



E. A. D.

Ecole Africaine de Développement

Direction Générale : 80, Rue Massoukou Mougali

BP : 5509 – Tél : 04 444 98 05 E-mail : eadcongo@yahoo.fr

Brazzaville- République du Congo

MONOGRAPHIE

EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME DE LICENCE PROFESSIONNELLE.

OPTION : ECONOMIE ET GESTION D'ENTREPRISE

Thème :

**STANDARDISATION COMPTABLE DES ORGANISATIONS À BUT NON
LUCRATIF SELON LE SYSCBNL : CAS DE L'ASSOCIATION
OBSERVATOIRE AFRICAINE DES RESSOURCES HUMAINES (OARH)**

Présentée et soutenue publiquement par :

Sous la direction de :

Mme **EBAKA** Annie Chantal Junior

M. KIGNOUMBA MITAMONA Michel

Formateur à l'Ecole Africaine de Développement
(EAD)

Doctorant en Management des Finances

ANNEE ACADEMIQUE 2024 - 2025

DÉDICACE

Nous dédions ce travail à nos parents :

- Mon père, monsieur **EBAKA** Jean Sabin
- Ma mère, madame **OLOBO** Flora

REMERCIEMENTS

Ce travail, aboutissement d'un long processus de recherche et de réflexion, n'aurait pu voir le jour sans le concours bienveillant de nombreuses personnes et institutions, auxquelles nous tenons à exprimer notre profonde gratitude.

Nos remerciements les plus sincères vont, en premier lieu, à **notre directeur de monographie, KIGNOUMBA – MITAMONA Michel**, dont la disponibilité, la rigueur intellectuelle et la clairvoyance académique ont constitué un véritable guide dans l'élaboration de cette monographie. Ses observations pertinentes et ses conseils méthodologiques ont largement contribué à la qualité scientifique de ce travail.

Nous exprimons également notre reconnaissance à l'ensemble du **corps enseignant** du parcours de l'Économie et Gestion d'Entreprise, pour la richesse des enseignements dispensés et l'encadrement constant dont nous avons bénéficié tout au long de notre cursus.

Nos remerciements s'adressent ensuite à l'**Association Observatoire Africaine des Ressources Humaines (OARH)**, pour l'accueil chaleureux, la disponibilité des responsables et l'accès aux documents administratifs et comptables nécessaires à la réalisation de notre étude. Leur ouverture et leur confiance ont permis d'enrichir substantiellement la dimension empirique de ce travail.

Nous n'oublions pas nos **collègues, amis et camarades de promotion**, dont le soutien moral, les échanges d'idées et la solidarité fraternelle ont rendu cette aventure académique plus humaine et stimulante.

Enfin, nous exprimons une pensée particulière à notre **famille** pour leur amour, leur compréhension et leur patience, ainsi qu'à tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué, par leur bienveillance et leurs encouragements, à l'achèvement de ce travail.

Que chacun trouve ici l'expression sincère de notre gratitude et de notre profond respect.

LISTE DES ABRÉVIATIONS ET ACRONYMES

- **BAD** : *Banque Africaine de Développement*
- **CNC-OHADA** : *Commission de Normalisation Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*
- **CR** : *Compte de Résultat*
- **EBNL** : *Entité(s) à But Non Lucratif*
- **FCFA** : *Franc de la Communauté Financière Africaine*
- **IFRS** : *International Financial Reporting Standards*
- **IFRS for SMEs** : *International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities*
- **IPSAS** : *International Public Sector Accounting Standards*
- **OARH** : *Observatoire Africain des Ressources Humaines*
- **OBNL** : *Organisation(s) à But Non Lucratif*
- **OCDE** : *Organisation de Coopération et de Développement Économiques*
- **OHADA** : *Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*
- **ONG** : *Organisation Non Gouvernementale*
- **SYSCEBNL** : *Système Comptable des Entités à But Non Lucratif*
- **SYSOAHADA** : *Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires*
- **TRE** : *Tableau des Ressources et des Emplois*

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n° 1 : Tableau des dépenses et recettes de l'entreprise OARH	32
Tableau n° 2 : Balance générale des comptes de l'OARH (exercice 23)	37
Tableau n°3 : Compte de résultat de l'OARH (exercice 2023)	39
Tableau n°4 : Bilan de l'OARH au 31 décembre 2023	41
Tableau n° 5 : Synthèse comparative : SYSCOHADA révisé versus SYSCEBNL et implications pour l'OARH.....	45

SOMMAIRE

SOMMAIRE	v
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
CHAPITRE I : FONDEMENTS CONCEPTUELS ET CADRE THÉORIQUE DE LA STANDARDISATION COMPTABLE DES OBNL DANS L'ESPACE OHADA.....	5
I-1. ÉLABORATION DU CADRE CONCEPTUEL	7
I-2. ACTUALITÉ DE LA QUESTION (REVUE DE LA LITTÉRATURE)	11
CHAPITRE II : LA STANDARDISATION COMPTABLE SELON LE SYSCEBNL : CADRE NORMATIF, CONTRAINTES D'APPLICATION ET ENJEUX DE GOUVERNANCE ASSOCIATIVE	16
II-1. CADRE NORMATIF ET CONTRAINTES D'APPLICATION DU SYSCEBNL	17
II-2. ENJEUX DE LA STANDARDISATION POUR LA GOUVERNANCE ASSOCIATIVE	22
CHAPITRE III : DÉVIATION NORMATIVE ET IMPACTS ORGANISATIONNELS : ÉTUDE DE LA STANDARDISATION COMPTABLE AU SEIN DE L'OARH	28
III-1. ÉVALUATION CRITIQUE DES PRATIQUES COMPTABLES DE L'OARH	29
III-2. IMPACTS ET PERSPECTIVES DE LA NORMALISATION COMPTABLE SUR LA GOUVERNANCE ET LA PERFORMANCE DE L'OARH	36
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	47
BIBLIOGRAPHIQUES MOBILISABLES.....	A
TABLE DE MATIERE	J

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Dans un environnement économique mondialisé où la transparence et la comparabilité de l'information financière constituent des impératifs de bonne gouvernance, la question de la **standardisation comptable** s'impose comme un enjeu central, non seulement pour les entreprises à but lucratif, mais également pour les **organisations à but non lucratif (OBNL)**. Ces dernières, bien qu'animées par des objectifs non marchands, mobilisent et gèrent des ressources souvent substantielles, dont l'utilisation requiert rigueur, traçabilité et responsabilité.

L'espace **OHADA** (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires), conscient de cette exigence de transparence, a procédé à une refonte progressive de son dispositif comptable afin d'y intégrer les spécificités des entités non commerciales. Cette démarche a abouti à l'adoption du **Système Comptable des Entités à But Non Lucratif (SYSCEBNL)**, entré en vigueur pour répondre aux besoins particuliers des associations, fondations, ONG et autres structures analogues. Ce référentiel vise à instaurer un cadre normatif cohérent, apte à garantir la comparabilité des états financiers, la fiabilité de l'information et la redevabilité vis-à-vis des parties prenantes internes et externes.

Toutefois, si l'intention normative du SYSCEBNL est de renforcer la gouvernance et la transparence des organisations à but non lucratif, sa **mise en œuvre effective** soulève encore plusieurs interrogations pratiques et méthodologiques. En effet, les associations, souvent confrontées à des contraintes de ressources, de formation et d'infrastructure, peinent parfois à s'approprier pleinement les prescriptions de ce système. C'est dans cette optique qu'il devient pertinent d'examiner, de manière analytique et critique, la portée réelle de la standardisation comptable au sein des OBNL dans le contexte africain, à travers une étude de cas spécifique.

Le cas de l'Association Observatoire Africaine des Ressources Humaines (OARH) apparaît à cet égard particulièrement révélateur. En tant qu'organisation panafricaine œuvrant pour la promotion et la valorisation des ressources humaines sur le continent, l'OARH constitue un exemple significatif d'entité non lucrative confrontée à la nécessité de rendre compte de sa gestion financière dans le respect des normes comptables en vigueur. Son analyse permettra d'apprécier les effets concrets du SYSCEBNL sur la transparence, la performance et la crédibilité financière des organisations du secteur associatif.

La **problématique** centrale de la présente étude se formule dès lors en ces termes : *Comment la standardisation comptable, telle qu'instituée par le SYSCEBNL, contribue-t-elle à l'amélioration de la qualité de l'information financière au sein des organisations à but non lucratif, en particulier dans le cas de l'Association Observatoire Africaine des Ressources Humaines (OARH) ?*

De cette question centrale, découlent deux questions spécifiques ci-après :

- 1. Quel est l'impact du SYSCEBNL sur la qualité (fiabilité, comparabilité, pertinence) de l'information financière de l'OARH ?*
- 2. En quoi le SYSCEBNL améliore-t-il la transparence et la gouvernance financière de l'OARH en réduisant les asymétries informationnelles ?*

Pour répondre à ces questions, la recherche s'appuie sur les **hypothèses** suivantes :

Hypothèse principale

La standardisation comptable instituée par le SYSCEBNL exerce un effet significativement positif sur la qualité de l'information financière au sein de l'OARH, en renforçant sa fiabilité, sa comparabilité et sa pertinence.

