



HAL
open science

Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles “ européen continental ” et “ anglo-saxon ” ?

Alexis Ngantchou

► To cite this version:

Alexis Ngantchou. Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles “ européen continental ” et “ anglo-saxon ” ?. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460151

HAL Id: halshs-00460151

<https://shs.hal.science/halshs-00460151>

Submitted on 4 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon » ?

*Alexis Ngantchou,
Enseignant-Chercheur
Département de Finance et Comptabilité,
FSEGA/Université de Douala
e-mail : ngantchalex@yahoo.fr*

Résumé

Un trait caractéristique de la dynamique d'harmonisation comptable internationale est la dichotomie qui, malgré les efforts accomplis et la forte influence du modèle anglo-américain, oblige encore à distinguer le modèle continental du modèle anglo-saxon, généralement considérés comme des modèles dominants. Dès lors, le problème posé pour les référentiels comptables périphériques est celui du positionnement par rapport à ces deux tendances. Ce papier envisage d'analyser en ce sens le cas du référentiel comptable en vigueur dans les pays de l'Afrique noire francophone depuis bientôt une décennie. La démarche retenue consiste essentiellement à apprécier le contenu de ce référentiel comptable à l'aune des modèles purs dont sont inspirés les modèles dominants. L'analyse conduit à la conclusion selon laquelle, le référentiel en vigueur dans ces pays n'est pas dominé, mais qu'il tend à apparaître comme un compromis des différences observés au niveau des modèles comptables dominants.

Mots clés : *Modèle comptable continental – Modèle comptable anglo-saxon - Système comptable OHADA (Sysco).*

Abstract : The OHADA Accounting system : a reconciliation of « european » and « anglo-saxon » patterns?

Despite of efforts which have been accomplished, the dynamic of international accounting standards harmonization is still characterized by a dichotomy between the continental pattern and anglo-saxon pattern, generally considered as dominant accounting patterns. Consequently, the position of peripheral accounting frameworks vis-à-vis these dominant patterns appears as an important issue. The aim of this paper is in this sense, to analyse the accounting framework in force since the beginning of this decade, in black Africa francophone countries. The approach adopted consists in appreciating this accounting framework in comparison with pure accounting patterns from which dominant patterns are inspired. The main conclusion of the paper is that the accounting framework in force in these countries is not dominated, but that it tends to appear as a reconciliation of differences observed at the level of dominant accounting patterns

Keywords: *Continental accounting pattern – Anglo-saxon accounting pattern – OHADA accounting system*

1 – Introduction

Ces dernières années, le thème de l'harmonisation a occupé une place considérable dans les publications en comptabilité financière (Nobes 1983; Nobes et Parker 2000). L'internationalisation des marchés financiers et surtout l'importance croissante des actifs immatériels semblent avoir joué un rôle décisif dans cette mobilisation aussi bien académique que politique en faveur de l'harmonisation comptable (Hoarau 1995 ; Walton 2008). Contrairement au pessimisme de certains auteurs quant à la réalisation à terme d'une harmonisation des pratiques comptables à l'échelle internationale (Goeltz 1991; Middleton 1995), le positionnement politique de l'Union Européenne en faveur des normes IAS¹ au début de cette décennie², a contribué à dynamiser le processus. En obligeant en effet les sociétés cotées à respecter les normes IFRS³, la Commission Européenne a de fait entériné au plan politique, l'idée très âprement défendue depuis 1973 par l'IASC⁴, d'un référentiel comptable valable in globo. Les prises de positions favorables de l'OICV⁵ ont également favorisé cette dynamique.

Dans un contexte où l'orientation initiale de certains états de synthèse comptable pouvaient davantage être tournés vers des considérations d'ordre social ou fiscal et d'autres vers des préoccupations purement financières (Hoarau 1995), l'harmonisation s'est imposée comme une condition préalable nécessaire à l'intelligibilité, puis à une comparabilité à l'échelle internationale des données comptables (Tay et Parker 1990 ; Van der Tas 1992 ; Hoarau 1995).

Les enjeux de l'harmonisation comptable internationale sont avant tout financiers (Wyatt 1992 ; Hoarau 1995). Walton (2008) fait remarquer à juste titre qu'avec l'internationalisation des grandes places financières, l'entreprise peut désormais chercher ses fonds sur plusieurs marchés ; or l'investisseur potentiel doit avoir accès aux données en rapport avec l'entreprise émettrice de nationalité étrangère. Ding et al. (2005) ont souligné en ce sens l'adoption progressive par les entreprises de l'Europe continentale et celles de l'Asie, des normes comptables internationales, dans le but de concurrencer leurs homologues britanniques ou américaines sur les marchés de capitaux. Par ailleurs Walton (2008) souligne le rôle important joué par la Banque Mondiale pour la promotion des normes comptables internationales dans les pays de l'Asie du Sud et plus largement, dans les pays sous développés.

C'est sans doute sous cette influence de la Banque Mondiale, que les pays de l'Afrique noire francophone ont adopté vers le début des années 1990, un traité instituant un

¹ Pour International Accounting Standards (normes comptables internationales)

² En effet le 13 juin 2000, la commission européenne avait fait une communication proposant d'exiger que les comptes consolidés des entreprises cotées soient établis en normes IAS à compter de 2005.

³ Pour International Financial Reporting Standards.

⁴ International Accounting Standards Committee ; depuis 2001, l'appellation consacrée pour désigner ce même organisme privé est IASB, pour International Accounting Standards Board.

⁵ Organisation Internationale des Commission de Valeur. En mai 2000, cet organisme a décidé de reconnaître les normes de l'IASC.

cadre comptable « harmonisé⁶ ». Celui-ci est entré en vigueur dans l'essentiel des pays signataires vers la fin de la décennie 1990 (Pérochon 2000; Gouadain 2000).

L'expérience est singulière et a même été qualifiée d'avant-gardiste (Pérochon, 2000), parce que le référentiel adopté et baptisé *Système Comptable OHADA*⁷ (Sysco par la suite), est censé s'appliquer à un ensemble de pays, caractérisés par leur proximité géographique et pour la plupart, ayant un passé commun notamment au plan monétaire, mais surtout au plan comptable (Causse 1999; Pérochon 2000; Gouadain 2000). La réforme comptable s'est donc inscrite dans une vieille tradition d'harmonisation à l'échelle régionale puisque pour la plupart, les pays ayant adopté ce nouveau référentiel jouissaient depuis les années 1960 au moins, d'un passé et d'une culture comptable identique (Causse 1999 et 2000).

Cette réforme comptable en Afrique noire francophone intervient dans un contexte où de nombreux auteurs ont relevé la dichotomie qui caractérise encore les pratiques comptables internationales. On doit ainsi à Nobes (1983) d'avoir le premier opéré la distinction entre deux systèmes dominants de comptabilité : les systèmes comptables de type « micro-économique à influence commerciale » et les systèmes comptables de type « macro-économique à influence gouvernementale et fiscale ». L'opposition la plus répandue est toutefois celle qui consiste à distinguer les modèles comptables à dominante « continentale⁸ », des modèles à dominante « anglo-saxonne » (Richard 1999).

Au-là des critères de séparation retenus par les uns et les autres, la persistance d'une telle dichotomie à l'échelle internationale suggère que l'harmonisation n'a pas encore conduit à un modèle unique ; elle suggère aussi que l'évaluation de la distance entre le référentiel unique souhaité et les autres référentiels, est une étape décisive à l'harmonisation ou à l'unification internationale des différentes approches comptables. Un exercice de positionnement des référentiels comptables périphériques apparaît dans ces conditions comme une urgence.

En partant du cas des pays de l'Afrique noire francophone, l'ambition de cette communication est de situer le référentiel en vigueur dans ces pays, par rapport aux modèles comptables dominants. Même si la question de l'accès aux marchés financiers internationaux est encore à débattre pour les entreprises de cette région du globe, la problématique envisagée est pertinente dans la mesure où l'activité d'un grand nombre d'entreprises multinationales, s'exerce par l'intermédiaire des filiales installées dans cette région. Techniquement, la consolidation des comptes passe dès lors par une connaissance minimale des référentiels comptables appliqués dans les pays d'accueil.

