

## **Le dispositif de normalisation comptable dans la zone Ohada : un état des lieux**

## **The accounting standard-setting system in the Ohada zone: an inventory**

**KOUAME Komoudh David Yann**

Enseignant chercheur

Unité de Formation et de Recherche des Sciences Économiques et de Gestion

Université Jean Lorougnon Guédé Daloa

Laboratoire de Recherche en Économie et Gestion

Côte d'Ivoire

**ydkouame1@gmail.com**

**Date de soumission** : 29/08/2023

**Date d'acceptation** : 14/10/2023

**Pour citer cet article** :

Kouamé. K. (2023) «Le dispositif de normalisation comptable dans la zone Ohada : un état des lieux », Revue Française d'Économie et de Gestion «Volume 4: Numéro 10 » pp :354 – 367.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



## Résumé

Cet article analyse le dispositif de normalisation comptable dans la zone Ohada en le comparant aux formes dominantes existantes, la forme « comité d'experts » et la forme « représentant des parties prenantes ». Cette étude basée sur une étude documentaire permet de mettre en évidence les principaux traits caractéristiques de la normalisation comptable dans la zone Ohada afin de faire des recommandations normatives. Dans l'Ohada, le dispositif de normalisation présente les principaux traits suivants : une normalisation interétatique par un comité d'experts, placé sous la tutelle des pouvoirs publics ; une normalisation à partir d'un plan comptable qui inclut un cadre conceptuel explicite ; le plan comptable est une annexe à la loi comptable. Nous recommandons l'inclusion des différentes parties prenantes afin d'accroître la légitimité politique de la CNC Ohada, un normalisateur interétatique.

**Mots clés :** normalisateur interétatique ; légitimité technique ; légitimité politique ; CNC Ohada.

## Abstract

This article analyzes accounting standard-setting system in Ohada zone by comparing it to existing dominant forms, namely "expert committee" form and "stakeholder representative" form. This study, based on a documentary study, highlight the key characteristics of accounting standard-setting in Ohada zone in order to make normative recommendations. In OHADA, the standard-setting exhibits the following main features: inter-state standard-setting by an expert committee, under the supervision of public authorities, standard-setting based on an accounting plan that includes an explicit conceptual framework; the chart of accounts is an annex to the accounting law. We recommend the inclusion of various stakeholders to enhance the political legitimacy of Ohada CNC, an interstate standard-setter.

**Keywords :** interstate standard-setter ; technical legitimacy ; political legitimacy ; CNC Ohada

## Introduction

L'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (Ohada) est une organisation qui regroupe 17 pays d'Afrique subsaharienne<sup>1</sup>. Ces pays sont des pays en développement qui ont un tissu économique dominé par de très petites entreprises, de petites et moyennes entreprises. Du fait de la proximité des pays fondateurs de cette organisation avec la France, le dispositif de normalisation dans ces pays a longtemps été influencé par l'école de comptabilité euro-africaine (Elad, 2014). Dans le but de redynamiser son processus de normalisation comptable, l'Ohada a créé en 2009, la Commission de Normalisation Comptable (CNC Ohada).

Colasse (2015, p. 143) rappelle qu'un normalisateur doit posséder une double légitimité, la légitimité technique et la légitimité politique ou représentative. La légitimité technique permet de s'assurer que le normalisateur puisse prendre en compte les besoins croissants et complexes dans les relations entre l'entreprise et ses partenaires. Une forte légitimité technique est associée au modèle de normalisation par la forme « comité d'experts ». La légitimité politique, quant à elle, permet de s'assurer que les normes seront acceptées par les parties prenantes. Une forte légitimité représentative ou politique est associée à la forme « représentant des parties prenantes ».

Cet article analyse, à partir d'une étude documentaire, le dispositif de normalisation dans la zone Ohada en le comparant aux formes dominantes existantes, la forme « comité d'experts » du modèle anglo-saxon et la forme « représentants des parties prenantes » du modèle euro-africain. Les questions de recherche auxquelles nous tentons de répondre sont les suivantes : quelles sont les caractéristiques du modèle de normalisation comptable retenu dans l'espace Ohada ? Comment peut-on l'améliorer ? Cette étude présente l'intérêt de mettre en évidence les défis à relever pour que le dispositif de normalisation comptable de l'Ohada atteigne ses objectifs de façon efficiente.

