis-à-vis des normes IFRS par la réalisation des phases 5, 6 et 7. Si l'ouverture des experts aux normes internationales IFRS s'exprime majoritairement par l'avis d'imposer les normes IFRS à ces entreprises, les comptables et les dirigeants des entreprises interrogées préfèrent plutôt la révision des normes OHADA. Dans la perspective d'imposer les IFRS, il faut commencer par proposer la date de basculement, suivi d'une sensibilisant des dirigeants d'entreprises, en sollicitant parallèlement l'appui des organismes professionnels facilitateurs de la mutation comptable.

De prime abords, les travaux portant sur les stratégies des entreprises en matière de coûts de changement (Brigham et Waterson, 2003 ; Giulletti et al. 2000) soutiennent l'idée d'analyser toutes les conséquences potentielles de la décision d'application des IAS/IFRS par les pays concernés. Ensuite, les conditions d'entrée en bourse et le repli identitaire ethnique (Toko et Souleymanou 2013) sont considérés dans ce cadre comme un deuxième facteur de blocage réconfortant le premier facteur. Cette finalité, quoique difficile à atteindre pour plusieurs raisons, pose la difficulté de quantifier les impacts de ce choix sur certaines variables et de trouver un fondement théorique permettant d'étudier les liens et d'interpréter les variations observées.

Le plan de passage aux normes IFRS ainsi présenté permet d'esquisser des propositions générales. Ces propositions permettent ainsi d'élargir les zones de validité d'étude, ce qui permet d'étendre des possibilités de vérification dans d'autres milieux ou pays de l'espace OHADA ou dans d'autres entreprises faisant appel public à l'épargne telles que les banques et les assurances dans les pays en développement qui sont aussi visées par la Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA, en vue de mettre en application les IFRS. Ainsi, les propositions suivantes sont faites.

- 1). *La flexibilité du système OHADA influence l'introduction des entreprises en bourse*
- 2). *Les facteurs socioculturels influencent l'introduction des entreprises à la place boursière*
- 3). *Le facteur coût influence la décision des entreprises à adopter les normes IFRS*
- 4). *Plus les entreprises sont citoyennes, plus elles sont efficaces dans l'adoption des IFRS*

CONCLUSION

L'étude réalisée auprès de quatre cas d'entreprises dont deux sont cotées et deux ne sont pas cotées, relève deux raisons qui pourraient essentiellement plaider en faveur des opinions évoquées ci-dessus : les entreprises sont réticentes au changement.

À la suite de Colasse (2009), et à la lumière de l'actualité sur le fond de crise économique et financière, ce travail tient compte des originalités des contingences des coûts faisant état de la possibilité de convergence de SYSCO/OHADA aux IFRS. Dans le contexte où les débats sur la mutation OHADA-IFRS s'intensifient, la réussite de convergence des entreprises africaines nécessite d'abord dans un court et moyen terme, une réforme de l'environnement socioculturel. Cette dernière redynamisera les économies des pays et facilitera la convergence en dépit du facteur coût de mutation en conséquence.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- AVELÉ D., DEGOS J-G., « Standardisation of international accounting: harmonisation between OHADA and IASB (IFRS) reference frameworks », *African J. Accounting, Auditing and Finance*, vol. 3, n°1, 2014, pp. 27-47.
- BALL R., IFRS - 10 years later. *Accounting and Business Research*, 2016, pp.1-28.
- BAMPOKY B., « Une histoire complète des difficultés de normalisation comptable OHADA : plaidoyer pour un normalisateur adapté », *1^{ère} Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACG)*, décembre 2016.
- BRIGHAM B., WATERSON M., "Strategic change in the market for domestic electricity in the UK", Centre for Management Under Regulation, WBS, Discussion Paper, February 2003.
- BROWN V.H., Accounting standards: their economic and social consequences (commentary). *Accounting Horizons*, 1990.