⁶ En réalité, il s'agit d'une réforme comptable puisque les pays concernés (exception faite du Togo par exemple), disposaient déjà d'un référentiel unique, le Plan OCAM (Organisation Commune Africaine et Malgache). On lire à ce sujet Causse (1999).

⁷ Pour : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires. De fait, l'entrée en vigueur de ce référentiel comptable s'est faite en deux étapes. Le référentiel a d'abord été adopté le 1^{er} Janvier 1998 par un premier groupe de pays formant un espace économique intégré à savoir l'UEMOA (l'Union Economique et Monétaire Ouest Africain) ; puis le référentiel a été étendu à tous les pays signataire du traité de l'OHADA à partir du 1^{er} janvier 2002.

⁸ Référence aux pays de l'Europe continentale.

A notre connaissance, peu d'études ont envisagé la présentation des référentiels comptables périphériques et encore moins le Sysco, selon la perspective envisagée. La présentation proposée par Pérochon (2000, p 913 -915) peut être considérée comme l'un des premiers apports à inscrire dans cette optique mais la démarche est davantage descriptive que soucieuse d'un quelconque positionnement. Suivant une perspective historique, Pérochon précise les apports au « modèle de normalisation francophone », des deux référentiels comptables jusqu'ici appliqués dans les pays de l'Afrique noire francophone ; il met également en évidence l'influence exercée par les normes anglo-saxonnes et internationales sur le référentiel comptable actuellement en vigueur dans ces pays. L'auteur conclut que si le Sysco a « intégré dans ses principes comme dans son dispositif les meilleurs acquis de l'harmonisation internationale », l'objectif de cette réforme comptable n'a pas exclusivement été le marché financier. Il s'agit aux mots de Pérochon (2000), d'une réforme conçue pour faciliter également le passage de la gestion de l'entreprise, au fiscal et à la statistique nationale⁹. Les conclusions de Gouadain (2000), relatives au Système comptable Ouest Africain (Syscoa)¹⁰, s'inscrivent dans la même logique.

Dans ces conditions, la question posée est celle du positionnement exact de ce référentiel par rapport aux référentiels comptables dominants. En particulier et au regard des différents apports (Causse 1999 ; Gouadain 1999 ; Pérochon 2000), la question est de savoir si le Sysco peut finalement être considéré comme un compromis des modèles comptables dominants ?

En rapport avec la préoccupation ainsi soulignée, la première section de ce papier présente les traits caractéristiques des modèles comptables dominants. Dans la mesure où il n'existe en réalité aucun modèle totalement fermé aux autres (Collette et Richard 2002 ; Brandao 1997 ; Walton 2008), la construction est fondée sur des modèles représentatifs purs. La deuxième section permet alors de mettre en évidence les spécificités du Sysco, tout en s'interrogeant sur le degré de proximité de ces spécificités avec les modèles dominants.

1 – Des modèles comptables purs à un reclassement des modèles comptables dominants

La distinction qui oppose les modèles de comptabilité continentale aux modèles anglo-saxons (Colasse 1998 ; Collette et Richard 2002), ne paraît pas très pertinente dans la mesure où l'opposition est faite entre une zone géographique (le continent européen) et un espace culturel (la culture anglo saxonne).

Salter et Doupnik (1992) ont prouvé que l'opposition Droit coutumier/Droit romano-germanique pouvait servir pour caractériser la dichotomie des systèmes comptables dominants. Cette grille de démarcation n'est pas non plus efficace parce que des différences très marquées existent au sein des catégories pourtant supposées homogènes. Par exemple, alors qu'ils sont qualifiés de « continentaux », le modèle comptable allemand présente des traits spécifiques qui ne permettent pas une assimilation directe avec le modèle français ; de

⁹ Pérochon (2000), page 917.

¹⁰ Adopté en 1998, ce système comptable est généralement présenté comme le prédécesseur du Sysco. On peut lire à ce sujet Gouadain (2000).

la même manière, le concept de comptabilité anglo-saxonne cache des différences profondes entre le modèle comptable américain (dit anglo-américain) et le modèle comptable britannique ou hollandais (Brandao 1997; Walton 2008).

Richard (1999) retient comme critère d'identification des modèles comptables, le pouvoir économique dominant dans un système à un moment donné. A partir de ce critère qui de notre point de vue paraît moins ambigu que ceux déjà évoqués, l'auteur distingue quatre types de modèles comptables ayant existé avant l'effondrement du système communiste¹¹. A partir de cet inventaire, le « modèle comptable dynamique du capitalisme boursier » et « le modèle comptable macroéconomique du capitalisme mixte » apparaissent comme des cas purs particulièrement adaptés pour servir de grille de classification des référentiels courants.

1.1– Les modèles comptables purs

Selon une contribution due à Collette et Richard (2002), le modèle comptable dynamique et le modèle comptable statique peuvent être considérés comme des modèles purs extrêmes. Ces deux modèles définissent un continuum pouvant servir à positionner les principaux référentiels dominants.

1.1.1– Le modèle comptable dynamique¹² : l'hypothèse de continuité et le souci d'informer en priorité le marché boursier

Cette perspective de modélisation est dominante au moins depuis la crise de 1929, et l'institutionnalisation de la Securities and Exchange Commission¹³. Le but essentiel du modèle comptable est ici d'informer les investisseurs c'est-à-dire les acheteurs de titres financiers ou les analystes financiers sur les fluctuations de la rentabilité financière. Le compte résultat apparaît de ce fait comme l'état de synthèse comptable principal (Walton 2008) ; il donne avant tout une information sur les ventes classées par fonctions, par produits et par zone géographique (Richard 1999).

Le bilan n'a pas la même importance que dans les modèles comptables de type macroéconomiques à dominante gouvernementale (Nobes, 1983). En effet, il s'agit avant tout de dresser l'inventaire des moyens utilisés pour générer le résultat. En ce sens, l'actif regroupe les biens utilisés¹⁴ par l'entité sans qu'il soit nécessaire pour elle d'en justifier la propriété. Ceux-ci peuvent être corporels ou incorporels, cessibles ou non ; il suffit que ces biens soient à mesure de générer des avantages futurs pour les actionnaires. L'activation courante de certaines charges, notamment par leur inscription dans la rubrique « frais immobilisés » ou dans la rubrique « charges à étaler sur plusieurs exercices », découle directement de cette conception du bilan comptable. Ces dépenses représentent en effet des investissements productifs c'est-à-dire des dépenses susceptibles de procurer aux actionnaires

¹¹ Il s'agit notamment du 1/ Modèle comptable dynamique du capitalisme boursier, 2/ du modèle statique du capitalisme bancaire-corporatiste, 3/ du modèle dynamique du communisme d'Etat et 4/ du modèle macroéconomique du capitalisme mixte.

¹² Cette expression est due à Collette et Richard qui font remarquer qu'en Europe continentale, l'expression couramment utilisée est « comptabilité économique » ou encore « comptabilité anglo-saxonne ».

¹³ Commission des valeurs et des bourses (traduction faite par Peter Walton, 2008, p. 54)

¹⁴ Souligné par nous.

des avantages futurs, même s'ils ne sont pas directement réalisables. Le mécanisme de l'amortissement permet ensuite d'opérer un « destockage » de ces dépenses, de manière à rendre le résultat comptable vraisemblable aux yeux des investisseurs financiers.

Dans une comptabilité de type dynamique, le passif du bilan est défini par rapports aux ressources appartenant aux investisseurs. En ce sens, le SFAC¹⁵ 3 définit les dettes comme « des diminutions probables d'avantages économiques futurs résultant de l'obligation qu'a une entité particulière, de transférer des actifs ou de fournir des services à d'autres entités en raison d'opérations ou d'évènements passés »¹⁶.

Enfin, puisqu'il est défini comme la variation des capitaux propres, le résultat (comprehensive income) représente en première approximation, l'enrichissement des actionnaires sur une période donnée.