La suite de notre propos est organisée comme il suit. Une première section passe en revue les principales caractéristiques des formes dominantes de la normalisation comptable en nous appuyant sur les dispositifs de normalisation de l'*IFRS Foundation* pour le modèle anglo-saxon et celui de la France au cours des 1957 à 1995 pour le modèle euro-africain. Nous évoquons la

---

<sup>1</sup> L'Ohada est une organisation sous régionale africaine qui regroupe 17 membres que sont le Bénin, le Burkina Faso, le Cameroun, la Centrafrique, les Comores, le Congo, la Côte d'Ivoire, le Gabon, la Guinée, la Guinée Bissau, la Guinée équatoriale, le Mali, le Niger, la République Démocratique du Congo, le Sénégal, le Tchad et le Togo.

composition, le fonctionnement et le financement des organismes de normalisation avant de relever les avantages et limites de ces modèles de normalisation comptable. Une seconde section décrit le dispositif de normalisation comptable dans l'espace Ohada en le comparant aux modèles dominants dans le but de faire des recommandations normatives.

### 1. Les formes dominantes de la normalisation comptable : une revue de la littérature

Deux modèles comptables dominants, le modèle actionnarial anglo-saxon et le modèle partenarial euro-africain, se sont imposés dans la littérature. Ces deux modèles comptables ont des caractéristiques différentes synthétisées par Colasse (2012, 2015) dans le tableau 1 ci-dessous.

De ces deux modèles comptables dominants, procèdent deux formes de normalisation comptable, la normalisation par le *Comité d'experts* qui correspond au modèle actionnarial anglo-saxon et celle par les *Représentants des parties prenantes* qui correspond au modèle partenariale euro-africain<sup>2</sup> (Colasse, 2012, pp. 64-68 ; Chantiri-Chaudemanche, 2009, pp. 1113-1117). Ces deux formes dominantes sont associées à deux types de légitimité du normalisateur, la légitimité technique pour la forme « Comité d'expert » et la légitimité politique pour la forme « représentant des parties prenantes ».

**Tableau N°1. Les modèles comptables dominants**

	<b>Le modèle anglo-saxon</b>	<b>Le modèle européen continentale</b>
Utilisateurs de l'information comptable visés	Essentiellement les investisseurs <i>stockholders</i> (actuels et potentiels)	Une gamme relativement étendue ou <i>stakeholders</i> (Associé, État, Banque, Fisc, personnel, ...)
Principes comptables privilégiés	Principe de <i>True and fair view</i> Principe de <i>substance over form</i>	Principe de régularité (conformité de la pratique à la règle) et de sincérité
Latitude laissée aux professionnels de la comptabilité	Étendue	Faible
Lien entre comptabilité et fiscalité	Faible	Fort
Rôle de la comptabilité	Aide à la décision	Reddition de comptes

Source : Colasse (2012, p.52 ; 2015, p. 144)

<sup>2</sup> Colasse identifie deux formes institutionnelles de la normalisation comptable, le représentant et l'expert (Colasse, 2012, p. 64-68)

### 1.1. La forme *comité d'experts* dans la comptabilité anglo-saxonne

La comptabilité anglo-saxonne a pour rôle de donner une information pertinente aux investisseurs boursiers. Son modèle de normalisation est basé sur un comité de techniciens chevronnés, capable de répondre à la demande de normes qui puissent prendre en compte la complexité des opérations qui se déroulent sur les marchés boursiers, pour les besoins d'un acteur identifié. Pour illustrer ce modèle de normalisation, nous faisons référence à la normalisation comptable selon l'*International Accounting Standard Board* (IASB), normalisateur de l'*IFRS Foundation*<sup>3</sup>.