Hypothèses subsidiaires

1. L'application des normes du SYSCEBNL améliore substantiellement les attributs qualitatifs de l'information financière (fiabilité, comparabilité, pertinence) produite par l'OARH.
2. Les dispositifs de normalisation du SYSCEBNL contribuent à la réduction des asymétries informationnelles et à l'optimisation de la gouvernance financière de l'OARH, notamment en matière de transparence et de traçabilité des flux.

L'**objectif général** de cette étude est d'analyser l'incidence de la standardisation comptable issue du SYSCEBNL sur la qualité de l'information financière au sein de l'OARH. Plus spécifiquement, il s'agira de :

1. Évaluer l'impact du SYSCEBNL sur les caractéristiques qualitatives de l'information financière (fiabilité, comparabilité, pertinence) de l'OARH.
2. Examiner la contribution du SYSCEBNL à l'amélioration de la transparence et de la gouvernance financière de l'OARH, à travers la réduction des asymétries informationnelles.

Le **champ d'investigation** de la recherche se limite à l'OARH, considérée comme une entité panafricaine représentative des dynamiques de gouvernance associative sur le continent. L'analyse portera notamment sur ses procédures comptables internes, ses états financiers et son dispositif de contrôle.

Sur le plan **méthodologique**, l'étude adoptera une approche à la fois qualitative et analytique, reposant sur trois axes complémentaires :

- Une **recherche documentaire**, mobilisant la littérature scientifique et les textes normatifs relatifs à la normalisation comptable et au SYSCEBNL ;

- Une **étude de cas**, fondée sur l'analyse des documents comptables et administratifs de l'OARH ;
- Des **entretiens oraux semi-directifs**, menés verbalement auprès des responsables financiers et administratifs de l'organisation afin de recueillir des données empiriques sur les pratiques réelles et les difficultés rencontrées.

Enfin, conformément à une démarche académique rigoureuse, le **plan de l'étude** se déploiera en trois chapitres :

- Le **premier chapitre**, consacré à un aperçu général du problème, élaborera le cadre conceptuel et théorique relatif à la standardisation comptable des entités à but non lucratif.
- Le **deuxième chapitre** s'attachera à l'analyse des spécificités et contraintes de l'application du SYSCEBNL, en lien avec la gouvernance associative.
- Le **troisième chapitre** portera sur l'étude empirique du cas de l'OARH, permettant d'évaluer le degré d'intégration du SYSCEBNL et d'en dégager les effets et perspectives.

Ainsi structurée, cette monographie ambitionne de contribuer à la réflexion sur la pertinence et l'efficacité de la standardisation comptable dans le secteur non lucratif africain, tout en mettant en lumière le rôle du SYSCEBNL dans la consolidation de la transparence et de la redevabilité des organisations associatives.

CHAPITRE I : FONDEMENTS CONCEPTUELS ET CADRE THÉORIQUE DE LA STANDARDISATION COMPTABLE DES OBNL DANS L'ESPACE OHADA

La compréhension du phénomène de **standardisation comptable des organisations à but non lucratif (OBNL)** requiert une mise en perspective conceptuelle et théorique approfondie, tant les enjeux qu'il recouvre dépassent la simple dimension technique de la comptabilité. En effet, dans un environnement économique marqué par la recherche croissante de transparence et de comparabilité de l'information financière, les OBNL se trouvent au cœur d'un double impératif : garantir la **fiabilité des états financiers** et affirmer leur **légitimité institutionnelle** auprès de parties prenantes de plus en plus exigeantes (donateurs, bailleurs, pouvoirs publics, bénéficiaires, etc.).

Cette tension entre mission sociale et exigence de rigueur comptable, déjà relevée par **Tinkelman et Donabedian (2007)**, illustre la complexité d'un secteur où la performance ne se mesure pas exclusivement en termes économiques, mais aussi en termes de confiance, de gouvernance et de responsabilité sociale. Les travaux de **Connolly et Hyndman (2013)** et de **Ebrahim (2019)** soulignent ainsi que la qualité de l'information comptable constitue un vecteur essentiel de la *redevabilité* (« accountability »), sans laquelle la durabilité des OBNL demeure compromise. C'est dans cette optique que la **normalisation et la standardisation comptables** apparaissent non seulement comme des instruments de transparence financière, mais aussi comme des leviers de gouvernance et de légitimation institutionnelle (Richard, 2017 ; Malsch & Gendron, 2019).

Dans le contexte africain, ces considérations revêtent une pertinence particulière. La diversité des cadres institutionnels, la faiblesse des dispositifs de contrôle

interne et les disparités dans les capacités techniques rendent la mise en œuvre des référentiels comptables homogènes particulièrement délicate (Diaw, 2021). L'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (**OHADA**), consciente de cette nécessité, a instauré le **Système Comptable des Entités à But Non Lucratif (SYSCEBNL)** afin d'encadrer les pratiques financières des associations, fondations et ONG opérant dans son espace juridique. Comme le rappelle **Nzongang (2022)**, cette initiative traduit une volonté d'institutionnaliser la *reddition de comptes* au sein du tiers secteur africain, en alignant ses exigences d'information sur les standards internationaux tout en préservant ses spécificités socio-économiques.

Toutefois, si le SYSCEBNL constitue une avancée normative majeure, son application pratique suscite encore des débats quant à son efficacité réelle et à son adaptation aux réalités opérationnelles des OBNL (Mouandjo, 2020). C'est donc à la lumière de ces enjeux qu'il convient d'interroger les fondements théoriques et empiriques de la standardisation comptable dans ce secteur particulier.

Le présent chapitre a pour objectif de **dresser un aperçu général du problème** en posant les bases conceptuelles et analytiques nécessaires à la compréhension du phénomène étudié. Il s'articule autour de deux sections complémentaires :

- La **première section**, intitulée « *Élaboration du cadre conceptuel* », établit les définitions essentielles, la typologie des organisations à but non lucratif, et les fondements de la normalisation et de la standardisation comptables, tout en exposant les spécificités de leur mise en œuvre dans le contexte africain. Cette première partie ancrera la réflexion dans une approche théorique mobilisant les apports des sciences de gestion et de la comptabilité institutionnelle (Hopwood, 1983 ; Burchell et al., 1980).
- La **seconde section**, intitulée « *Actualité de la question (Revue de la littérature)* », présente une synthèse critique des travaux scientifiques et

normatifs relatifs à la normalisation comptable dans l'espace OHADA. Elle abordera l'évolution historique du processus de normalisation, la genèse et l'architecture du SYSCEBNL, ainsi que les études antérieures traitant de la transparence financière et de la gouvernance des associations.

Ce double ancrage — conceptuel et empirique — permettra d'éclairer les mécanismes par lesquels la standardisation comptable s'impose comme un **instrument de légitimation et de régulation** dans le champ des organisations non lucratives, tout en préparant le terrain pour les analyses plus opérationnelles développées dans les chapitres ultérieurs.

I-1. ÉLABORATION DU CADRE CONCEPTUEL

L'étude de la **standardisation comptable des organisations à but non lucratif (OBNL)** ne saurait se concevoir sans l'établissement préalable d'un cadre conceptuel solide, capable d'en éclairer les fondements, les enjeux et les spécificités. En effet, la comptabilité appliquée au secteur non marchand, loin de se réduire à un simple dispositif technique d'enregistrement des opérations, se révèle être un instrument de gouvernance, de régulation et de légitimation institutionnelle (Hopwood, 1983 ; Burchell, Clubb & Hopwood, 1980). Dans le champ des entités non lucratives, elle revêt une dimension à la fois économique et sociétale, articulant la gestion des ressources avec la poursuite d'une mission d'intérêt général.

La construction de ce cadre conceptuel s'impose d'autant plus que les OBNL évoluent dans un espace normatif en mutation, où la recherche de **transparence**, de **comparabilité** et de **fiabilité de l'information financière** s'est progressivement érigée en impératif stratégique (Connolly & Hyndman, 2013 ; Tinkelman & Parsons, 2023). Les auteurs contemporains insistent sur le fait que la spécificité du reporting comptable dans le secteur associatif réside dans la multiplicité des parties prenantes à satisfaire — bailleurs, autorités de tutelle,

bénéficiaires et grand public — chacune portant des attentes différenciées quant à la qualité, la forme et la finalité de l’information produite (Ebrahim, 2019 ; Anheier, 2014).

Dans cette perspective, la **Section I** de ce chapitre vise à établir les bases conceptuelles permettant de comprendre la logique de la standardisation comptable appliquée aux OBNL. Elle se déploie autour de **trois axes analytiques** étroitement articulés :

- Le **premier point (1.1)**, consacré à la *définition et à la typologie des organisations à but non lucratif*, s’attache à circonscrire la notion d’OBNL et à en dégager les principales caractéristiques structurelles et fonctionnelles. En s’appuyant sur les travaux de Sprague (2021), Tinkelman & Parsons (2023) et Salamon & Anheier (1997), cette section mettra en lumière la pluralité des formes organisationnelles — associations, fondations, ONG, mutuelles — et leurs implications en matière de gouvernance et de gestion comptable.
- Le **deuxième point (1.2)** s’intéresse aux *fondements conceptuels de la normalisation et de la standardisation comptable*. À travers l’examen des contributions de Richard (2017), Better Accounting (2024), et Reilly & Brown (2018), il s’agira d’explicitier les notions de normalisation et de standardisation, leurs finalités convergentes — homogénéisation, comparabilité, fiabilité — ainsi que leurs effets sur la qualité de l’information financière. Cette réflexion soulignera en outre que la standardisation, au-delà de la technique, constitue un instrument de gouvernance destiné à réduire les asymétries d’information et à renforcer la crédibilité institutionnelle des entités concernées.
- Enfin, le **troisième point (1.3)** portera sur les *spécificités comptables des entités à but non lucratif dans le contexte africain*. En s’appuyant sur les

travaux récents de Diaw (2021), Nzongang (2022) et Mouandjo (2020), cette partie mettra en exergue les contraintes liées à la mise en œuvre effective des référentiels harmonisés tels que le **SYSCEBNL** dans l'espace OHADA : hétérogénéité des structures, diversité des sources de financement, faibles capacités techniques et institutionnelles, et nécessité d'une adaptation contextuelle. Il sera ainsi montré que la standardisation comptable en Afrique ne saurait être envisagée comme une simple transposition des normes internationales, mais bien comme un processus *contextualisé et évolutif* visant à concilier rigueur normative et réalité organisationnelle.