En élargissant le mode de coordination au-delà du marché boursier, Collette et Richard (2002) ont introduit un affinement de la perception du résultat dans l'optique du modèle dynamique en distinguant, la comptabilité dynamique microéconomique de la comptabilité dynamique macroéconomique. A chacune de ces composantes correspond une vision particulière du résultat comptable puisque les charges et les produits sont différemment envisagés (voir tableau ci-dessous).

¹⁵ Statement of Financial Accounting Concepts.

¹⁶ La traduction est de Peter Walton (2008, p.64)

Tableau 1 : Mise en évidence du résultat comptable selon les différentes perspectives du modèle comptable dynamique

| | Type | Perception des charges | Perception des produits |
|--|---|---|--|
| Modèle dynamique microéconomique (tourné vers des micro-entités) | Capitaliste <u>Exemple</u> : Grande Bretagne | Charge=coût complet des produits vendus (intérêts des ressources autres que celles des apporteurs du capital et charges du personnel inclus) Classement par fonctions. | Produits = ventes et gains accessoires en termes de flux de trésorerie acquis ou attendu. (Les produits stockés ou immobilisés ne sont pas pris en compte) |
| | Autogestionnaire <u>Exemple</u> : Ex-Yougoslavie | Charge=coût complet des produits vendus (intérêts des ressources autres que celles des apporteurs du capital et charges du personnel non inclus) | |
| Modèle dynamique macroéconomique (tourné vers la construction des agrégats macroéconomiques) | | Charges = consommations intermédiaires | Produit = production globale (production vendue, production stockée, production immobilisée) + gains accessoires éventuels |

Source : A partir de Collette et Richard (2002)

Dans le modèle dynamique microéconomique pur (type capitaliste), la charge est ainsi perçue comme un évènement ayant pour conséquence l'appauvrissement immédiat ou à terme des personnes ayant contribué à la formation du capital social : les intérêts et les salaires constituent en ce sens des charges ; le produit quant à lui est un gain réalisé ou attendu, la production stockée étant considérée comme une simple reconfiguration des ressources.

A l'inverse, dans la variante extrême à savoir le modèle dynamique de type macroéconomique, les charges sont classées par nature (puisque l'ambition est en fin de compte de construire des données macroéconomiques) et se réduisent aux consommations intermédiaires c'est-à-dire, aux biens détruits dans le processus de production. Les intérêts des emprunts, les salaires, les amortissements, les impôts et les dividendes, constituent la rémunération des facteurs de production. Le produit est perçu comme la production globale et sa définition ne dépend pas de son affectation finale (vente, autoconsommation, stockage ou immobilisation).

1.1.2 - Le modèle comptable statique : l'hypothèse de la liquidation

Ce type de comptabilité est apparue au 20^{ème} siècle¹⁷ dans les pays de langue allemande et dans un grand nombre de pays de l'Europe continentale (Collette et Richard 2002) ; l'on doit ensuite sa formalisation au professeur Schmalenbach de l'université de Cologne, dans les années 1920.

Historiquement, la « société familiale » est à l'origine de cette posture comptable qui consiste à la mort du « paterfamilias », à faire l'inventaire du patrimoine, puis à le liquider afin de payer les dettes. L'optique d'évaluation est donc la cessation (hypothèse d'une liquidation fictive) et non la continuité de l'activité (Amblard 2002).

Dans sa version récente et à la différence du modèle dynamique boursier essentiellement tourné vers la satisfaction des investisseurs sur le marché, le modèle comptable statique correspond à une économie d'endettement c'est-à-dire, à un contexte dans lequel le financement des entreprises est essentiellement assuré par les banques. La mesure de la rentabilité financière ne constitue plus une fin en soi pour le modèle comptable car celui-ci se doit de fournir des informations nécessaires à la garantie du remboursement des créanciers, ainsi qu'à la protection des salariés. Selon Richard (1999), la question sous-jacente à l'élaboration des règles comptables est de savoir si les dettes pourraient être payées en cas de difficultés ou de cessation d'activité. La conséquence immédiate liée à cette perspective de modélisation comptable est que les dépenses d'investissement ne seront activées que si elles sont réalisables infime. L'actif du bilan décrit essentiellement l'ensemble des biens sur lesquels l'entité détient un titre de propriété ou un droit de disposition (Abusus), tandis que le passif correspond à l'ensemble des dettes. Dès lors, les biens exclusivement assortis d'un droit d'usage (usus) ou d'un droit de jouissance (fructus), ne sont pas censés faire partie du bilan.

La posture épistémologique des théoriciens de la comptabilité statique a évolué dans le temps. A l'origine, la modélisation comptable vise les tiers-créanciers de l'entreprise, ceux-ci étant considérés dans la perspective capitaliste selon laquelle, l'entreprise appartient aux détenteurs du capital. La logique d'établissement du bilan est dans ces conditions sous-tendue par la mesure de la capacité de l'entité comptable à payer immédiatement les prêteurs, les fournisseurs et les salariés à partir des biens inscrits à l'actif¹⁸. Collette et Richard (2002) ont qualifié cette première variante comme étant « la comptabilité statique pour les créanciers ».

La fin du 20^{ème} siècle s'est caractérisée par l'émergence des capitalistes rentiers dont la préoccupation se trouve être le degré de liquidité immédiate de l'entreprise. Les actifs doivent être le plus liquide possible et idéalement, ils doivent être des instruments

¹⁷ Collette et Richard (2002) soulignent qu'en pratique la comptabilité statique est très ancienne puisqu'elle existe déjà au 13^{ème} siècle.

¹⁸ La conception de l'actif a évolué sous ce type de comptabilité. Contrairement à la tendance actuelle où la responsabilité des apporteurs de capitaux est limitée aux mises, au 19^{ème} siècle l'actif englobe les biens affectés à l'entité juridique qu'est la société, mais également ceux appartenant aux biens personnels (principe de l'unicité du patrimoine).

financiers¹⁹. Dans le cas contraire, les éléments inscrits à l'actif devraient selon ce type d'actionnaire, être évalués au prix de vente de manière à établir la capacité de l'entreprise à rembourser rapidement les capitaux propres en cas de cessation d'activité. Ainsi, la priorité qui sous-tend désormais l'établissement du bilan est de renseigner les actionnaires dans la perspective des préoccupations énumérées tandis que les créanciers traditionnels se trouvent relégués au second plan. Il s'agit alors selon Collette et Richard de « la comptabilité statique pour les actionnaires », deuxième variante du modèle comptable statique.

Si en pratique, il n'existe de modèle comptable directement compatible à un modèle pur donné, il est possible par contre de rattacher chaque référentiel à un modèle pur.

1.2 – Le Positionnement des modèles comptables dominants

Le mode de régulation économique dominant détermine la nature du modèle comptable en vigueur dans un espace géographique à un moment donné. Ainsi, dans le cas de l'Europe continentale et en rapport avec l'effondrement du « rideau de fer », Richard (1999) distingue deux grandes périodes. Avant l'effondrement du système communiste (première période), il existe quatre modèles de représentation comptable²⁰ inscrite dans une logique de cohabitation pacifique. Après l'effondrement du communisme (deuxième période), les spécificités des référentiels comptables découlent du « type de capitalisme » en vigueur. La logique n'est plus à la cohabitation pacifique, mais à l'affrontement des référentiels comptables. L'auteur souligne au passage de deux grandes tendances : la forte proximité entre les modèles comptables « anglo-saxons » et le modèle dynamique pur et le penchant des modèles comptables « continentaux » pour le modèle statique.

1.2.1 – Les modèles comptables « Anglo-saxons » : vers une consécration internationale du modèle dynamique pur

Ces modèles comptables trouvent leurs origines dans la révolution industrielle. La Grande-Bretagne peut de ce fait être considérée comme le champ d'observation indiquée de cette forme de comptabilité. Cependant, la comptabilité « anglo-saxonne » comporte de nombreuses variantes²¹ (Walton, 2008), mais tend de plus en plus à être assimilée aux pratiques comptables ayant cours aux Etats-Unis. Ceci s'explique par l'importance des marchés de capitaux américains qui détiennent près de 40% des ressources financières disponibles dans le monde.