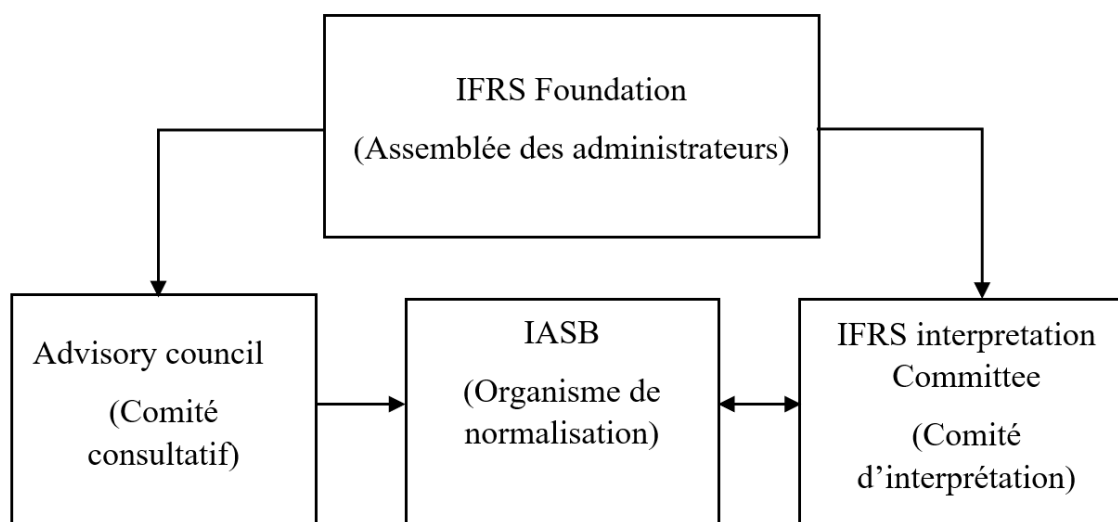
Créée en 1973, l'*International Accounting Standard Committee* (IASC) va se reformer en 2000 dans le but d'assurer son indépendance vis-à-vis des États, de la profession comptable et des organisations internationales. L'organisme nouveau comprend désormais une fondation, l'*IFRS Foundation* ; un collège consultatif, l'*IFRS advisory council* ; un comité chargé de l'élaboration des normes financière, l'IASB, et un comité d'interprétation des normes financières, l'*IFRS interpretation committee*.

L'*IFRS foundation* comprend 22 administrateurs appelés *Trustees*. Ils veillent à l'indépendance vis-à-vis des parties prenantes et à l'indépendance financière des différents organes de la Fondation. L'*IFRS advisory council* est établi sous la forme d'un collège consultatif des parties prenantes. 51 organisations y sont représentées par 50 individus, nommés par les *Trustees*, les administrateurs de la Fondation IFRS. Ce collège des parties prenantes comprend des investisseurs, des analystes financiers et d'autres utilisateurs d'états financiers, ainsi que des préparateurs, des universitaires, des auditeurs, des régulateurs, des organismes comptables professionnels et des normalisateurs. Le normalisateur comptable, l'IASB est un comité d'experts de 17 membres nommés par les *Trustees*. Leur présence dans le *Board* ne peut excéder deux mandats d'une durée totale de dix ans. L'*IFRS Interpretations Committee* comprend 14 membres votants nommés par les *Trustees*. Ces membres sont chargés d'interpréter les normes IFRS.

---

<sup>3</sup> Les informations proviennent du site Internet de l'*IFRS Foundation* [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) consulté au cours du mois de juillet 2018.