Ainsi structurée, cette section a pour ambition de jeter les bases conceptuelles indispensables à l'analyse de la standardisation comptable des OBNL. Elle permettra non seulement de clarifier le champ sémantique et théorique de l'étude, mais aussi de souligner la pertinence du **SYSCEBNL** comme dispositif d'harmonisation adapté à la spécificité du secteur associatif africain. En posant ces jalons, le cadre conceptuel offrira une grille de lecture articulant les dimensions économique, sociale et institutionnelle de la comptabilité, prélude nécessaire à l'examen critique de la mise en œuvre normative qui sera développé dans les sections suivantes.

1.1.1. Définition et typologie des organisations à but non lucratif

Les organisations à but non lucratif (OBNL) constituent une catégorie singulière d'acteurs de l'économie, caractérisée par l'absence de distribution de dividendes, une finalité non marchande et une forte dépendance aux ressources externes (dons, subventions, cotisations). Comme le soulignent Sprague (2021) ou encore Tinkelman & Parsons (2023), l'« accounting for nonprofit organizations » impose de considérer des missions sociales et des parties prenantes élargies, ce qui différencie ces entités des entreprises commerciales.

Dans leur typologie, on distingue traditionnellement les associations, les fondations, les ONG, et d'autres formes hybrides. Cette diversité normative et opérationnelle induit des contraintes et opportunités spécifiques en matière de gouvernance et de reddition de comptes (Tinkelman & Parsons, 2023).

1.1.2. Fondements conceptuels de la normalisation et de la standardisation comptable

La normalisation comptable désigne le processus par lequel des règles, principes ou référentiels sont adoptés pour régir la reconnaissance, la mesure, la présentation et la communication de l'information financière. Elle vise à renforcer l'homogénéité, la comparabilité, la fiabilité et la transparence des états financiers (BetterAccounting, 2024).

La standardisation va plus loin : elle implique l'adoption d'un référentiel unique ou harmonisé, permettant aux utilisateurs internes et externes de disposer d'une information financière comparable dans le temps et entre entités. En management des organisations, la standardisation est considérée comme un levier de gouvernance, car elle réduit l'incertitude informationnelle et accroît la confiance des parties prenantes (voir Reilly & Brown, 2018, cité in Tinkelman & Parsons, 2023).

Dans le contexte des OBNL, cette démarche de standardisation revêt un enjeu majeur : elle doit concilier à la fois les impératifs de mission sociale, les contraintes de ressources et les attentes croissantes en matière de reddition de comptes.

1.1.3. Spécificités comptables des entités à but non lucratif dans le contexte africain

Dans le cadre africain, plusieurs éléments viennent complexifier la mise en œuvre de la normalisation comptable : diversité des sources de financement (internes/externes), hétérogénéité des structures, parfois faibles capacités

techniques ou institutionnelles, et environnement réglementaire encore en consolidation. La littérature montre que la qualité de l'information comptable est souvent corrélée à des facteurs tels que les ressources humaines, les contraintes institutionnelles, et la nature juridique de l'entité (cf. étude de la qualité de l'information dans le « third sector » : Redalyc, 2022).

Par ailleurs, la mise en œuvre de référentiels harmonisés dans l'espace OHADA ou comparable pose des défis de traduction réglementaire, d'adaptation locale et de montée en compétences, ce qui exige de repenser la standardisation comme un processus adaptatif et non uniquement prescriptif.

I-2. ACTUALITÉ DE LA QUESTION (REVUE DE LA LITTÉRATURE)

La littérature comptable contemporaine souligne que toute démarche de normalisation et de standardisation des pratiques financières doit être replacée dans son **contexte institutionnel, historique et socio-économique** (Hopwood, 1983 ; Nobes & Parker, 2016). Dans cette perspective, la présente section vise à examiner l'état des connaissances relatives à la **standardisation comptable des entités à but non lucratif (EBNL)**, notamment à travers l'expérience du **SYSCEBNL** dans l'espace OHADA. En effet, l'analyse de l'actualité de la question ne peut se limiter à une simple description technique des référentiels : elle doit mobiliser une lecture critique des travaux existants pour dégager les avancées, les limites et les zones d'ombre de la recherche sur la gouvernance et la transparence financière des organisations non marchandes.

Depuis les années 1990, le mouvement d'**harmonisation comptable internationale** — amorcé par la montée en puissance des **International Financial Reporting Standards (IFRS)** — a profondément influencé la réflexion sur les systèmes comptables africains. Toutefois, les réalités structurelles des économies africaines ont conduit à l'émergence d'une voie propre, articulée autour du cadre juridique et comptable de l'**Organisation pour l'Harmonisation**

en Afrique du Droit des Affaires (OHADA). Ce dispositif, conçu pour promouvoir la convergence normative, vise à doter les États membres de référentiels communs, garants de la transparence, de la comparabilité et de la fiabilité des états financiers (Nguema, 2019 ; Nzongang, 2022).

Dans ce contexte, la question de la **normalisation comptable des EBNL** revêt un intérêt particulier. L'adoption du **Système Comptable des Entités à But Non Lucratif (SYSCEBNL)** constitue une innovation majeure dans l'espace OHADA, car elle traduit la reconnaissance institutionnelle des spécificités du secteur non marchand, longtemps marginalisé dans les cadres comptables classiques. Cette normalisation spécifique témoigne d'une volonté d'intégrer les organisations à but non lucratif dans un dispositif cohérent d'information financière, tout en préservant leurs particularités organisationnelles et leurs missions d'intérêt général (Diaw, 2021 ; Mouandjo, 2020).

La **Section II** de ce chapitre s'attache donc à analyser, à la lumière des travaux théoriques et empiriques, les principaux axes de cette dynamique de standardisation. Trois dimensions interdépendantes structureront cette revue de la littérature :

- Le **premier point (2.1)** retracera **l'évolution de la normalisation comptable dans l'espace OHADA**, en soulignant la logique d'harmonisation progressive du droit comptable et les fondements institutionnels qui ont conduit à l'émergence du SYSCEBNL. Cette partie s'appuiera sur les contributions de Richard (2017), Nzongang (2022) et Nguema (2019) pour montrer comment l'OHADA a cherché à concilier cohérence normative et adaptation contextuelle.
- Le **deuxième point (2.2)** portera sur **la présentation du SYSCEBNL : sa genèse, ses objectifs et son architecture**. À travers les analyses de Diaw (2021), Mouandjo (2020) et la Commission de Normalisation Comptable

de l'OHADA (CNC-OHADA, 2019), il s'agira d'examiner les innovations introduites par ce référentiel et les défis de son application empirique. Cette réflexion mettra en relief la portée du SYSCEBNL comme instrument de gouvernance et de transparence financière, tout en soulignant les écarts observés entre les prescriptions théoriques et les pratiques organisationnelles réelles.

- Enfin, le **troisième point (2.3)** présentera une **synthèse des travaux antérieurs sur la transparence financière et la gouvernance des associations**, mobilisant des recherches internationales (Aliaga, 2009 ; Dhanani & Connolly, 2012 ; Ebrahim, 2019) et africaines (Mouandjo, 2020 ; Nzongang, 2022). Cette partie analysera les liens empiriquement établis entre qualité de l'information comptable, gouvernance interne et crédibilité externe, en mettant en évidence les conditions nécessaires pour que la standardisation comptable produise des effets tangibles sur la performance et la responsabilité sociale des organisations non lucratives.

En définitive, cette section propose une **lecture critique et synthétique de la littérature scientifique** consacrée à la normalisation et à la gouvernance comptable dans le secteur associatif. Elle mettra en lumière la tension permanente entre **volonté normative et réalité institutionnelle, uniformisation et contextualisation**, tout en posant les jalons théoriques indispensables à la compréhension du processus de standardisation comptable des OBNL selon le SYSCEBNL.

1.2.1. Évolution de la normalisation comptable dans l'espace OHADA

Dans l'espace OHADA, l'harmonisation du droit des affaires s'est progressivement étendue à la comptabilité, avec l'introduction du système SYSCOHADA révisé, puis du référentiel spécifique pour les entités à but non lucratif (SYSCEBNL). Cette dynamique témoigne de la volonté institutionnelle

de promouvoir une information financière plus fiable et comparable dans les États membres. Cependant, la littérature souligne un certain décalage entre l'intention normative et la réalité de la mise en œuvre sur le terrain, notamment en raison de capacités techniques limitées des structures locales.