De par ses objectifs et le contenu de ses normes, il importe de noter à la suite Richard (1999), que l'IASB apparaît du point de vue des principes et des faits, comme un vecteur du modèle anglo-saxon.

Contrairement à l'environnement financier du modèle continental caractérisé par la culture du financement bancaire, le mode de gouvernance dominant dans les pays de tradition

¹⁹ Par rapport à l'actif physique, l'actif financier offre justement une très grande flexibilité en cas de nécessité de liquidation.

²¹ De nombreux auteurs soulignent ainsi la nécessité de distinguer la tendance britannique ou européenne de la comptabilité anglo-saxonne et la tendance nord américaine de la comptabilité anglo-saxonne.

comptable anglo-saxonne est le marché. Celui-ci assure en particulier le financement des entreprises. Le premier trait caractéristique du modèle comptable est alors que la collecte de l'information est faite principalement dans l'intérêt de fournir une base décisionnelle aux investisseurs opérant sur le marché boursier. Il s'agit fondamentalement au sens de Collette et Richard (2002), d'une « comptabilité financière (financial accounting) » destinée à informer les investisseurs sur les fluctuations de la rentabilité financière. En conséquence, l'Etat n'intervient pas en tant que destinataire privilégié des données comptables, ce qui conduit à une déconnection entre les règles fiscales et/ou d'agrégation macroéconomique, et la réglementation comptable. Tout au plus, le rôle de l'Etat est-il de concevoir un cadre réglementaire nécessaire au bon fonctionnement des mécanismes du marché.

Le deuxième trait caractéristique de ce modèle comptable est l'existence d'un cadre comptable conceptuel (Conceptual accounting framework). Celui-ci n'est pas une norme comptable, mais ainsi que le souligne Colasse (2000, p. 94) : « un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, susceptible de conduire à des normes [...] ». Le cadre conceptuel est donc un ensemble de prémisses théoriques à partir desquelles sont déduites des normes comptables. Ainsi, le cadre conceptuel s'inscrit dans une démarche purement épistémologique et s'apparente au cadre de référence à partir duquel le comptable est censé modéliser l'entreprise. Selon Colasse (2000), le cadre comptable conceptuel s'assimile à un générateur de normes ou mieux à une méta norme.

Cette importante caractéristique du modèle comptable du « capitalisme boursier » est décisive : elle implique que les préparateurs des données comptables ne sont pas à priori enfermés dans un cadre réglementaire rigoureux, mais qu'ils disposent d'une marge de manœuvre relative, sous réserve de la philosophie globale arrêtée par le cadre conceptuel en terme d'objectifs et de principes (Walton 2008, p15).

Le modèle comptable « anglo-saxon » se caractérise en troisième lieu par son modèle d'évaluation. Celui-ci repose d'abord sur le principe de continuité d'exploitation et ensuite sur une conception de l'entreprise comme outil de production. Dans ces conditions, la comptabilité doit fournir les éléments nécessaires à l'appréciation de l'efficacité de cet outil de production. En conséquence la comptabilité est tenue dans une perspective dynamique ou si l'on préfère, selon le principe de la valeur-côût (Collette et Richard 2002). De ce point de vue, la norme IAS 39 qui suggère la juste valeur comme mode d'évaluation des instruments financiers, constitue un emprunt au modèle statique pur est une exception à la logique d'évaluation propre au modèle anglo-saxon (Walton, 2008).

En dernier lieu, la perception de l'entreprise comme outil de production confère au bilan un contenu informationnel qui permet une autre particularisation du modèle comptable du capitalisme boursier. Le critère d'activation d'un bien est avant tout la capacité supposée de ce bien à procurer des revenus futurs ou dans l'immédiat, à expliquer le résultat dégagé. L'actif comptable renseigne donc sur l'importance des moyens de production mis en œuvre en rapport avec le niveau de résultat affiché. La détermination du résultat repose sur une démarcation entre les éléments ordinaires (ayant un caractère récurrent), et les éléments non ordinaires.

Ces traits caractéristiques des modèles comptables anglo-saxons se situent parfois à l'opposé de la démarche comptable propre aux modèles dits continentaux.

1.2.2 – Les modèles comptables « continentaux » : une pluralité de destinataires souhaitée mais une influence de facto de l'Etat

Les modèles comptables « continentaux » se caractérisent par une forte proximité à l'égard du modèle statique pur. Les données comptables doivent selon cette logique être en priorité utiles aux créanciers de l'entreprise, mais l'interférence forte de l'Etat en tant que partie prenante naturelle à la vie de l'entreprise, contribue à rapprocher davantage les référentiels en vigueur dans de nombreux pays, du modèle dynamique macroéconomique que du modèle statique pur.

Comme dans le contexte précédent, le marché sert de mode de régulation mais l'Etat intervient de manière active non seulement dans le but de contrôler la création des richesses, mais également en vue d'en assurer la répartition à l'échelle de la nation (Richard 1999). Dès lors, la nécessité de disposer des données microéconomiques fiables et aussi exhaustives que possible, conditionne l'intervention économique de l'Etat. Pour cette raison, le plan comptable cadre (chart of accounts) se substitue au cadre comptable conceptuel.

A la différence du cadre conceptuel, le plan comptable se singularise par la très forte rigidité imposée à la démarche comptable. La régularité, c'est-à-dire la conformité des traitements aux règles de fonctionnement des comptes, apparaît comme la condition décisive à la mise en évidence de la situation financière réelle de l'entreprise.

Du fait d'une multitude de destinataires, la vocation de la comptabilité est d'être « générale » mais dans les faits, l'intérêt accordé à la puissance publique l'emporte sur celui des autres utilisateurs des données comptables (cas de la France par exemple). Ainsi, pour que l'information comptable soit pertinente pour l'appréciation de la solvabilité de l'entreprise, la valeur marchande (fair value), apparaît en principe comme l'approche d'évaluation la mieux indiquée. Or dans un contexte où la modélisation comptable doit être conforme aux préoccupations de l'Etat, le principe d'évaluation au coût historique est finalement et généralement privilégié.

L'entreprise est davantage une personne morale qu'un outil de production. Cette vision place en première ligne les considérations d'ordre juridique qui dès lors, conditionnent le périmètre du bilan. Ce dernier sert prioritairement à renseigner sur la valeur des biens juridiquement détenus par la personne morale, ainsi que sur l'importance des passifs susceptibles de grever les actifs réels. Par souci de prudence, les gains en capital ne sont pas pris en compte alors que de manière asymétrique, les pertes probables sont immédiatement considérées pour l'évaluation des actifs réels.

En réalité, le modèle continental n'a jamais existé ou du moins sous la forme d'un modèle unique comme on pourrait le penser (Richard 1999). A la suite de Brandao (1997), le tableau ci-dessous reprend à ce propos, les caractéristiques des deux référentiels les plus influents de l'école continentale.

Tableau 2 : Caractéristiques des deux principaux référentiels comptables de l'école continentale

| Pays | Sources prédominantes du modèle comptable | Utilisateurs privilégiés | Spécificités | Parenté théorique |
|-------------|--|---|---|-----------------------------------|
| Allemagne | Législation | Fisc ; Créanciers (Type-économies d'endettement) | - Prédominance du plan comptable cadre ; - Essentiellement prescriptive pour les comptes sociaux ; - Accent particulier mis sur la prudence à travers la constitution des réserves. | Statique |
| France | Législation et forte influence du CNC (Conseil National de Comptabilité) | Fisc ; Créanciers (type-économie d'endettement) | - Prépondérance du plan comptable cadre ; - Essentiellement prescriptive pour les comptes sociaux ; - Forte interférence des textes fiscaux (règles d'amortissement par exemple) | Dynamique de type macroéconomique |

Source : A partir de Brandao (1997).

Ce tableau montre qu'il existe des points de convergences entre la conception française de la comptabilité et la conception allemande. Toutefois, le modèle comptable français tend davantage à s'assimiler au modèle dynamique (type macroéconomique de préférence) tandis que le modèle allemand est plus proche du modèle statique.