**Figure 1. Le dispositif de normalisation internationale en 2018**

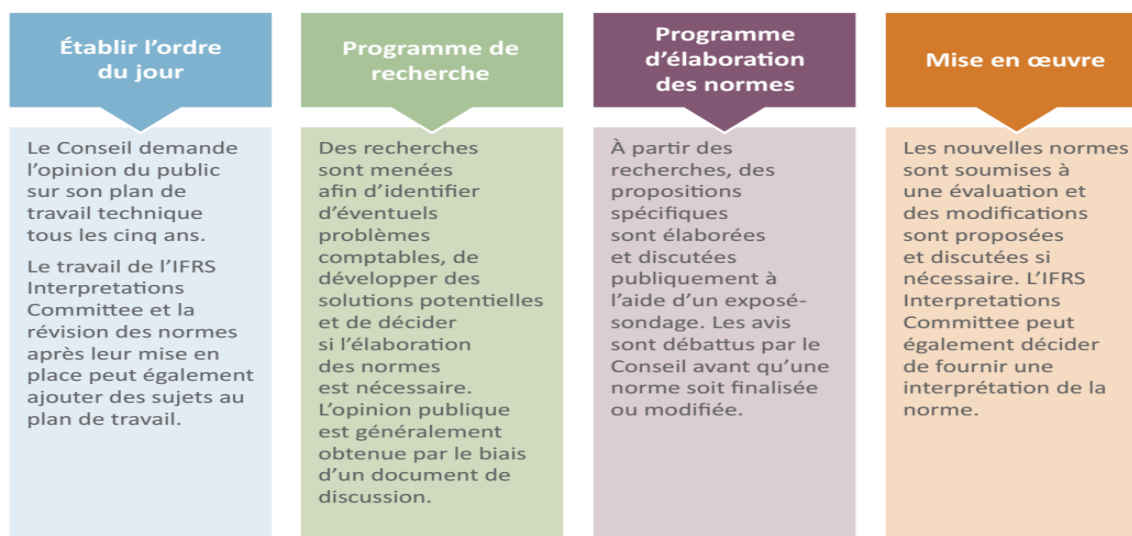


**Source : adapté de Chantiri-Chaudemanche, 2009, p.1117**

L'*IFRS Foundation* et ses différents organes mettent en œuvre une procédure de consultation du public appelé *due process*. Le *due process*, est une procédure de consultation du public dans la normalisation comptable aux États-Unis d'Amérique qui est utilisées depuis les années 1960 (Le Manh, 2016, p. 337). Le tableau 2 ci-après décrit la procédure d'élaboration des normes financières de l'IASB.

La forme de normalisation de l'IASB présente l'avantage de réunir des techniciens chevronnés pour répondre aux besoins d'un utilisateur identifié, l'investisseur boursier. Pour répondre aux besoins en informations de sa cible, l'IASB a fait le choix de garantir son indépendance vis-à-vis des parties prenantes ; ce qui justifie la réforme engagée dans les années 2000.

Cette forme de normalisation qui a une forte légitimité technique souffre toutefois d'un manque de légitimité politique que tente de combler le comité consultatif et la procédure de consultation du public, le *due process*. Il faut rappeler que le *due process*, s'il a l'avantage d'être transparent, est dominé par certaines parties prenantes, les quatre plus grands cabinets d'audit (les big 4) et les grandes entreprises (Le Manh, 2012, 2009). Cette forme de normalisation s'oppose, en de nombreux points, à la forme de normalisation par le collège des parties prenantes.

**Tableau N°2. La procédure d'élaboration des normes comptables à l'IASB**

Source : IFRS Foundation, *Qui sommes-nous ?*

### 1.2. Le collège des parties prenantes de la comptabilité euro-africaine

La normalisation euro-africaine a pour objectif de satisfaire les besoins de diverses parties prenantes. Pour atteindre cet objectif, le normalisateur regroupe en son sein l'ensemble des parties prenantes à la vie de l'entreprise. Ce modèle pur a tendance à disparaître du fait de l'harmonisation comptable internationale et de la complexité des IFRS.

Le modèle de normalisation partenariale a atteint son apogée avec la normalisation par le Conseil National de Comptabilité Français (CNC Français) avant la réforme de 1996-1998 (Colasse et Standish, 1998). Cette période, de 1957 à 1995 en France, est « *marquée par une large collégialité délibérative et une forte tutelle de l'État* » (Hoarau, 2016, p.288). Chantiri et Touchelay (2014, p. 93) analysent la réforme du CNC Français de 1996-1998 comme une « *rupture avec la tradition collégiale et une remise en cause entre les acteurs socio-économiques* ». Le tableau 3 ci-après montre l'évolution représentative du CNC Français au cours de la période 1957-1995.

**Tableau N°3. L'évolution de la structure de la composition du CNC**

Catégorie de membres	1957	1971	1992
Pouvoir public	24 (36,4%)	28 (33,7%)	28 (27,2%)
Profession comptable	17 (25,8%)	24 (28,9%)	36 (34,9%)
Monde économique et social	15 (22,7%)	16 (19,3%)	24 (23,3%)
Total	66 (100%)	83 (100%)	103 (100%)
Dont experts nommés	10 (15,1%)	15 (18,1%)	15 (14,6%)

Source : Hoarau, 2016, p. 289

Le CNC français subit trois réformes dans le but d'assurer la représentativité des parties prenantes. Ces réformes renforcent la représentativité de la profession comptable et des acteurs du monde économiques et sociales (directeurs de comptabilité, patronats, syndicats, enseignants, etc.). Il atteint 103 membres jusqu'au décret de 1996. Toutefois, le CNC français reste un organisme consultatif auprès des pouvoirs publics français, qui garantissent son indépendance financière (Chantiri-Chaudemanche, 2009, p. 1114).

À la suite des travaux de Colasse et Standish (1998), Hoarau (2016, p. 288-289) énonce les principaux traits de la normalisation « à la française » :

- une très grande diversité de parties prenantes ou d'intérêts représentés au sein du normalisateur ;
- un mode d'élaboration de la norme fondé sur une collégialité délibérative ;
- un normalisateur uniquement consultatif et sous la tutelle de l'État ;
- une normalisation par la voie d'un plan comptable.