- COLASSE B., « Le SYSCOA-OHADADA à l'heure des IFRS », *Revue Française de Comptabilité*, octobre 2009, n°425, pp.25-29.
- DASKE H., HAIL L., LEUZ C., VERDI R., « Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences ». *Journal of Accounting Research* n°46, mai 2008.
- DELESALLE E., « Normes comptables IFRS/IAS : le syndrome de la Tour de Babel », *Revue Banque Magazine*, février, n°644, 2004, pp. 56-57.
- DJANKOV S.T.G, CARALEE M.R.R, ANDREI S., "The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship." *NBER Working Paper*. Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research, 2008.
- DUMONTIER P., RAFFOURNIER B., « L'application des IFRS ou l'importance croissante de la juste valeur en comptabilité », *Banque & Marchés*, n°79, 2005, pp.51-57.
- ESCAFFRE L., SEFSAF R., « La pertinence informationnelle des chiffres comptables après l'adoption des IFRS Mise en évidence du rôle des facteurs institutionnels », *Comptabilités, économie et société*, Montpellier France, 2011.
- EVRAERT, S., & ROBERT, J.-F. D., French Accounting Revolution: Implementing IFRS in French Companies. In J. M. Godfrey & K. Chalmers (Eds.), *Globalization of Accounting Standards*. Cheltenham: Edward Elgar, 2007.
- FEUDJO J. R., « Harmonisation des normes africaines et internationales: une urgence ou une exigence ? », *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, septembre-décembre 2010, n°245-246, pp.149-158.
- GIULETTI M., WADDAMS PRICE C., WATERSON M., « Consumer choice and industrial policy : a study of UK energy markets », *Working paper series*, Center For the Study of Energy Markets (CSEM), 2003.
- GIULETTI M., OTERO J., WATERSON M., « Incentive regulation, Competition and Relative Prices », *CmuR Research papers series n° 00/2*, Royal Economic Society Conference, St Andrews, juillet 2000.
- HOOGENDOOR BOBEN M., « International accounting regulation and IFRS implementation in Europe and beyond experiences with first time adoption in Europe », *Accounting in Europe*, vol. 3, n°1, 2006, pp. 23-26.
- JERMAKOWIEZ E. K., TOMASZEWSKI S. G., « Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies ». *Journal of International Accounting Auditing and Taxation* n°15, 2006, pp. 170-196.
- JONES M., MOTHERSBAUGH L., BEATTY S., « Why customers stay : measuring the underlying dimensions of services switching costs and managing their differential strategic outcomes », *Journal of Business Research* n° 55, 2000, pp. 441-450.
- KANZIANI A., « Des directives européennes aux normes IFRS : une approche critique », *Revue du FINANCIER*, janvier-février 2009, n°175, pp. 3-14.
- KLIBI MOHAMED FAKER, BEN SALMA, F., « Normalisation comptable dans les pays en développement : Explication par la sociologie de développement », *Revue Marocaine de Comptabilité -Contrôle - Audit* tome 1, vol. 4, 2013, pp. 1-24.
- LARSON R. K., "International accounting and Economic Growth, an empirical investigation of their relationship in Africa", *Research in third world Accounting* n° 2, 1993, pp. 27-47.

- LENORMAND G., TOUCHAIS L., « IFRS 8 versus IAS 14 – Approche managériale de l'information sectorielle : impacts et déterminants », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 20, vol. 1, 2014, pp. 93-119.
- MATTESSICH R., « Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgments and Means-End Relations of an Applied Science ». *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n° 4, 1995, pp. 259-284.
- NGEUMA Y. P., KLUTCH S., « Quel avenir pour le droit comptable OHADA », *Revue Française de Comptabilité* 432, mai, 2010, pp. 49-53.
- SAMAHA K., KHLIF H., « Adoption of and complinace with IFRS in developing countries ». *Journal of Accounting in Emerging Economies*, vol 6, n°1, 2016, pp.33-49.
- SAVALL H., ZARDET V., *Maîtriser les coûts et les performances cachés : le contrat d'activité périodiquement négociable*, Paris, Economica, 1987.
- SCOTT W.R., *Financial accounting theory*. 3^{ème} édition, Prentice-Hall, INC, Les ÉtatsUnis, 2003.
- SOULEYMANOU K., « Dix ans de mise en application du système comptable OHADA dans les pays en développement, les difficultés d'adoption des normes comptables internationales : le cas du Cameroun », *Revue du FINANCIER*, mai-juin 2011, n° 189, pp. 81-91.
- TOKO J., SOULEYMANOU K., « L'entreprise citoyenne : du bon usage du mimétisme conceptuel pour l'Afrique noire », *Sciences de Gestion*, n°95, 2013, pp.173-187.
- TRABELSI R., « Are IFRS harder to implement for emerging economies compared to developed countries? A literature review ». *Journal of Modern Accounting and Auditing*, vol. 12, January 2016, n°1, pp.1-16.
- WYATT A., « The economic impact of financial accounting standards ». *Journal of Accountancy*, vol. 144, n°4, october 1977, pp.92-94.
- ZEFF S.A., « The rise of economic consequences ». *The Journal of Accountancy*, vol. 146, n°6, december 1978, pp.56-63.
- ZORI, S. G., *Adopter ou ne pas adopter ? L'adoption transnationale des normes internationales d'information financière (IFRS) en Afrique*. Doctorat en sciences économiques et sociales, Université de Cologne, Ghana, 2015, 296 p.