Ces dernières années, sous l'influence de Commission Européenne et indépendamment des variantes, les pays membre de l'Union européenne ont engagé un profond processus d'harmonisation de leurs pratiques comptables. Ce processus a amorcé un tournant décisif en 2005, avec l'entrée en vigueur de la 7ème directive. Il y a lieu cependant de noter que contrairement aux idées reçues, les récents efforts d'harmonisation comptable en Europe continentale n'ont pas conduit à une convergence généralisée vers les normes IAS. En effet, si conformément à la 7ème directive les groupes cotés sont exemptés des règles comptables nationales et peuvent adopter pour les normes IAS, dans de nombreux pays communautaires, les entreprises non cotées ne sont pas astreintes à cette obligation. Dès lors, les efforts d'harmonisation se sont soldés par un « dualisme comptable » : les groupes cotés présentent leurs états de synthèse conformément à la logique du « modèle dynamique du capitalisme boursier » tandis que les sociétés non cotées restent soumises à la logique

comptable traditionnelle (« modèle dynamique de type macroéconomique » pour la France et « modèle statique » pour l'Allemagne).

La nécessité de positionner les référentiels périphériques naît logiquement de cette résistance du modèle continental confronté à la concurrence du modèle anglo-saxon (Hoarau 1995 ; Richard 2000). En ce sens, la présentation faite par de nombreux auteurs, tend à identifier le Sysco comme un référentiel ayant amorcé une réconciliation certaine entre le modèle continental et le modèle anglo-saxon.

2 – Le positionnement du Sysco

Ainsi que le souligne Gouadain (2000), l'exercice de positionnement d'un référentiel comptable suppose d'abord le choix d'un référentiel à l'aune duquel l'appréciation doit être faite. Il s'agit ensuite de choisir entre deux approches : 1) analyser le contenu des normes dans l'espoir d'en dégager quelques caractéristiques communes (approche interne) ou alors, 2) s'intéresser aux intentions sous-tendant la normalisation (approche externe).

Ces deux approches recourent celles généralement retenues dans les travaux consacrés à la mesure du degré d'harmonisation comptable. En particulier selon l'approche dite « practical harmonisation » (Van der Tas, 1992), la préoccupation est de savoir s'il n'existe pas de différence de traitement comptable entre deux ou plusieurs entreprises par rapport à un item donné. En revanche dans l'approche dite « formal harmonisation », il s'agit de voir si le contenu des normes est équivalent.

L'approche adoptée dans ce papier consiste essentiellement à analyser le contenu des dispositions du Sysco à l'aune des référentiels dominants. En ce sens, sont revisités tour à tour : les destinataires visés par le législateur (2.1), la posture épistémologique sur laquelle repose la modélisation comptable (2.2), le contenu et le format des états de synthèse comptable (2.3), la structure générale du cadre réglementaire comptable (2.4).

2.1 – Les destinataires visés par le normalisateur : une comptabilité générale privilégiant l'information macroéconomique régionale

Sur ce premier point, le Sysco apparaît de prime abord comme une émanation de l'école continentale et de manière spécifique, de l'école française. La volonté de produire une information non seulement externe c'est-à-dire utile pour l'ensemble des tiers, mais également interne ou tournée vers le pilotage de l'entreprise, constitue une réplique du modèle dualiste que Richard et Collette (2002) identifient comme étant un spécifié du modèle français. Ce dualisme est à l'origine de la distinction académique très courante dans les pays francophone et consiste à opposer à la comptabilité « générale », la « comptabilité analytique ou de gestion ».

Toutefois, comme en France, la comptabilité générale du Sysco ne s'assimile pas à la comptabilité financière telle qu'envisagée dans le modèle comptable anglo-saxon. En effet, selon la perspective retenue par le législateur du Sysco, la comptabilité générale a pour vocation de produire des informations utiles pour toutes les parties prenantes. Commentant le

cas spécifique du Syscoa (prédécesseur du Sysco), Gouadain (2000) fait remarquer que les solutions retenues par le législateur sont telles que chaque utilisateur des données comptables puisse avoir à sa disposition, une information significative, de nature à l'aider à prendre des décisions importantes de son point de vue.

Au-delà de cette orientation générale, l'Etat apparaît à plusieurs points de vue comme le destinataire privilégié des données comptables. Cette préférence apparaît au niveau de l'approche d'évaluation des biens. L'article 35 du droit comptable stipule ainsi que « la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation. [...] ». La référence à la convention du coût historique comme approche d'évaluation et l'évocation du principe de continuité renvoie en théorie au modèle dynamique ; la référence au plan comptable cadre permet ensuite de conclure que les données comptables sont censées servir à l'élaboration d'agrégats macroéconomiques.

Au-delà de cette suggestion, la portée du plan comptable adopté par le législateur du Sysco est bien plus importante : la configuration de certains comptes laisse en effet entrevoir la perspective d'une consolidation des données à l'échelle régionale. Le cas du compte « 601- Achat de marchandises » repris ci-dessous permet d'illustrer ce propos²².

Tableau 3 : Structure du compte 601 et mise en évidence de la perspective régionale envisagée par le législateur du Sysco.

| Compte principal | Subdivisions | Détails | Libellé |
|------------------|--------------|---------|--|
| 60 | | | Achats |
| | 601 | | Achats de marchandises |
| | | 6011 | Achats dans la région ²³ |
| | | 6012 | Achats hors région |
| | | 6013 | Achats aux entreprises du groupe dans la région |
| | | 6014 | Achats aux entreprises du groupe hors région |

Source : Extrait du plan des comptes du droit comptable OHADA

De toute évidence, l'obligation de ventiler les achats selon qu'ils ont été réalisés dans la région ou hors région, inscrit le référentiel dans l'optique d'une comptabilité macroéconomique régionale. Cette option n'est du reste pas surprenante car les pays de l'OHADA, qu'ils soient de l'Afrique centrale ou qu'ils soient de l'Afrique de l'Ouest, sont depuis plusieurs décennies engagés dans une logique d'intégration régionale.

Ainsi du point de vue des destinataires des données comptables, le Sysco reconduit le dualisme « Comptabilité générale/Comptabilité gestion » propre à l'école

²² Il s'agit d'un choix subjectif car ce constat est également valable pour le compte « 70 – vente » et ses subdivisions.

²³ Souligné par nous.

francophone continentale de la comptabilité. Destinée à l'information externe, la comptabilité générale envisagée par le Sysco se démarque totalement de la comptabilité financière caractéristique des modèles anglo-saxons, mais son ambition de produire une information utile à toutes les parties prenantes se trouve limitée par la nécessité de satisfaire en priorité l'Etat et en même temps par la nécessité de collecter des données à une échelle supranationale.

2.2 – La posture épistémologique sous-jacente à la modélisation de la réalité comptable : une superposition du plan comptable cadre et d'un cadre conceptuel comptable

L'idée d'asseoir la modélisation comptable sur un plan comptable-cadre (chart of accounts) est intimement liée à l'école continentale (Allemagne, Espagne, France, Portugal,...) et serait paradoxalement liée au développement des marchés financiers (Richard 2000).

La conception du plan comptable-cadre adopté par le législateur du Sysco est très proche du modèle français où le plan comptable n'est pas seulement une liste de comptes, mais comporte également une terminologie ainsi que des règles relatives à l'enregistrement des opérations, à leur évaluation et des modèles de documents de synthèse (Gouadain 2000). La volonté sous-jacente à l'adoption de cet instrument que Hoarau (1995) considère comme la « clé de voûte » de l'école française, est surtout de rendre les entreprises comparables dans l'espace et dans le temps. Mais dans l'esprit originel de Schmalenbach, l'objectif de comparabilité était surtout de faire du plan et de la comptabilité des coûts, un instrument utile à la nation (Richard 2000). La référence au plan comptable-cadre traduit donc une orientation macroéconomique du modèle comptable.

Le Sysco repose également sur un cadre comptable conceptuel, trait caractéristique commun des modèles comptables anglo-saxons. Suivant en cela l'ouverture opérée par le plan comptable français de 1982 et la loi comptable française du 30 Avril 1983, le Sysco propose un dépassement du formalisme rigoureux du traitement des événements inhérents au plan, en précisant les principes comptables nécessaires à l'obtention de « l'image fidèle » (Causse 1999; Gouadain 2000).