Cette forme de normalisation a l'avantage d'accroître la légitimité politique du normalisateur. Les normes comptables issues d'un consensus des parties prenantes sous la tutelle des pouvoirs publics n'ont pas besoin d'un dispositif coercitif important. Ceci explique une moindre importance de la profession comptable par rapport aux pays de tradition anglo-saxonne. Toutefois, elle manque de légitimité technique. La recherche de consensus entre les parties prenantes se fait souvent au détriment d'une cohérence d'ensemble.

L'analyse des formes dominantes des normalisateurs comptables permet de proposer le tableau ci-après :

**Tableau N°4. Synthèse des principales caractéristiques des normalisateurs étudiés**

	<b>IASB</b>	<b>CNC Français</b>
<b>Utilisateurs de l'information comptable visée</b>	Investisseurs	Parties prenantes
<b>Forme du normalisateur</b>	Expert	Représentant des parties prenantes
<b>Légitimité du normalisateur</b>	Forte légitimité technique	Forte légitimité politique
<b>Tutelle</b>	Organisme Indépendant	Pouvoirs publics

**Source : l'auteur**

## **2. Le normalisateur comptable dans l'Ohada : état des lieux et implications**

Dans l'espace Ohada, le référentiel comptable est composé d'une loi comptable dénommée Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière (AUDCIF) et de son annexe, le Syscohada. Les entreprises cotées sur un marché boursier de l'espace Ohada ont l'obligation de présenter des comptes selon le référentiel IFRS<sup>4</sup> en sus des états consolidés selon le Syscohada. Les actes uniformes sont des lois communautaires adoptées par le Conseil des Ministres de l'Ohada. Pour leur adoption, ils suivent une procédure prévue par l'article 7 du traité révisé de l'Ohada. Ces lois sont directement applicables dans les États-parties sans autres formalités.

Le normalisateur comptable de l'Ohada est placé sous la tutelle du Secrétariat Permanent de l'organisation. Le Secrétariat permanent de l'Ohada prépare, avec l'appui technique de la CNC Ohada, les avant-projets d'actes uniformes qu'il soumet aux États-parties qui doivent faire des remarques et observations écrites dans un délai de 90 jours. Ce délai peut être prorogé pour une durée équivalente. Les remarques et observations écrites des États-parties sont transmises à la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA) qui se prononce par avis dans un délai de 60 jours. Le projet d'acte uniforme est mis à l'ordre du jour du Conseil des Ministres à venir pour adoption. L'acte uniforme est ensuite publié au journal officiel de l'Ohada.

Contrairement à la loi comptable, l'article 5 de l'AUDCIF prévoit que l'annexe à cette loi, le Syscohada, soit mis à jour par voie de décisions du Conseil des Ministres sur avis et recommandation de la CNC Ohada. Cette procédure, plus simple que la procédure d'adoption des actes uniformes, met le normalisateur comptable, la CNC Ohada, au cœur du dispositif de mise à jour du référentiel comptable de l'Ohada. Dans l'espace Ohada, la comptabilité a pour rôle de satisfaire les besoins en informations des diverses parties prenantes.

### **2.1. La CNC Ohada : un normalisateur interétatique**

La CNC Ohada a été institué par le règlement 002/2009/CM/OHADA. Elle est chargée selon l'article 2 du règlement l'instituant (1) d'élaborer tout projet de réforme des règles comptables ; (2) d'élaborer des projets de mise à jour permanente du système comptable, en fonction de l'évolution juridique, économique, et financière internationale ; (3) de suivre et de veiller à la mise en application du système Ohada dans les États-parties et (4) d'élaborer des projets de normes comptables sectorielles.

---

<sup>4</sup> L'Ohada a prévu un système comptable pour les très petites entreprises, le système minimal de trésorerie basé sur une comptabilité en recette/dépense.