1.2.2. Présentation du SYSCEBNL : genèse, objectifs et architecture

Le SYSCEBNL (Système Comptable des Entités à But Non Lucratif) constitue une réponse normative aux besoins propres des associations, fondations et autres OBNL dans l'espace OHADA. Il vise à : (i) standardiser les états financiers des OBNL, (ii) renforcer la transparence et la qualité de l'information financière, (iii) faciliter la comparabilité intra-et inter-entités, (iv) améliorer la confiance des parties prenantes. L'architecture du SYSCEBNL intègre des principes de base, des modalités de reconnaissance et d'évaluation spécifiques aux OBNL, et des prescriptions de présentation et de publication.

Malgré cela, peu d'études empiriques détaillent son application dans le contexte africain, ce qui justifie pleinement l'étude de cas proposée.

1.2.3. Travaux antérieurs sur la transparence financière et la gouvernance des associations

La littérature internationale sur les OBNL met en exergue le lien étroit entre la qualité de l'information financière (fiabilité, comparabilité, pertinence) et la gouvernance associative (Aliaga, 2009 ; Dhanani & Connolly, 2012). Par exemple, une étude menée en Espagne identifie que la comparabilité et la fiabilité de l'information sont des indicateurs essentiels de la transparence perçue par les parties prenantes.

Dans un autre travail portant sur les entités du troisième secteur, il est constaté que la forme juridique seule ne garantit pas la qualité de l'information ; il faut plutôt tenir compte des processus internes, de la culture comptable et du niveau de formation des acteurs.

Ces travaux confirment que la standardisation – via l’adoption de référentiels rigoureux – peut potentiellement améliorer la confiance envers les OBNL, mais qu’elle doit s’accompagner de conditions organisationnelles favorables (capacité technique, contrôle interne, volonté de reddition de comptes).

Ce premier chapitre a permis de poser les fondements conceptuels et théoriques de l’étude : il a défini les OBNL et leurs particularités, exposé les enjeux de la normalisation et de la standardisation comptable, et montré pourquoi le contexte africain introduit des spécificités à prendre en compte. La revue de la littérature a également mis en lumière l’intérêt accru pour la qualité de l’information financière et la gouvernance associative, tout en révélant un déficit d’études approfondies sur l’application du SYSCEBNL dans l’espace OHADA. Le terrain est ainsi préparé pour aborder, dans les chapitres suivants, les contraintes normatives et les enjeux pratiques de la standardisation, puis l’étude empirique du cas de l’Association Observatoire Africaine des Ressources Humaines (OARH).

CHAPITRE II : LA STANDARDISATION COMPTABLE SELON LE SYSCEBNL : CADRE NORMATIF, CONTRAINTES D'APPLICATION ET ENJEUX DE GOUVERNANCE ASSOCIATIVE

Toute réflexion scientifique portant sur la **gouvernance financière des organisations à but non lucratif (OBNL)** requiert une compréhension approfondie du **cadre institutionnel et normatif** qui structure leurs pratiques comptables et leurs mécanismes de reddition de comptes. Dans un environnement caractérisé par la raréfaction des financements publics, l'accroissement des exigences de transparence et la diffusion internationale des standards comptables, la **standardisation** apparaît comme un **levier stratégique de légitimation et de pilotage organisationnel** (Anthony & Young, 1999 ; Ebrahim, 2003 ; OCDE, 2019).

Dans l'espace OHADA, la mise en place du **Système Comptable des Entités à But Non Lucratif (SYSCEBNL)** répond à cette exigence. Prolongement du **SYSCOHADA révisé**, ce dispositif normatif vise à doter les OBNL d'un **référentiel spécifique**, conciliant les principes universels de rigueur comptable — sincérité, comparabilité, régularité — et les particularités inhérentes à leur mission sociale (Banque mondiale, 2020 ; Diaw, 2021). Il consacre ainsi l'intégration progressive des organisations non marchandes dans la sphère de la régulation comptable régionale, contribuant à renforcer leur transparence, leur crédibilité et leur attractivité vis-à-vis des bailleurs de fonds (Ebrahim, 2019 ; Kaplan, 2001).

Cependant, si le SYSCEBNL représente une avancée majeure dans la gouvernance du secteur non lucratif, sa mise en œuvre demeure confrontée à de

nombreuses contraintes institutionnelles, financières et techniques. Les recherches récentes (Nzongang, 2022 ; Mouandjo, 2020 ; BAD, 2022) soulignent que la standardisation comptable ne produit ses effets qu'à condition d'être adossée à un environnement de contrôle interne robuste, à des ressources humaines qualifiées et à une culture organisationnelle orientée vers la redevabilité.

Le présent chapitre se propose donc d'examiner la **spécificité de la question normative et organisationnelle** de la standardisation comptable selon le SYSCEBNL. Il articule l'analyse autour de deux axes principaux :

- Le **premier axe (II.1)** est consacré à l'étude du **cadre normatif et des contraintes d'application** du SYSCEBNL, en présentant la structure du référentiel, ses exigences techniques et les obstacles rencontrés dans sa mise en œuvre, ainsi qu'une comparaison avec d'autres systèmes comptables applicables aux EBNL.
- Le **deuxième axe (II.2)** s'intéresse aux **enjeux de la standardisation pour la gouvernance associative**, en mettant en évidence ses apports en matière de transparence, de responsabilité et de performance, tout en soulignant ses limites structurelles et opérationnelles.

Ce chapitre établit ainsi le lien entre la **dimension prescriptive** du SYSCEBNL et sa **fonction stratégique** dans la consolidation de la gouvernance financière du secteur non lucratif africain.

II-1. CADRE NORMATIF ET CONTRAINTES D'APPLICATION DU SYSCEBNL

La mise en place d'un cadre normatif adapté aux organisations à but non lucratif (OBNL) constitue un enjeu majeur de la gouvernance financière contemporaine, particulièrement dans les économies africaines où la régulation comptable

demeure un vecteur de transparence et de légitimation institutionnelle. Dans l'espace OHADA, la création du **Système Comptable des Entités à But Non Lucratif (SYSCEBNL)** marque une étape décisive dans la structuration du tiers secteur, traduisant la volonté des instances communautaires de doter les associations, fondations et ONG d'un référentiel homogène, cohérent et conforme aux standards internationaux. Comme le soulignent **Richard (2017)** et **Nzongang (2022)**, cette démarche s'inscrit dans une logique d'harmonisation comptable visant à renforcer la comparabilité et la fiabilité de l'information financière, tout en tenant compte des spécificités organisationnelles et sociales du tissu associatif africain.

Toutefois, la standardisation comptable, loin d'être un simple instrument technique, renvoie à une transformation institutionnelle profonde des modes de gestion et de reddition de comptes. En effet, selon **Hopwood (1983)** et **Burchell et al. (1980)**, la comptabilité doit être envisagée non seulement comme un système de mesure, mais comme un mécanisme social de régulation et d'imposition de normes collectives. Dans cette perspective, l'adoption du SYSCEBNL représente autant un processus de normalisation qu'un acte de gouvernance, visant à institutionnaliser la responsabilité financière et la transparence dans un secteur historiquement marqué par l'hétérogénéité des pratiques. Or, la littérature contemporaine (Ebrahim, 2019 ; Malsch & Gendron, 2019) montre que l'efficacité de tels référentiels dépend de leur appropriation par les acteurs et de la capacité des structures à concilier les impératifs normatifs avec leurs contraintes contextuelles.

Ainsi, la présente section a pour ambition d'analyser le cadre normatif du SYSCEBNL, ses exigences structurantes et les défis associés à son application effective dans l'espace OHADA. Trois axes complémentaires articuleront cette réflexion :

- **Le premier point (II.1.1)** portera sur la **structure et les exigences du SYSCEBNL**, en précisant les fondements techniques et conceptuels du référentiel. Il s'agira d'examiner son architecture comptable, les états financiers qu'il prescrit et les principes directeurs qui en assurent la régularité et la comparabilité. En s'appuyant sur les travaux de la **Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA (CNC-OHADA, 2019)** et sur les analyses de **Anthony & Govindarajan (2007)**, cette sous-section montrera comment le SYSCEBNL érige la comptabilité en instrument de redevabilité et d'évaluation de la performance sociale.
- **Le deuxième point (II.1.2)** s'intéressera aux **contraintes institutionnelles, financières et techniques** qui entravent la mise en œuvre du SYSCEBNL. À la lumière des recherches de **Diaw (2021)**, **Nzongang (2022)** et **l'OCDE (2021)**, il sera démontré que la réussite du processus de standardisation repose moins sur la qualité intrinsèque du référentiel que sur la capacité des OBNL à internaliser les exigences normatives dans leurs pratiques quotidiennes. Cette partie analysera la tension entre l'ambition normative du SYSCEBNL et la réalité organisationnelle marquée par la précarité des ressources, le déficit de compétences comptables spécialisées et la faiblesse du cadre institutionnel de supervision.
- Enfin, **le troisième point (II.1.3)** procédera à une **comparaison du SYSCEBNL avec d'autres référentiels comptables** tels que les **IPSAS** et les **IFRS for SMEs**, afin de situer le modèle OHADA dans la cartographie internationale des normes. Cette comparaison, éclairée par les travaux de **Reilly & Brown (2018)** et **Mouandjo (2020)**, mettra en évidence la singularité du SYSCEBNL en tant que modèle hybride conciliant la rigueur internationale avec les réalités socio-économiques africaines. Elle permettra d'appréhender les marges d'adaptation et les perspectives d'amélioration d'un dispositif encore en phase de consolidation.