La considération donnée au cadre conceptuel doit cependant être nuancée. Gouadain (2000) souligne en effet qu'il ne s'agit pas exactement d'une « méta norme », mais d'un dispositif censé enrichir le plan comptable-cadre là où le respect de la régularité formelle ne conduit pas à une image fidèle à la réalité. En d'autres termes, la démarche générale consiste pour le comptable à se conformer au plan comptable-cadre ; le recours au cadre conceptuel constituant un recours d'exception.

L'institution d'un Etat annexé parmi les documents de synthèse constitue un premier dispositif à travers lequel, le comptable peut ajuster l'image légale à la réalité.

C'est surtout à travers le principe anglo-saxon de prééminence de la réalité sur la l'apparence (ou sur la forme juridique), que le sens de l'interprétation du comptable doit être mis en œuvre dans le but d'enrichir l'image issue du traitement planifié. Il s'agit d'un emprunt typiquement anglo-saxon car dans les pays où l'influence du droit romain est restée forte, la comptabilité doit prioritairement transcrire le droit. Le législateur du Sysco n'a cependant admis ce principe que de manière très restrictive (comptabilisation des opérations de crédit-bail, comptabilisation d'une vente assortie d'une clause de réserve de propriété,

salaire du personnel intérimaire et traitement des effets escomptés non échus). La portée de ce principe est néanmoins d'amorcer un recentrage des états de synthèse vers la comptabilité dynamique du capitalisme boursier.

2.3 – Le format et le contenu des Etats de synthèse comptable : préférence pour le format en compte (tableaux en horizontal) et forte orientation vers la comptabilité financière

En envisageant l'entreprise sous l'angle juridique, le modèle continental débouche sur une vision essentiellement patrimoniale, propre à rendre compte de l'état des richesses créées ou de la richesse nette détenue par la personne morale à un moment donné. Le modèle anglo-saxon quant à lui se situe dans une perspective économique où l'entreprise est un outil de production ; dès lors la préoccupation urgente est d'évaluer l'efficacité productive et non l'état des richesses. Ces visions différentes se traduisent par des nuances fortes au niveau de la forme et du contenu des états de synthèse comptable, mais que le Sysco tente de réconcilier.

2.3.1 – Le Format et le contenu bilan du Sysco

Le format de bilan en liste (avec ou sans solde intermédiaire), constitue l'approche dominante dans les pays de tradition comptable anglo-saxonne. Dans les pays respectant la normes IAS 1 et aux Etats-Unis, seule la valeur nette est présentée à l'actif. Par ailleurs, les éléments du bilan sont généralement classés en fonction de leur échéance et par ordre décroissant. En l'absence de lien entre la comptabilité des entreprises et la comptabilité nationale, il n'existe pas de format officiel ni des orientations précises sur la forme générale du bilan ou des états de synthèse comptable en général.

Sur ce point, la préférence du législateur du Sysco est à la faveur du modèle continental (format en compte et tableaux) dont le mérite est de rendre plus aisée les comparaisons inter-entreprises et en même temps, de favoriser une synthèse à l'échelle macroéconomique. Suivant le format officiel (obligatoire pour toutes les entreprises), l'actif du bilan comprend trois rubriques principales : l'actif immobilisé, l'actif circulant et la trésorerie-actif. A la différence du format courant dans les pays de tradition anglo-saxonne, l'actif du bilan du Sysco comprend par ailleurs trois colonnes dont la première précise la valeur brute des éléments, tandis que les deux dernières en donnent respectivement le montant cumulé des dépréciations et la valeur nette comptable. Le passif du bilan quant à lui décrit les ressources en distinguant les capitaux stables (capitaux propres et dettes financières), du passif circulant et de la trésorerie-passif.

Cette configuration du bilan permet directement d'apprécier l'équilibre financier de l'entreprise (et non son actif net) puisque pour rappel, le rapprochement entre les capitaux permanents et l'actif immobilisé détermine le fonds de roulement. L'activation admise de certaines dépenses telles que les primes de remboursement d'emprunt ou les frais de constitution permet de conclure que l'actif du bilan du Sysco renseigne davantage sur la destination ou l'emploi fait des ressources, indépendamment de la nature cessible ou non de ces emplois. Or dans le modèle continental dont le format de présentation du bilan a été retenu par le législateur du Sysco, le bilan est en général présenté selon une perspective

juridique. L'actif décrit alors les biens assortis d'un titre de propriété tandis que le passif mentionne les dettes en dissociant les capitaux propres (dettes fictives) des dettes réelles.

Le traitement suggéré des contrats de crédit bail ou plus généralement l'évocation du principe de prééminence de la réalité sur l'apparence, consacre cette ouverture du Sysco vers une approche économique de présentation du bilan, au détriment de l'approche juridique dominante en contexte continental. Dans ces conditions, si le contenu informationnel du bilan comptable est compatible à l'analyse de la rentabilité financière (comptabilité financière), son exploitation dans une optique fiscale ou d'appréciation de la solvabilité, impose au préalable des retraitements considérables.

Au total, du point de vue de la forme, le bilan du Sysco conserve l'approche continentale en rendant obligatoire sa configuration. Mais du point de vue du contenu, la perspective retenue est celle du modèle anglo-saxon. Selon une expression due à Pérochon (2000), le contenu du bilan du Sysco renvoie à une « comptabilité financière en coût historique ».

A la différence du bilan, le contenu de résultat suggère quant à lui un positionnement tendant à réconcilier toutes ces divergences.

2.3.2 – Le format et le Contenu du Compte de Résultat du Sysco

Dans une perspective de réconciliation des divergences comptables à l'échelle internationale, le compte de résultat du Sysco apparaît comme l'exemple d'une parfaite synthèse des tendances dominantes. Ce constat est particulièrement valable pour le contenu du compte car du point de vue de la forme, le modèle continental de présentation en comptes et tableaux l'emporte.

Du modèle anglo-saxon, le Sysco retient pour la définition du résultat, la distinction entre éléments ordinaires et éléments extraordinaires affectant l'actif. En réalité, la comparaison se limite à cette distinction puisque le modèle anglo-saxon a longtemps hésité quant au contenu à donner au concept de résultat. A ce concept se trouvent en effet associé plusieurs définitions. Ainsi au sens large, le résultat en contexte anglo-saxon s'apparente à un indicateur de performance de l'outil de production qu'est l'entreprise (all inclusive concept), mais au sens étroit il s'agit d'une mesure de la performance par rapport aux apporteurs de capitaux (current operating concept). Sur une période plus récente, la distinction tend à opposer le résultat dérivé de la variation des éléments du bilan (comprehensive income) de celui obtenu à partir du compte de résultat lui-même (net income).

Par rapport à la classification des éléments du résultat, le Sysco adhère au critère de classement des charges et des produits selon leur nature (achat, vente, amortissement, transport, impôts et taxes, sous-traitance, ...) alors que le modèle anglo-saxon privilégie un classement des charges et des produits selon la fonction ou si l'on préfère, selon le niveau d'intervention de la charge dans le calcul du coût de revient. L'alignement opéré par le législateur du Sysco est conforme à la pratique comptable continentale et française en particulier. Ainsi, au-delà de l'opposition entre éléments ordinaires et éléments extraordinaires du résultat, le Sysco reprend à son compte les trois niveaux de calcul du résultat connus en France (Exploitation, financier et Extraordinaires).

Comme dans le cas de la France, la mise en évidence des soldes intermédiaires permet d'élargir le champ d'information du compte de résultat. Le calcul de la valeur ajoutée apparaît ainsi comme une étape décisive compte tenu de l'importance ce concept pour l'évaluation de la richesse créée à l'échelle macroéconomique. Le calcul obligé de la marge brute, de l'excédent brut d'exploitation ou de la participation des travailleurs, constituent des enrichissements certains apportés par le législateur du Sysco au contenu informationnel du compte de résultat.