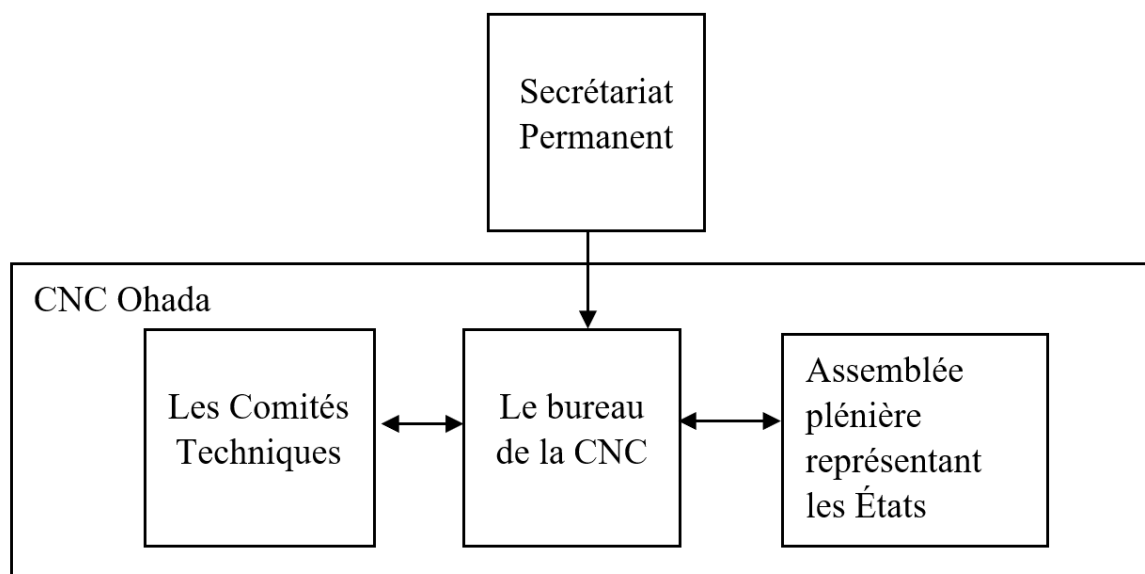
La CNC Ohada est composé de deux représentants par États-parties au traité de l'Ohada. L'un des membres est un expert-comptable désigné par l'ordre des experts comptables du pays ; l'autre est désigné par le normalisateur comptable nationale. La CNC Ohada compte au moins 17 membres experts comptables sur les 34 membres qui composent l'Assemblée plénière<sup>5</sup>. Hormis les 34 membres avec voix délibératives, la CNC Ohada comprend dans son Assemblée Plénière, sans voix délibérative, un représentant de la Conférence Interafricaine du Marché de l'Assurance (CIMA), un représentant de la Conférence interafricaine de la prévoyance sociale (Cipres) et un représentant des commissions bancaires des États-parties, tous qualifiés dans les domaines financiers et comptables. Le Secrétaire Permanent de l'Ohada peut, sur proposition du Président de la CNC Ohada, faire appel à des personnes reconnues pour leurs compétences dans la normalisation comptable. Les membres de la CNC Ohada qui constituent l'Assemblée plénière sont nommés pour une durée de 3 ans renouvelable. Ni le règlement instituant la CNC Ohada, ni son règlement intérieur, n'exigent que les membres se consacrent exclusivement à leur activité à l'intérieur de la CNC Ohada ; « *les membres de la CNC OHADA n'assurent pas une fonction permanente et salariée* » (Correspondance par courrier électronique du 04 juillet 2017 avec la CNC Ohada). Le Président et le Vice-président de la CNC Ohada sont élus au sein de la CNC Ohada pour une durée de trois ans renouvelable une fois. Le Président est choisi parmi les membres experts comptables. Il met en place le Bureau de la CNC Ohada.

Outre l'Assemblée Plénière, la CNC Ohada comprend un Bureau et des Comités Techniques. Un comité d'urgence peut se réunir pour statuer sur des projets d'avis ou de recommandations de la CNC Ohada. Le Comité d'Urgence statue dans un délai d'un mois à compter de sa date de saisine. Le Bureau comprend le Président, le Vice-président et les Présidents des comités techniques. Selon l'article 8 du règlement intérieur de la CNC Ohada, il peut « *décider de soumettre à la consultation publique, des études, des projets de normes nouvelles et des projets d'avis ou recommandations* ». Cette décision du bureau doit être adoptée par l'Assemblée Plénière et soumise au Secrétariat Permanent pour validation.

---

<sup>5</sup> Aucune information publique n'est disponible sur le profil des membres actuels de la CNC Ohada. Les correspondances avec la CNC Ohada ne nous ont pas permis d'avoir plus d'informations.