En somme, cette section entend démontrer que le SYSCEBNL, au-delà de sa fonction prescriptive, constitue un **instrument de gouvernance comptable** dont la portée effective dépend de la cohérence entre cadre normatif et environnement institutionnel. En analysant simultanément ses fondements, ses contraintes et ses interactions avec les standards internationaux, elle vise à éclairer les conditions d'une appropriation durable et contextuellement pertinente de la standardisation comptable dans les organisations à but non lucratif de l'espace OHADA.

2.1.1. Structure et exigences du SYSCEBNL

Le SYSCEBNL constitue un référentiel de comptabilité financière spécifiquement conçu pour les entités non lucratives opérant dans l'espace OHADA. Inspiré du SYSCOHADA révisé, il s'en distingue toutefois par son orientation non marchande et par la centralité accordée à la **traçabilité des ressources affectées** (CNC-OHADA, 2019 ; Banque mondiale, 2020).

Sa **structure normative** repose sur trois composantes essentielles :

- Un **plan de comptes** adapté à la nature des opérations associatives, permettant la distinction entre ressources affectées, non affectées et consommées ;
- Un **jeu d'états financiers normalisés** comprenant le bilan, le compte de résultat, le tableau des ressources et des emplois, ainsi qu'une annexe narrative détaillée ;
- Des **principes comptables fondamentaux** garantissant la sincérité et la comparabilité de l'information (régularité, prudence, prééminence de la réalité sur l'apparence, spécialisation des exercices).

Les **exigences du SYSCEBNL** ne se limitent pas à la tenue comptable : elles s'étendent à la production d'une information utile pour la gouvernance, favorisant l'évaluation de la performance sociale et financière des OBNL (Anthony &

Govindarajan, 2007). En ce sens, la comptabilité devient un **outil de redevabilité** autant qu'un mécanisme de contrôle institutionnel.

2.1.2. Contraintes institutionnelles, financières et techniques

La mise en œuvre effective du SYSCEBNL se heurte à un ensemble de **contraintes multidimensionnelles**, identifiées par plusieurs travaux empiriques (Diaw, 2021 ; Nzongang, 2022 ; OCDE, 2021) :

1. Contraintes institutionnelles :

L'absence d'un dispositif de supervision harmonisé et la faiblesse des institutions nationales de normalisation limitent la diffusion du SYSCEBNL. De nombreuses associations ne disposent pas de statuts juridiques clairs ou de conseils d'administration actifs, ce qui freine la responsabilisation financière.

2. Contraintes financières :

Les OBNL, souvent dépendantes de subventions irrégulières, peinent à supporter les coûts liés à la mise en place d'un système comptable formalisé (logiciels, audits, formations). Cette précarité financière conduit à une application partielle des prescriptions normatives.

3. Contraintes techniques et humaines :

Le déficit de compétences comptables spécialisées demeure un obstacle majeur. Les ressources humaines, souvent polyvalentes, n'ont pas toujours la maîtrise du SYSCEBNL ou des outils numériques nécessaires à la tenue comptable conforme.

Ces contraintes traduisent la tension entre **ambition normative et réalité organisationnelle**. Elles révèlent que la réussite du SYSCEBNL dépend moins

de la qualité du référentiel que de la capacité des acteurs à l'intégrer dans leurs routines de gestion (Hopwood, 1983 ; Ebrahim, 2019).

2.1.3. Comparaison entre le SYSCEBNL et d'autres référentiels comptables

Comparé à d'autres systèmes tels que les **IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)** ou les **IFRS for SMEs**, le SYSCEBNL présente des spécificités liées à son adaptation régionale.

- Contrairement aux IPSAS, axées sur les entités publiques, le SYSCEBNL met l'accent sur la **reddition de comptes envers les bailleurs et membres** plutôt qu'envers le contribuable.
- Par rapport aux IFRS for SMEs, il accorde une place prépondérante à la **distinction entre fonds affectés et non affectés**, essentielle pour la gestion par projet.

Ainsi, le SYSCEBNL se positionne comme un **modèle hybride** conciliant les exigences internationales de comparabilité et les réalités locales des associations africaines (Reilly & Brown, 2018 ; Mouandjo, 2020).

II-2. ENJEUX DE LA STANDARDISATION POUR LA GOUVERNANCE ASSOCIATIVE

L'essor de la standardisation comptable dans le secteur non lucratif s'inscrit dans une dynamique plus large de renforcement de la gouvernance, de la transparence et de la responsabilité organisationnelle. Comme le rappellent **Power (1997)** et **Ebrahim (2003)**, la comptabilité ne constitue pas un simple dispositif technique de mesure, mais un véritable instrument de légitimation et de construction de la confiance sociale. Dans le contexte des **organisations à but non lucratif (OBNL)**, où la performance se mesure moins par les résultats économiques que par la pertinence de l'action sociale et la probité dans la gestion des ressources, la

fiabilité de l'information comptable devient un indicateur déterminant de crédibilité et de gouvernance responsable.

L'adoption du **Système Comptable des Entités à But Non Lucratif (SYSCEBNL)** dans l'espace OHADA illustre cette volonté de refonder la gestion associative sur des bases normatives solides. Ce référentiel, conçu pour encadrer la reddition des comptes et la transparence financière, consacre l'idée que la normalisation comptable peut servir de levier à la **bonne gouvernance**, en permettant la production d'une information financière traçable, comparable et objectivée (Nzongang, 2022 ; Diaw, 2021). Ainsi, le SYSCEBNL ne se limite pas à harmoniser les pratiques comptables : il participe à la professionnalisation du secteur associatif, à la consolidation de la redevabilité envers les parties prenantes, et à la diffusion d'une culture de gestion éthique et responsable (Salamon, 2014 ; Hyndman & McDonnell, 2009).

Cependant, l'efficacité de cette standardisation dépend étroitement de la capacité des OBNL à intégrer ces normes dans leurs routines administratives et décisionnelles. Les travaux de **Hyndman & McDonnell (2009)** et **Ebrahim (2019)** montrent que la formalisation comptable n'entraîne pas automatiquement la transparence : elle exige un ancrage institutionnel, une compétence technique et une volonté organisationnelle d'assumer la reddition de comptes. En Afrique subsaharienne, les études de la **Banque mondiale (2020)** et de la **BAD (2022)** soulignent que la standardisation ne peut produire ses effets vertueux que si elle s'accompagne d'un renforcement des capacités humaines et d'un suivi institutionnel rigoureux. Dès lors, la standardisation comptable doit être envisagée non comme une fin en soi, mais comme un **moyen de gouvernance** favorisant la responsabilité, la confiance et la durabilité des structures non lucratives.

La présente section a donc pour objectif d'analyser les **enjeux institutionnels, financiers et managériaux** de la standardisation comptable pour la gouvernance

associative dans le cadre du SYSCEBNL. Trois axes interdépendants structureront cette analyse :

- **Le premier point (II.2.1)** portera sur les **apports du SYSCEBNL à la reddition des comptes et à la transparence financière**. En s'appuyant sur les travaux de **Ebrahim (2003)**, **Salamon (2014)** et **Power (1997)**, il s'agira de montrer que la normalisation comptable favorise la fiabilité et la traçabilité de l'information, tout en consolidant la légitimité institutionnelle des OBNL auprès de leurs bailleurs, partenaires et bénéficiaires.
- **Le deuxième point (II.2.2)** analysera les **effets de la standardisation sur la crédibilité, la responsabilité et la gestion des ressources**. Inspirée des contributions de **Hyndman & McDonnell (2009)** et **Anthony & Govindarajan (2007)**, cette partie démontrera comment le SYSCEBNL contribue à structurer la gestion interne, à renforcer la planification budgétaire, et à favoriser la responsabilité managériale dans une logique de performance sociale.
- **Enfin, le troisième point (II.2.3)** examinera les **limites et perspectives d'amélioration** du SYSCEBNL. En mobilisant les analyses récentes de la **Banque africaine de développement (2022)** et de l'**OCDE (2021)**, cette sous-section mettra en lumière les difficultés d'application du référentiel — disparités nationales, coûts de mise en œuvre, déficit de formation — tout en esquissant les pistes d'évolution nécessaires à la pérennisation du système, notamment par la simplification normative et la numérisation de la comptabilité associative.

Ainsi structurée, cette section vise à démontrer que la standardisation comptable, loin d'être un simple impératif technique, constitue une **composante essentielle de la gouvernance associative**. En assurant la transparence, la responsabilité et la crédibilité des OBNL, le SYSCEBNL s'impose progressivement comme un

instrument de régulation et de légitimation dans le champ institutionnel africain. Toutefois, son efficacité réelle demeure conditionnée à la maturité institutionnelle des acteurs, à la qualité de leur gouvernance et à la mise en œuvre de politiques d'accompagnement adaptées.

2.2.1. Apports du SYSCEBNL à la reddition des comptes et à la transparence financière

La transparence constitue un pilier de la gouvernance associative. En imposant une normalisation des états financiers, le SYSCEBNL favorise une **reddition de comptes systématique** envers les parties prenantes (Ebrahim, 2003 ; Salamon, 2014).

Ce référentiel rend possible :

- La production d'une information vérifiable, comparable et traçable ;
- Le renforcement de la crédibilité des rapports financiers vis-à-vis des bailleurs et partenaires ;
- L'intégration de la dimension éthique de la gestion, conforme aux principes de bonne gouvernance.