Ce faisant, le concept de produit retenu est davantage conforme à celui d'une comptabilité dynamique de type macroéconomique, qu'à celui d'une comptabilité financière. Ceci provient d'une vision empruntée à la comptabilité nationale consistant à intégrer dans la production tous les biens produits, même si ceux-ci n'ont fait l'objet d'aucun échange sur un marché. Suivant cette logique, la production stockée ou immobilisée s'analyse selon le législateur du Sysco comme des produits ou si l'on préfère comme des enrichissements.

En définitive, le compte de résultat suggéré par le Sysco tente une réconciliation des pratiques et des modèles comptables dominants. La conception du produit retenu limite cependant la portée de ce compte pour l'analyse financière (perspective dominante en comptabilité anglo-saxonne). De ce point de vue, le Tableau Financier des Ressources des Emplois (TAFIRE), est un dispositif important permettant d'affirmer davantage l'option du législateur en faveur de la comptabilité financière.

2.3.3 – LE TAFIRE : Un Positionnement purement Anglo-Saxon

L'idée de présenter un état de synthèse comptable faisant apparaître à côté du bilan et du compte de résultat, une explication sur l'origine des ressources et les emplois, est née aux Etats-Unis en 1971. C'est en effet en cette année que l'Accounting Principle Board (APB) a obligé les entreprises à publier un tableau de financement (Statement of Changes in financial position). En 1987, ce tableau a été remplacé par le tableau de flux de trésorerie (Statement of cash flows), tandis qu'en 1997, il a été consacré par la norme IAS 1.

En Europe c'est seulement à partir de la 4ème directive que le tableau de financement s'est imposé parmi les états de synthèse comptable. Ainsi, le Plan Comptable Général français de 1982 (révisé en 1999), a publié un modèle de tableau de financement basé sur l'analyse de la variation du fonds de roulement, du besoin en fonds de roulement et de la trésorerie.

Il apparaît ainsi que le tableau de financement est avant tout d'émanation anglo-saxonne ou plus précisément anglo-américaine. La configuration du TAFIRE suggérée par le Sysco est cependant proche du modèle français de 1982. Dans sa première partie, cet état met en évidence l'autofinancement (surplus de liquidité potentiel non distribué) et l'excédent de trésorerie d'exploitation. La deuxième partie du TAFIRE quant à elle renseigne sur la politique d'investissement et de financement de l'entreprise.

Qu'il s'agisse du bilan, du compte de résultat ou du TAFIRE, les nombres comptables figurés dans chacun des états doivent obligatoirement être accompagnés par des commentaires. Un état annexé permet d'assurer cette obligation.

2.3.4 – L'Etat Annexé

En vertu des dispositions de l'article 8 du droit comptable OHADA, « les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le TAFIRE, ainsi que l'Etat annexé²⁴ ». Le législateur précise que ces états forment un tout indissociable ; ils doivent décrire de manière régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice, pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

Ainsi, la définition d'une image fidèle est conditionnée par l'état annexé qui constitue un complément indispensable à l'intelligibilité des autres états de synthèse. L'article 29 du droit comptable stipule en ce sens que « l'état annexé complète et précise, pour autant que de besoin, l'information donnée par les autres états financiers annuels ». La production de cet état ne doit pas être marquée par une lourdeur excessive. Au contraire, le législateur du droit comptable précise qu'un allègement sensible est vivement souhaité.

Trois types d'informations sont principalement mentionnées comme devant faire l'objet de description dans l'état annexé : 1) les règles et méthodes comptables, 2) les compléments d'information relatifs au bilan et au compte de résultat, 3) les autres éléments d'information.

Pour rappel, le modèle comptable a comme limite de ne saisir que les mouvements de valeur. Or, bien que décisifs pour l'avenir de l'entreprise, certains événements ne sont malheureusement pas quantifiables. Dans ces conditions, l'état annexé trouve sans doute son fondement dans cette lacune du modèle comptable, puisqu'un tel état permet de donner « une épaisseur » aux nombres comptables.

La philosophie qui sous-tend l'institutionnalisation de l'état annexé paraît plus compatible à la culture comptable anglo-saxonne, qu'à celle du modèle continental.

En définitive, qu'il s'agisse du bilan, du compte de résultat ou du TAFIRE, le contenu des états comptables du Sysco est essentiellement tourné vers l'information financière. En retenant comme logique dominante d'évaluation la convention du coût historique et consacrant un plan de comptes obligatoire, le normalisateur a néanmoins rendu utile l'information compatible aux exigences de la comptabilité macroéconomique qui constitue un trait majeur du modèle continental. Mais, à travers les tableaux annexes (qu'on ne doit pas confondre à l'Etat annexé), le Sysco affine l'information destinée à l'administration fiscale, destinataire privilégié de l'information comptable selon le modèle continental.

2.3.5- Les Tableaux annexes et la réconciliation entre la Comptabilité Financière et la Comptabilité Fiscale

Les dispositions mises en œuvre par le législateur du Sysco en vue de satisfaire spécifiquement les attentes de l'administration fiscale se situent à deux niveaux. Au niveau du plan comptable, autant d'ailleurs que pour de nombreux partenaires supposés de

²⁴ Souligné par nous.

l'entreprise, un compte est destiné à enregistrer les dettes envers l'Etat ou éventuellement, les créances détenus sur ce dernier. La structuration retenue permet d'identifier de manière précise, le type d'impôt en rapport avec la dette ou la créance fiscale (voir tableau ci-dessous).

Tableau 4 : Structure du compte « 44 Etat et Collectivités publiques »

| Code principal | Subdivision | Intitulé |
|-----------------------|--------------------|---|
| 44 | | Etat et collectivités publiques |
| | 441 | Etat, impôts sur les bénéfices |
| | 442 | Etat, autres impôts et taxes |
| | 443 | Etat, taxe sur la valeur ajoutée (TVA) facturée |
| | 444 | Etat, taxe sur la valeur ajoutée due ou crédit de TVA |
| | 445 | Etat, TVA récupérable |
| | 446 | Etat, Autres taxes sur le chiffre d'affaires |
| | 448 | Etat, charges à payer |
| | 449 | Etat, créances et dettes diverses |

Source : Extrait du plan des comptes du droit comptable OHADA

Par rapport à cette volonté du législateur d'affiner l'information destinée à l'administration fiscale, l'innovation majeure reste toutefois l'institutionnalisation des tableaux permettant au besoin de retraiter l'information financière de manière à rendre cette dernière conforme aux dispositions fiscales (voir tableau ci-dessous).

Tableau 5 : Tableaux de passage de la comptabilité générale (ou financière) à la comptabilité fiscale

| Numéro de Référence du tableau | Contenu |
|--------------------------------|---|
| 22 | Tableau de passage du résultat comptable avant impôt au résultat fiscal |
| 23 | Tableau de détermination de l'impôt |
| 24 | Tableau de détermination du minimum de perception |
| 25 | Tableau récapitulatif des acomptes versés en cours d'exercice |
| 26 | Tableau de calcul du droit d'accise et de la TVA |
| 27 | Détails des déclarations mensuelles de la TVA/Situation fiscale nette de l'entreprise à l'égard de la TVA |

Source : Liasse officielle des états de synthèse du droit comptable OHADA.

Le contenu du tableau 22 est largement significatif : il suggère en particulier la possibilité d'une distorsion entre le résultat découlant de l'application des principes du droit comptable et le résultat fiscal. De même, le tableau 26 oblige à fournir de manière extra-comptable des détails sur la base et le montant de la TVA collectée et/ou déduite durant l'exercice.

Partant d'un référentiel quelconque, le recours aux tableaux de passage apparaît aux yeux de certains auteurs comme la solution indiquée pour configurer de manière spécifique, l'information comptable suivant les attentes de chaque destinataire (Hoarau 1995). Ceci permettrait par exemple d'éviter la superposition de plusieurs références aux objectifs parfois totalement contradictoires. Un cas de figure bien révélateur en ce sens, est le dualisme auquel a conduit la mise en application de la 7^{ème} directive européenne (Hoarau 1995 ; Richard 2000). Cette situation se caractérise par la possibilité laissée à certaines entreprises de tenir leur comptabilité en se référant aux normes internationales (comptabilité financière ou anglo-saxonne) ou en se référant aux règles nationales (comptabilité générale ou continentale).