**Figure 2. La CNC Ohada dans le dispositif de normalisation comptable de l'Ohada**



**Source : l'auteur, inspiré de Chantiri-Chaudemanche, 2009**

Les principaux traits de la normalisation dans l'Ohada peuvent être énoncés comme suit :

- une normalisation par comité d'experts représentant les professions comptables et les organismes de normalisation des États-parties ;
- un normalisateur uniquement consultatif et sous la tutelle des pouvoirs publiques ;
- une normalisation comptable par la voie d'un plan comptable qui inclut un cadre conceptuel explicite. Le plan comptable est une annexe à la loi comptable.

La mise en évidence des principales caractéristiques du normalisateur de l'Ohada nous permettent tirer des enseignements et de faire les recommandations qui suivent.

## **2.2. Les implications et recommandations**

L'analyse du dispositif de normalisation dans la zone Ohada met en évidence des contraintes différentes qui pèsent sur le normalisateur d'organisation internationale regroupant plusieurs pays, le normalisateur interétatique. La CNC Ohada a un défi important à relever, l'inclusion des parties prenantes dans le but d'accroître sa légitimité politique.

La normalisation comptable interétatique fait intervenir des acteurs nouveaux et à des mécanismes de régulation spécifiques (Colasse, 2005, p. 41). L'Ohada a fait le choix d'une organisation interétatique à caractère public, la CNC Ohada. Il se pose le problème de la représentativité des États-parties et des parties prenantes. La CNC Ohada n'inclut pas les parties prenantes dans son dispositif de normalisation. Elle n'a pas fait le choix d'un comité consultatif mais peut soumettre ses projets de réforme à la procédure de consultation du public après

adoption en Assemblée Plénière et validation par le Secrétaire Permanent de l'Ohada. Il ne paraît pas judicieux, à notre avis, de constituer l'organisme de normalisation comptable à partir des représentants des parties prenantes des différents États ; l'Ohada prendrait le risque de mettre en place un normalisateur avec un effectif pléthorique. La solution pourrait provenir d'une utilisation systématique de la procédure de consultation du public prévue par le règlement intérieur de la CNC Ohada. L'Ohada devra s'assurer qu'une procédure transparente soit mise en place afin de prendre en compte les avis et remarques des différentes parties prenantes.

Le processus dominé actuellement par les experts comptables peut contribuer à une complexification croissante des normes comptables (Colasse, 2005, p. 34). Aussi, ces normes peuvent être déconnectées des réalités économiques et sociales des États-parties et être rejetées par les producteurs de comptes. Par ailleurs, des normes plus complexes demanderont une plus grande intervention des vérificateurs.

### **Conclusion**

Cet article de réflexion analyse le dispositif de normalisation de l'Ohada en le comparant aux formes dominantes identifiées par la littérature. Le dispositif de normalisation dans le modèle anglo-saxon de comptabilité est caractérisé par la forme « comité d'expert » qui permet d'assurer la légitimité technique ; un comité consultatif et la procédure de consultation du public, *due process*, permettent d'assurer la légitimité politique ou représentative du normalisateur. Le normalisateur est sous la tutelle d'une fondation qui assure son indépendance vis-à-vis des parties prenantes. Dans le modèle anglo-saxon, la comptabilité a pour rôle de satisfaire les besoins en information de l'investisseur boursier. La forme concurrente est la forme « représentants des parties prenantes », caractéristique du modèle euro-africain de comptabilité. Cette forme réunit l'ensemble des parties prenantes sous la tutelle des pouvoirs publics au sein de l'organe de normalisation. Elle bénéficie d'une forte légitimité politique mais souffre d'un manque de légitimité technique ; ce que tente de combler la forte proportion des personnes ayant une compétence en normalisation comptable dans l'organisme de normalisation comptable. Le normalisateur dépend financièrement des pouvoirs publics. Dans cette forme, la comptabilité a pour but de satisfaire les besoins en information de diverses parties prenantes.

Le normalisateur comptable de l'Ohada semble avoir une forme unique. Il est sous la forme d'un comité dominé par les experts-comptables représentant les États-parties sous la tutelle des pouvoirs publics. La comparaison de ces formes avec le dispositif de normalisation permet de relever ce qui suit. Un comité représentatif des parties prenantes, conformément au modèle

partenarial, n'est pas prévu mais le règlement donne la possibilité à la tutelle politique de recourir à la procédure de consultation du public. Ce modèle jouit d'une légitimité technique justifiée par la volonté d'un rapprochement avec les IFRS mais souffre d'un manque de légitimité politique. En effet, le rôle de la comptabilité dans l'espace Ohada n'a fait pas changé ; il demeure la satisfaction des besoins en information de multiples parties prenantes. Par ailleurs, l'Ohada reste dépendante du financement de la Banque Mondiale ; la CNC Ohada aussi.