ANNEXES

Tableau 2 : perspectives d'adoption des normes IFRS

Objectif principal du pays	Normes comptables
Bénin (27 mars 2009) Améliorer le rôle des auditeurs et augmenter la transparence financière dans les secteurs privé et parapublic	Améliorer le cadre institutionnel régional et national de la normalisation comptable en faisant fonctionner efficacement les organes de normalisation prévus
Burkina Faso (Avril 2010) Renforcer le cadre légal et réglementaire en l'harmonisant aux pratiques internationales	Poursuivre avec la Commission de l'UEMOA, la convergence du SYSCOA vers les IFRS
Congo (Mars 2010) Renforcer la pratique comptable,	Améliorer le cadre institutionnel régional, national, faire fonctionner les

améliorer le rôle des auditeurs et accroître la transparence financière dans les secteurs privé et parapublic	organes de rationalisation (le <i>Conseil National de Comptabilité "CNC"</i> de l'OHADA) et s'assurer des ressources adéquates
Côte d'Ivoire (Juin 2009) Renforcer le cadre légal et réglementaire en l'harmonisant avec les bonnes pratiques internationales	Le <i>Conseil Comptable Ouest Africain</i> (CCOA) devrait se rapprocher de la comptabilité et de l'audit d'autres organismes internationaux, assurer leur mise en application dans la zone
Gabon (Avril 2010) Poursuivre avec la Commission de normalisation de l'OHADA la convergence vers les IFRS	Poursuivre avec la Commission de normalisation de l'OHADA pour la convergence du système comptable OHADA vers les IFRS
Mali (Mai 2009) Appuyer les efforts des autorités maliennes pour renforcer la pratique comptable	Améliorer le cadre institutionnel, régional et national en faisant fonctionner les organes de normalisation au niveau national
Niger (Mai 2009) Renforcer le cadre légal et réglementaire existant et de l'harmonisant avec les bonnes pratiques internationales	Engager avec la Commission de l'UEMOA, l'actualisation du SYSCOA, grâce à un dispositif incitatif pour redynamiser les <i>Centres de Gestion Agréé</i> (CGA)
R. D Congo (Avril 2011) Renforcer le cadre légal et réglementaire en l'harmonisant aux pratiques internationales	Engager un processus d'adoption d'un nouveau référentiel comptable qui soit compatible avec les normes internationales IFRS
Sénégal (Avril 2005) Renforcer le cadre légal et réglementaire existant et de l'harmonisant avec les bonnes pratiques internationales	Faire évoluer le contexte international des normes SYSCOA-SYSCOHADA pour les rapprocher des normes IFRS

Source : Synthèse des Rapports sur le Respect des Normes et Codes (RRNC) 2004-2011.

Tableau 3: Répartition continentale de l'adoption des IFRS

Sous-régions	adoptants	adaptateurs	non adoptants	Total
Afrique de l'Ouest	3	0	14	17
Afrique centrale	0	0	9	9
Afrique de l'est	10	0	10	20
Afrique du Nord	0	4	4	8
Afrique australe	5	0	0	5
Total	18	4	37	58

Source: Zori, 2015, p. 65



Figure 5 : statut d'adoption des IFRS en Afrique
 Source: Zori, 2015, p. 64