Une particularité du Sysco sur ce point est d'avoir intégré dans un cadre unique, les dispositions relatives aux comptes personnels et celles relatives aux comptes consolidés. Ce constat est directement perceptible à travers la structure générale du droit comptable OHADA.

2.4 – La Structure générale de l'acte uniforme OHADA portant droit comptable : La prise en compte simultanée de la 4^{ème} et de la 7^{ème} directive de la commission européenne.

Dès la fin des années 1970, le modèle comptable continental a subi une forte incursion du modèle anglo-saxon. En dépit des résistances soulignées (Brandao 1997 ; Richard 1999), le processus de convergence semble désormais irréversible, du moins pour les

groupes publiquement financés qui depuis le 1er janvier 2005, doivent se conformer aux normes internationales pour la présentation de leurs comptes consolidés.

Trois importants textes sont à la base de cette dynamique de convergence entre le modèle continental et le modèle anglo-saxon (ou anglo-américain) dominant. Le premier de ces textes est la 4^{ème} directive de la commission européenne qui constitue d'ailleurs le plus important de ces textes, de par l'étendue de son champ d'application (Van Hulle 1990). Le thème central de la directive est en effet le traitement des comptes individuels qui implique environ trois millions de sociétés de capitaux. Du point de vue de son positionnement, la 4^{ème} directive est selon une expression due à Brandao (1997), un « mix anglo-américain ».

Le deuxième texte ayant consacré l'inféodation du modèle continental au modèle comptable anglo-saxon est la 7^{ème} directive. Si l'obligation de publier des comptes consolidés pour les groupes de sociétés publiquement financés est une tradition ancienne dans les pays anglo-saxons, une pareille tradition n'est véritablement entrée dans les habitudes des groupes de sociétés en Europe communautaire qu'avec l'intégration de la 7^{ème} directive aux différents droits nationaux. Dans son contenu, la 7^{ème} directive oblige les sociétés européennes constituées sous forme de groupe, à publier des comptes consolidés dans des formes harmonisées prescrites. Il s'agit certes de réduire les différences intra-communautaires, mais d'un arrimage aux normes internationales (en particulier IAS 27, IAS 28 et IAS 31). Nobes (1992) a souligné la forte influence exercée sur la 7^{ème} directive par le modèle comptable anglo-hollandais.

Ainsi que le révèle le tableau 6 (ci-après), le Sysco apparaît à nouveau comme un cadre fédérateur de toutes les évolutions qui viennent d'être décrites.

Tableau 6 : Structure du droit comptable et correspondance avec les directives européennes

| Titre du droit comptable OHADA | Contenu | Correspondance avec les directives européennes |
|---------------------------------------|--|---|
| I | Comptes personnels | 4 ^{ème} directive |
| II | Comptes consolidés et comptes combinés | 7 ^{ème} directives |
| III | Dispositions pénales | - |
| IV | Dispositions finales | - |

Source : Droit comptable OHADA et Brandao (1997)

La structure générale du droit comptable OHADA ainsi résumée, montre à l'évidence que ce référentiel est un cumul de la 4^{ème} et de la 7^{ème} directive européenne à travers le contenu des titres 1 et 2 notamment. De ce point de vue, le référentiel peut être inscrit dans la logique du modèle anglo-saxon dont sont inspirés les directives elles-mêmes. En revanche, dans les dispositions finales, le référentiel reconduit largement des thèmes chers au modèle comptable continental tels que le plan et le fonctionnement des comptes.

Conclusion

Malgré les acquis, l'harmonisation comptable à l'échelle internationale est encore un processus inachevé dans la mesure où la dichotomie entre le modèle continental et le modèle anglo-saxon reste une réalité. Pour les référentiels comptables périphériques, le problème est d'abord celui du positionnement par rapport à ces deux modèles dominants. Suivant cette préoccupation et partant d'une grille fondée sur les modèles comptables purs, l'objectif de ce papier a été de situer le Sysco, par rapport à la dichotomie ainsi soulignée. Quatre critères ont été identifiés comme étant suffisamment caractéristiques des différences entre les modèles dominants à savoir : les destinataires visés par le normalisateur, la démarche épistémologique sur laquelle repose la construction de la réalité comptable (plan comptable-cadre ou plan cadre conceptuel), le contenu et le format des états de synthèse comptable et la structure juridique du texte consacrant le référentiel comptable.

La principale conclusion à laquelle l'analyse conduit est que le Sysco apparaît non pas comme un référentiel dominé, mais bien comme un cadre qui tend à réconcilier en tout point de vue les modèles comptables dominants. Cette conclusion reste toutefois tributaire de l'approche méthodologique sous-jacente ayant consisté à analyser les référentiels comptables et non les pratiques comptables dans leurs mises en œuvre. Sans doute, l'orientation de l'analyse vers cette deuxième approche est une étape nécessaire pour le renforcement de la conclusion mise en évidence.

Références Bibliographiques

- Amblard, M. (2002). *Comptabilité et conventions*. L'Harmattan.
- Anonyme. (2000). *Acte Uniforme Relatif au droit comptable*. OHADA.
- Brandao, E. (1997). Harmonisation comptable en Europe: Aperçu 1. *FINECO*, 7 (1) : 41-66.
- Causse, G. (2000). Comptabilité et développement. In Colasse, B. (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Paris, Economica, pp 597-610.
- Causse, G. (1999). Vingt ans de normalisation comptable et de PCG : son influence dans les pays d'Afrique francophone. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, les Vingt ans de l'AFC, pp 211-222.
- Colasse, B. (2000). Harmonisation comptable internationale. In Colasse, B. (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Paris, Economica, pp 757-770.
- Collette, C. et Richard, J. (2002). *Comptabilité générale : Les systèmes français et anglo-saxons*. Paris, Dunod.
- Ding, Y., Jeanjean, T. et Stolowy, H. (2005). Why do national GAAP differ from IAS ? The role of culture. *The International Journal of Accounting* 40: 325-350.
- Gouadain, D. (2000). Le Syscoa, ce méconnu. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 6(1) :85-99.
- Hoarau, C. (1995). L'harmonisation comptable internationale : Vers la reconnaissance mutuelle normative ?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 1, vol. 2, pp 75-88.
- Myddelton, D. R. (1995). Accountants without standards?. IEA Hobart paper 128, Institute of Economics Affairs, Londres.
- Nobes, C. W. (1998). The future shape of harmonization: Some responses. *The European Accounting Review* 7: 323-330.
- Nobes, C. W. et Parker, R. (éd.) (2004). *Comparative International Accounting*, Prentice-Hall.
- Nobes, C.W. (1983). A Judgemental international classification of financial reporting practices. *Journal of Business Finance and Accounting*, Printemps.
- Pérochon, C. (2000). Normalisation Comptable francophone. In Colasse, B. (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Paris, Economica, pp 371-382.
- Richard, J. (1999). Vingt ans de normalisation comptable française en Europe : Grandeur ou décadence ?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, les Vingt ans de l'AFC, pp 223-232.
- Salter, S. B. et Douppnik, T. S. (1992). The relationship between legal systems an accounting practices: a classification exercice. *Advances in International Accounting*, vol. 5: 3-22.
- Tay, J. S. et Parker, R. (1990). Measuring international harmonization and standardization. *Abacus* 26 (1): 71-88.
- Van der Tas, L. (1992). Evidence of EC financial reporting practice harminization. *The European Accounting Review* 1: 69-104.
- Van Hulle, K. (1990). L'acquis communautaire en matière comptable. Rapport I In Commission des Communautés Européennes, L'avenir de l'harmonisation comptable dans la communauté européenne, compte rendu de la conférence de Bruxelles des 17-18 janvier, Office des publications officielles, Luxembourg, 93 pages.
- Walton, P. (2008). *La comptabilité anglo-saxonne*. Paris, La Découverte.
- Wyatt, A. R. (1992). An era of harmonization. *Journal of International Management and Accounting* 4: 63-68.