Le dispositif de normalisation comptable dans l'espace Ohada est à améliorer pour lui donner les moyens d'atteindre ses objectifs : faire face à la complexité des IFRS, la principale source d'inspiration pour l'évolution du référentiel comptable dans la zone et répondre aux besoins en information de multiples acteurs. L'atteinte de cet objectif passe par l'inclusion des parties prenantes dans le processus d'élaboration des normes comptables.

La principale limite de notre étude est qu'elle n'a pas été complétée par le point de vue des acteurs. Elle s'appuie essentiellement sur notre réflexion et les écrits afférents. Aussi, les formes dominantes utilisées pour constituer la grille d'analyse de la normalisation comptable semble insuffisante. En effet, la normalisation comptable interétatique relève d'acteurs et de mécanismes différents de la normalisation nationale. (Colasse 2005, p. 41).

À l'issue de cette étude, il semble que la forme efficiente du normalisateur comptable soit liée au rôle assigné à la comptabilité dans l'État ou la région. Cette proposition de recherche devra faire l'objet de validation empirique dans des recherches futures. Par ailleurs nous constatons la création d'organismes chargés des questions de normalisation qui travaillent pour le compte de regroupements de pays. Ces organismes de normalisations (ou les organismes consultatifs dans ses domaines) des organisations interétatiques comme l'Union Européenne ou l'Ohada, semblent avoir des formes et des modes de fonctionnement différents des organismes de normalisation étatiques et encore mal connus. Des études de cas permettraient de prendre en compte les spécificités de leurs organisations et fonctionnements, et les conséquences de ces derniers dans l'élaboration des normes comptables.

## **BIBLIOGRAPHIE**

Bampoky, B. (2017). Les difficultés de normalisation comptable dans l'espace OHADA. Communication au Congrès CCA. France.

Causse, G., & Ebondo, W. M. (2017). Les normes comptables internationales: facteur de développement économique, effet de mode ou "cheval de Troie". Application aux pays

- de l'Ohada. Revue CAMES Série Economie et Gestion (N°3 - spécial 1ère Journée d'Etude Africaine en Comptabilité Contrôle (JEACC)).
- Chantiri, R., & Touchelay, B. (2014). La dimension partenariale de la normalisation comptable en France, une exception? Dans A. Burlaud, Comptabilité, Finance et Politique. De la pratique à la théorie: l'art de la conceptualisation (pp. 89-96). ECS.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2009). Organismes de normalisation comptable. Dans B. Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit (pp. 1109-1119). Paris: Economica.
- Chantiri-Chaudemanche, R., & Pochet, C. (2012). La normalisation comptable: l'expert, le politique et la mondialisation. Dans M. Nikitin, & C. Richard, Comptabilité, société et politique. Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse (p. 372). Paris: Economicca.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. Dans M. Capron, Les normes comptables internationales instruments du capitalisme (pp. 27-48). Paris: La Découverte.
- Colasse, B. (2012). Les fondements de la comptabilité. Paris: La Découverte.
- Colasse, B. (2015). Dictionnaire de comptabilité. Nièvre: La Découverte.
- Colasse, B., & Standish, P. (1998). De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable. Comptabilité - Contrôle - Audit, 4(2), (pp. 5-27).
- Elad, C. (2014). The development of accounting in the franc zone countries in Africa. International Journal of Accounting, (pp. 1-26).
- Hoarau, C. (2016). Conseil National de Comptabilité: un État dominant (1946-1995). Dans D. Bensadon, N. Praquin, & B. Touchelay, Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises (pp. 288-290). Villeneuve d'Ascq: Septentrion.
- Le Manh, A. (2012). Une analyse du due process dans le cadre de la normalisation comptable: le cas du projet de comprehensive income par l'IASB. Comptabilité - Contrôle - Audit, 18(1), (pp. 93-120).
- Le Manh, A. (2016). Normalisation (due process). Histoire du due process (1960 et après). Dans D. Bensadon, N. Praquin, & B. Touchelay, Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises (pp. 337-338). Villeneuve d'Ascq: Septentrion.