En ce sens, la comptabilité n'est plus seulement un instrument technique, mais un **outil de légitimation institutionnelle** (Power, 1997).

2.2.2. Effets sur la crédibilité, la responsabilité et la gestion des ressources

L'application du SYSCEBNL contribue à instaurer un **climat de confiance** entre les OBNL et leurs partenaires. La standardisation permet de :

- **Améliorer la fiabilité** des rapports financiers, facilitant les audits et le suivi par les bailleurs ;
- **Structurer la gestion interne** en renforçant la planification budgétaire et le contrôle des dépenses ;

- **Favoriser la responsabilité managériale**, en inscrivant les décisions financières dans un cadre normatif reconnu.

Ces effets rejoignent la littérature sur la **gouvernance par la transparence** (Hyndman & McDonnell, 2009), qui montre que les organisations dotées de systèmes comptables standardisés sont perçues comme plus responsables et plus performantes.

2.2.3. Limites et perspectives d'amélioration

Malgré ses apports, le SYSCEBNL présente des **limites structurelles**. Son application demeure hétérogène selon les pays et la taille des entités. Les **coûts d'appropriation**, la **complexité des procédures** et le **manque de suivi institutionnel** réduisent sa portée.

Les perspectives d'amélioration suggérées par la BAD (2022) et l'OCDE (2021) incluent :

- Le **renforcement des capacités** en comptabilité associative ;
- La **simplification du référentiel** pour les petites structures ;
- L'intégration de la **numérisation comptable** pour améliorer la traçabilité.

Ces évolutions conditionnent la durabilité du SYSCEBNL et sa capacité à s'imposer comme un instrument régional de gouvernance financière des OBNL.

Ce chapitre a mis en évidence la **double dimension** du SYSCEBNL : technique et institutionnelle. Si le référentiel apporte une réponse cohérente aux défis de transparence et de redevabilité des OBNL, sa mise en œuvre demeure dépendante de la maturité organisationnelle et du contexte institutionnel. La standardisation comptable, loin d'être un processus neutre, s'avère une **construction socio-organisationnelle**, où normes et pratiques se co-constituent.

Cette analyse prépare le terrain du **Chapitre III**, consacré à l'étude empirique du cas de l'**Observatoire Africain des Ressources Humaines (OARH)**, afin d'évaluer concrètement les effets du SYSCEBNL sur les pratiques de gestion, la transparence financière et la gouvernance interne.

CHAPITRE III : DÉVIATION NORMATIVE ET IMPACTS ORGANISATIONNELS : ÉTUDE DE LA STANDARDISATION COMPTABLE AU SEIN DE

L'analyse empirique des mécanismes de standardisation comptable au sein des organisations à but non lucratif (OBNL) constitue un champ d'exploration particulièrement fécond pour les sciences de gestion. Elle permet de saisir, au-delà des textes normatifs, la manière dont les référentiels comptables — ici le SYSCEBNL — s'incarnent dans les pratiques effectives, façonnant les comportements, les représentations et la gouvernance des acteurs organisationnels (Eisenhardt, 1989 ; Yin, 2018).

Le présent chapitre s'attache à examiner le cas de l'**Observatoire Africain des Ressources Humaines (OARH)**, association panafricaine à but non lucratif créée à Brazzaville en 2016, dont la mission est de promouvoir la fonction Ressources Humaines et le développement du capital humain en Afrique. Ce cas est particulièrement instructif en ce qu'il révèle **une tension normative significative** : bien que relevant juridiquement du secteur non marchand, l'OARH **utilise le SYSCOHADA**, c'est-à-dire le système comptable applicable aux entreprises commerciales, au lieu du **SYSCEBNL**, référentiel dédié aux entités à but non lucratif.

Cette erreur, loin d'être anecdotique, illustre un phénomène fréquent dans les organisations associatives africaines : la **confusion normative** entre gestion entrepreneuriale et gestion associative. Comme le soulignent Diaw (2021) et Nzongang (2022), nombre d'associations adoptent le SYSCOHADA dans une quête de « professionnalisation », sans toujours percevoir les implications juridiques et conceptuelles de ce choix.

Ainsi, cette étude de cas permet de mettre en lumière la **dualité des logiques comptables** : d'un côté, la recherche d'efficacité et de légitimité institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983 ; Meyer & Rowan, 1977) ; de l'autre, la nécessité de cohérence entre la mission sociale, les sources de financement et la structure normative (Ebrahim, 2019 ; Anthony & Young, 1999).

L'objectif de ce chapitre est donc double :

- 1) Analyser les pratiques comptables de l'OARH, leur niveau de structuration et leur degré de conformité (ou de déviation) vis-à-vis du SYSCEBNL ;
- 2) Examiner les conséquences de cette mauvaise application normative sur la transparence, la gouvernance et la performance organisationnelle.

Ce chapitre s'articule autour de deux sections principales :

- La **Section I.**, qui évalue les pratiques comptables de l'OARH et identifie l'écart entre le système effectivement appliqué (SYSCOHADA) et celui qui devrait l'être (SYSCEBNL) ;
- La **Section II.**, qui analysera les impacts et perspectives de cette situation sur la gouvernance associative, la légitimité et la performance globale.

III-1. ÉVALUATION CRITIQUE DES PRATIQUES COMPTABLES DE L'OARH

L'analyse des pratiques comptables au sein des organisations à but non lucratif (OBNL) constitue un levier heuristique fondamental pour appréhender la qualité de la gouvernance, le degré de transparence financière ainsi que le niveau de conformité aux référentiels normatifs en vigueur, particulièrement dans des environnements institutionnels caractérisés par une hybridité structurelle. Dans l'espace OHADA, l'instauration du SYSCEBNL traduit une volonté de normalisation adaptée aux spécificités des entités non lucratives, en rupture avec les logiques strictement patrimoniales et lucratives du SYSCOHADA. Dès lors,

tout écart entre les pratiques effectives et les prescriptions normatives est susceptible d'altérer la lisibilité de l'information financière et d'affaiblir la crédibilité institutionnelle des organisations concernées.

À cet égard, l'Observatoire Africain des Ressources Humaines (OARH) constitue un cas d'étude particulièrement révélateur des tensions inhérentes entre volonté de structuration comptable et inadéquation du cadre de référence mobilisé. En effet, loin de se limiter à une simple adoption inappropriée du SYSCOHADA, l'analyse met en évidence une pratique encore plus élémentaire, reposant sur une **comptabilité de trésorerie en partie simple**, traduisant un stade embryonnaire de formalisation comptable.

La présente section s'articule autour de deux axes analytiques complémentaires. Le premier propose une lecture organisationnelle de l'OARH, en mettant en exergue les déterminants structurels et financiers susceptibles d'influencer ses pratiques comptables. Le second examine, de manière critique, le dispositif comptable effectivement mis en œuvre ainsi que son degré de conformité aux exigences du SYSCEBNL.

3.1.1. Présentation de l'OARH : missions, architecture organisationnelle et contraintes structurelles

L'Observatoire Africain des Ressources Humaines (OARH), fondé en 2016 et formellement enregistré en 2017 à Brazzaville, se définit comme une association professionnelle panafricaine à but non lucratif dont la vocation essentielle réside dans la promotion de la fonction Ressources Humaines et le développement du capital humain africain, envisagés comme vecteurs stratégiques du développement durable.

L'organisation se caractérise par un positionnement institutionnel hybride, à l'interface entre un espace de production intellectuelle (think tank) et une plateforme opérationnelle de renforcement des capacités. Cette dualité

fonctionnelle implique une exigence accrue en matière de reddition de comptes, dans la mesure où l'OARH mobilise des ressources issues à la fois de ses membres et de partenaires externes.

Sur le plan de la gouvernance, l'OARH adopte une structuration tripartite classique des OBNL, articulée autour de :

- l'Assemblée Générale, instance souveraine de délibération et de validation des comptes ;
- le Bureau Exécutif, organe de gestion opérationnelle ;
- le Commissariat aux comptes, garant du contrôle et de la régularité financière.

Toutefois, la prédominance du bénévolat dans l'exercice des fonctions dirigeantes, bien qu'elle renforce la légitimité éthique de l'organisation, constitue également un facteur limitant en termes de professionnalisation des pratiques administratives et comptables.

Sur le plan financier, l'OARH présente une structure de ressources typique des associations, reposant principalement sur :

- les cotisations (17 445 000 FCFA) ;
- les frais d'adhésion (465 000 FCFA) ;
- les frais de participation aux activités (10 440 000 FCFA) ;
- des recettes diverses (2 300 000 FCFA).

Le total des ressources annuelles s'élève ainsi à **30 650 000 FCFA**, révélant une capacité mobilisatrice significative mais reposant essentiellement sur des flux internes et événementiels.

Cette configuration financière, conjuguée à une autonomie relative vis-à-vis des bailleurs institutionnels, traduit une forme de soutenabilité fragile, susceptible d'influencer la rigueur des pratiques de gestion et, corrélativement, la qualité du dispositif comptable.

3.1.2. Analyse du système comptable effectif : prééminence d'une logique de trésorerie en partie simple

Contrairement à l'apparente référence au SYSCOHADA, l'examen empirique des pratiques de l'OARH révèle que l'organisation recourt en réalité à une **comptabilité de caisse en partie simple**, structurée autour d'un enregistrement chronologique des encaissements et des décaissements.

Tableau n° 1 : Tableau des dépenses et recettes de l'entreprise OARH

BEPENSES			RECETTES		
Désignations	Montants	Cumule	Désignations	Montants	Cumule
Apéritif	80 000	80 000	Cotisations	17 445 000	17 445 000
Manutention	285 000	365 000	Frais d'adhésion	465 000	17 910 000
Transport	524 000	889 000	Frais de participation	10 440 000	28 350 000
Communication	1 121 000	2 010 000	Autres recettes	2 300 000	
Déjeuner	1 639 000	3 649 000			
Pause café	2 282 050	5 931 050			
Médias	1 260 000	7 191 050			
Frais bureautique	749 855	7 940 905			
Hotesse	325 000	8 265 905			
Photo et vidéos	429 000	8 694 905			
Location salle	1 000 000	9 694 905			

Billet	1 030 000	10 724 905			
Logement	1 140 000	11 864 905			
Frais de mission	530 000	12 394 905			
Cachet	4 023 200	16 418 105			
FACEBOOK	120 000	16 538 105			
Prestations	960 000	17 498 105			
Internet	405 000	17 903 105			
Totaux	17 903 105			30 650 000	
SOLDE EXEDENTAIRE				12 746 895	

Les dépenses annuelles, d'un montant total de **17 903 105 FCFA**, sont ventilées selon une logique fonctionnelle liée aux activités événementielles (communication, restauration, logistique, transport, etc.), tandis que les recettes, d'un montant global de **30 650 000 FCFA FCFA**, traduisent essentiellement des flux monétaires entrants sans distinction analytique approfondie.

Le solde dégagé, soit un excédent de trésorerie de **12 746 895 FCFA**, est appréhendé de manière implicite, sans inscription dans une logique de résultat comptable normé.

Cette pratique présente plusieurs caractéristiques structurantes :

- absence de principe de la partie double ;
- inexistence d'un bilan et d'un état de situation patrimoniale ;
- non-prise en compte des engagements (charges à payer, produits à recevoir) ;
- absence de séparation entre fonds affectés et non affectés.

Dès lors, il apparaît que l'OARH ne se situe pas seulement en dehors du SYSCEBNL, mais également en deçà des exigences minimales du SYSCOHADA, ce qui traduit une **insuffisance de formalisation comptable**.

Sur le plan théorique, cette situation peut être interprétée comme une forme de rationalité pratique limitée, où la comptabilité est réduite à un instrument de suivi de trésorerie, au détriment de sa fonction informationnelle et décisionnelle.

3.1.3. Appréciation du degré de conformité au SYSCEBNL : une non-conformité structurelle et systémique

L'évaluation du degré de conformité de l'OARH aux prescriptions du SYSCEBNL met en évidence une **non-conformité substantielle, voire structurelle**.

En effet, les exigences fondamentales du SYSCEBNL — notamment :

- la production d'un tableau des ressources et emplois ;
- la distinction entre fonds dédiés et fonds libres ;
- l'élaboration d'annexes explicatives détaillant l'origine et l'affectation des ressources ;
- la mise en œuvre d'une comptabilité d'engagement — ne sont pas respectées.

Cette situation excède le simple phénomène d'isomorphisme mimétique décrit dans la littérature néo-institutionnelle. Elle traduit plutôt une phase antérieure, caractérisée par une **faible appropriation des normes comptables formelles**, où la priorité est accordée à la gestion opérationnelle immédiate des flux financiers.

Les conséquences de cette configuration sont multiples :

- **Sur le plan informationnel** : faible fiabilité et comparabilité des données financières ;

- **Sur le plan organisationnel** : incapacité à évaluer rigoureusement la performance sociale ;
- **Sur le plan juridique** : exposition à un risque de non-conformité au cadre OHADA ;
- **Sur le plan institutionnel** : fragilisation de la crédibilité vis-à-vis des partenaires.

Néanmoins, l'existence d'un suivi, même rudimentaire, des flux financiers ainsi que la validation périodique par les instances de gouvernance témoignent d'une **dynamique embryonnaire de structuration**, susceptible d'évoluer vers une formalisation accrue.

Dans cette perspective, la situation de l'OARH peut être interprétée comme relevant d'un **processus d'apprentissage organisationnel progressif**, au sein duquel la normalisation comptable constitue un vecteur de maturation institutionnelle.

En définitive, l'analyse met en évidence une tension fondamentale entre la volonté affichée de rigueur et la réalité d'une pratique comptable rudimentaire, reposant sur une logique de trésorerie en partie simple. L'OARH ne se situe pas uniquement dans une inadéquation normative (SYSCOHADA vs SYSCEBNL), mais dans une insuffisance plus profonde liée à l'absence de système comptable formalisé conforme aux standards OHADA.

Ce constat plaide en faveur d'une **refondation du dispositif comptable**, articulée autour de l'adoption du SYSCEBNL et de la transition vers une comptabilité d'engagement, condition sine qua non pour renforcer la transparence, la traçabilité des flux financiers et la légitimité institutionnelle de l'organisation.

III-2. IMPACTS ET PERSPECTIVES DE LA NORMALISATION COMPTABLE SUR LA GOUVERNANCE ET LA PERFORMANCE DE L'OARH

La standardisation comptable, appréhendée comme un processus d'harmonisation des pratiques d'enregistrement, de traitement et de présentation de l'information financière, constitue un vecteur structurant de transformation des organisations à but non lucratif. Dans le contexte de l'espace OHADA, l'articulation entre le SYSCOHADA révisé (2017), fondé sur le principe de la partie double et la logique patrimoniale, et le SYSCEBNL, orienté vers la reddition de comptes sociale, soulève des enjeux majeurs d'adaptation normative et de pertinence informationnelle.

Dans le cas de l'Observatoire Africain des Ressources Humaines (OARH), la transition d'une comptabilité de trésorerie en partie simple vers une comptabilité d'engagement, telle qu'opérationnalisée à travers le logiciel Sage 100 Comptabilité i7, marque une inflexion significative vers une formalisation accrue des pratiques financières. Les états produits — balance des comptes, bilan et compte de résultat — offrent désormais une base analytique robuste permettant d'apprécier les effets de cette normalisation sur la gouvernance et la performance organisationnelle.

La présente section se propose, dès lors, d'examiner successivement :

- (i) les incidences de cette mutation sur la gouvernance et la transparence financière ;
- (ii) ses effets sur la performance économique et organisationnelle ;
- (iii) les perspectives d'alignement vers le SYSCEBNL, dans une logique de consolidation institutionnelle.

3.2.1. Renforcement de la gouvernance et de la transparence financière

L'introduction d'une comptabilité en partie double, conforme aux prescriptions du SYSCOHADA révisé, constitue une avancée substantielle dans la structuration du dispositif de gouvernance de l'OARH. En effet, la production d'une balance équilibrée (97 106 210 FCFA en total débit et crédit) atteste du respect du principe fondamental de l'égalité des emplois et des ressources, traduisant ainsi une fiabilité accrue du système d'information comptable.

Tableau n° 2 : Balance générale des comptes de l'OARH (exercice 23)

BALANCE DES COMPTES			Période du	01/01/2023	
OARH			au	31/12/2023	
Impression provisoire		Complète	Tenue de compte :	FCFA	
© Sage - Sage 100 Comptabilité i7 8.50		Date de tirage	23/03/2026	10:45:01	Page : 1
Numéro de compte	Intitulé des comptes	Mouvements		Soldes	
40100000	FOURNISSEURS	17 903 105	17 903 105		
41100000	CLIENTS	13 205 000	13 205 000		
47100000	DEBITEUR ET CREDITEUR DIVERS	17 445 000	17 445 000		
57100000	CAISSES	30 650 000	17 903 105	12 746 895	
60470000	ACHAT DE FOURNITURE DE BUREAU	749 855		749 855	
60540000	ACHAT DE FOURNITURE D'ENTRETIEN	285 000		285 000	
61000000	TRANSPORT	524 000		524 000	
61800000	TRANSPORT BILLET	1 030 000		1 030 000	
62280000	LOCATION DE CHARGE LOCATIF	2 140 000		2 140 000	
62700000	FACEBOOK	120 000		120 000	
62800000	MEDIAS	2 381 000		2 381 000	
62881000	INTERNET	405 000		405 000	
63270000	AUTRES PRESTATIONS DE SERVICES	960 000		960 000	
63280001	DIVERS FRAIS HOTESSES	325 000		325 000	
63280002	DIVERS FRAIS PHOTO VIDEOS	429 000		429 000	
63280003	DIVERS FRAIS CACHET	4 023 200		4 023 200	
63830001	RECEPTION APPERITIF	80 000		80 000	
63830002	RECEPTION DEJEUNER	1 639 000		1 639 000	
63830003	RECEPTION PAUSE CAFE	2 282 050		2 282 050	

63840000	MISSION	530 000		530 000	
70780000	AUTRES PRODUIT ACCESSOIRES		465 000		465 000
75100000	FRAIS DE PARTICIPATION		10 440 000		10 440 000
75200000	AUTRES SUDVENTION INVESTISSEMENT		17 445 000		17 445 000
75881000	AUTRES PRODUIT D'EXPLOITATION		2 300 000		2 300 000
TOTAUX COMPTES DE BILAN		79 203 105	66 456 210	12 746 895	
TOTAUX COMPTES DE GESTION		17 903 105	30 650 000		12 746 895
TOTAUX DE LA GESTION		97 106 210	97 106 210		

La formalisation des relations économiques à travers les comptes de tiers — notamment :

- le compte **401 Fournisseurs** (17 903 105 FCFA) ;
- le compte **411 Clients** (13 205 000 FCFA) ;
- et le compte **471 Débiteurs et créditeurs divers** (17 445 000 FCFA),

témoigne d'une meilleure traçabilité des engagements et des flux financiers, rompant avec l'opacité inhérente à la comptabilité de caisse antérieure.

Par ailleurs, la centralisation des flux de trésorerie au niveau du compte **571 Caisse**, présentant un solde débiteur de **12 746 895 FCFA**, permet d'établir une correspondance directe avec le résultat net de l'exercice, illustrant ainsi la cohérence interne du système comptable.

Du point de vue de la transparence, l'élaboration du compte de résultat met en évidence une structuration claire des produits et des charges.

a) Compte de résultat suivant la structure du SYSCEBNL

Tableau n°3 : Compte de résultat de l'OARH (exercice 2023)

REF	LIBELLES	NUMEROS DECOMPTE A INCORPORER DANS LES POSTES	
RA	Cotisations	+	0
RB	Dotations consommables transférées au comptes résultat	+	0
RC	Revenus liés à la générosité	+	0
RD	Ventes de marchandises	+	0
RE	Ventes de services et produits finis	+	0
RF	Subventions d'exploitation	+	0
RG	Autres produits et transferts de charges	(+/-)	30 650 000
RH	Reprise de provisions, dépréciations, subventions et autres reprises	+	0
XA	REVENUS DES ACTIVITES ORDINAIRES (Somme RA à RG)		30 650 000
TA	Achat de biens et services liés à l'activité	-	0
TB	Variation de stocks des achats de biens et services liés à l'activité	(+/-)	0
TC	Achats de marchandises et matières premières	-	0
TD	Autres achats	-	1 034 855
TE	Variation de stocks marchandises et matières premières et autres	(+/-)	0
TF	Transports	-	1 554 000
TG	Services extérieurs	-	15 314 250
TH	Impôts et taxes	-	0
TI	Autres charges	-	0
TJ	Charges de personnel	-	0
TK	Frais financiers et charges assimilées	-	0
TL	Dotations aux amortissements, aux provisions aux dépréciations et autres	-	0
XB	CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES (Somme TA à TL)		17 903 105
XC	RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XA-XB)	-	12 746 895
TM	Produits HAO	-	0
TN	Charges HAO	(+/-)	0
XD	RESULTAT HAO (TM-TN)	-	0
XE	Résultat net de l'exercice (excédent - déficit) XC + XD		12 746 895

Les ressources sont désormais ventilées entre :

- produits accessoires (465 000 FCFA) ;
- produits liés aux activités (frais de participation : 10 440 000 FCFA) ;
- subventions et autres produits (30 185 000 FCFA).

Cette classification permet une lecture intelligible de l'origine des financements et renforce la capacité des parties prenantes à apprécier la soutenabilité financière de l'organisation.

En outre, la détermination explicite d'un **résultat net excédentaire de 12 746 895 FCFA** confère aux organes de gouvernance un indicateur synthétique de performance, facilitant la prise de décision stratégique.

Ainsi, la normalisation comptable contribue à instaurer une **gouvernance informationnelle**, fondée sur la fiabilité, la traçabilité et la comparabilité des données financières.

3.2.2. Effets sur la performance financière et organisationnelle

L'adoption du SYSCOHADA à travers un système informatisé tel que Sage 100 Comptabilité i7 a des répercussions significatives sur la performance de l'OARH, tant sur le plan financier qu'organisationnel.

Sur le plan financier, la structuration des charges permet une analyse fine des coûts. Les principaux postes identifiés incluent :

- services extérieurs : **15 314 250 FCFA** ;
- transports : **1 554 000 FCFA** ;
- autres achats : **1 034 855 FCFA**.

Cette ventilation favorise une meilleure maîtrise des dépenses et ouvre la voie à des arbitrages budgétaires plus rationnels.

La formation d'une **valeur ajoutée de 12 746 895 FCFA**, équivalente à l'excédent brut d'exploitation, traduit la capacité de l'OARH à générer des ressources nettes à partir de ses activités. Ce résultat, bien que positif, doit être interprété avec prudence dans un contexte non lucratif, où la finalité n'est pas l'accumulation de profit mais la réalisation d'objectifs sociaux.

Sur le plan organisationnel, l'automatisation des écritures comptables induit :

- une réduction des erreurs de saisie ;
- une amélioration de la fiabilité des données ;
- une accélération des processus de clôture.

Elle permet également l'émergence d'une fonction de pilotage financier, fondée sur des indicateurs objectivés, tels que :

- le niveau de trésorerie disponible ;
- le résultat d'exploitation ;
- la structure des charges.

En outre, la comparabilité des états financiers, rendue possible par la standardisation, positionne l'OARH dans une dynamique de benchmarking sectoriel, favorisant l'apprentissage organisationnel et l'amélioration continue

b) Bilan comptable suivant la structure du SYSCEBNL

Tableau n°4 : Bilan de l'OARH au 31 décembre 2023

REF	ACTIF	MONTANT	REF	PASSIF	MONTANT
AA	IMMOBILISATIONS DESTINEES A LA VENTE DES PREVENANT DES DONNS ET LEGS NON RECUS ET USUFRUIT TEMPORAIRE		CA	Dotation non consommable sans droit reprise	0
AB	Immobilisations incorporelles : frais de développement	0	CB	Dotation non consommable avec droit de reprise	0

AC	Immobilisations corporelles et financières	0	CC	Droits d'entrée	0
AD	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		CD	Dotation consommable	0
AE	Brevets, licences, logiciels et droits similaires	0	CE	Écarts de réévaluation	0
AF	Autres immobilisations incorporelles	0	CF	Réserves	0
AG	Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	0	CG	Report à nouveau (+ou-)	0
AH	IMMOBILISATIONS CORPORALES		CH	Résultat net de l'exercice	12 746 895
AI	Terrains	0	CI	Subventions d'investissement	0
AJ	Bâtiments	0	CJ	Provisions réglementées	0
AK	Aménagement, agencement et installations	0	CK	TOTAL FONDS PROPRES ET ASSIMILES	12 746 895
AL	Matériel de bureau	0			
	Matériel informatique	0			
	Mobilier de bureau	0			
	Groupe électrogène	0	CW	Fonds affectés et provenant de dons et legs d'immobilisations	0
AM	Matériel de transport	0	CX	Fonds propres	0
AN	Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	0	CY	TOTAL FONDS PROPRES AFFECTES ET REPORTEES	0
AO	IMMOBILISATIONS FINANCIERES		CZ	TOTAL RESSOURCES PROPRES ET ASSIMILEES	12 746 895
AX	Titres de participation		DA	Emprunts et dettes financières	0
AY	Dépôt et cautionnements	0	DB	Dettes de location- acquisition	0
			DC	Provisions pour risques et charges	0
			DD	TOTAL DETTES FINANCIERE ET RESSOURCES ASSIMILEES	0
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISEES	0	DE	TOTAL RESSOURCES STABLES	12 746 895
BA	Actifs circulants	0	DF	Dettes circulantes HAO	0
BB	Stocks	0	DG	Adhérents, clients -usagers créditeurs	0
BC	Fournisseurs débiteurs	0	DH	Fournisseurs	0
BD	Adhérents, clients -usagers	0	DI	Autres dettes	0
BE	Autres créances	0			
BT	TOTAL ACTIFS CIRCULANTS	0	DV	TOTAL PASSIF CIRCULANTS	0
BU	Titres de placement	0	DW	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie	0
BV	Valeur à encaisser	0			
BW	Banques, établissements financiers, caisses et assimilés	12 746 895			
BX	TOTAL TRESORERIE ACTIF	12 746 895	DX	TOTAL TRESORERIE PASSIF	0
BY	Écart de conversion-Actifs	0	DY	Écart de conversion- Passif	0
BZ	TOTAL GENERAL	12 746 895	DZ		12 746 895

L'examen du bilan, établi selon les prescriptions du SYSCEBNL, révèle une structure patrimoniale d'une extrême simplicité, marquée par une liquidité intégrale et l'absence d'emplois économiques identifiables. Cette physionomie

bilantielle, atypique au regard des canons de la normalisation comptable, traduit moins une optimisation financière qu'une insuffisance de formalisation des opérations.

En effet, l'actif se résume exclusivement à des disponibilités d'un montant de 12 746 895, sans aucune inscription d'immobilisations ni d'actifs circulants hors trésorerie. Une telle configuration ne saurait être interprétée de manière univoque comme l'absence effective d'investissements, mais pourrait également résulter des limites inhérentes à l'adoption d'une comptabilité de caisse (ou de partie simple), laquelle ne permet ni la reconnaissance exhaustive des droits et obligations, ni la capitalisation des emplois durables.

Corrélativement, le passif est intégralement constitué par le résultat excédentaire de l'exercice, en l'absence de toute ventilation en fonds propres, réserves ou fonds dédiés. Cette concentration des ressources, conjuguée à l'inexistence de passifs exigibles, confère à l'entité une autonomie financière apparente, mais en réalité peu signifiante sur le plan analytique, dès lors qu'elle pourrait refléter une sous-comptabilisation des engagements ou une non-reconnaissance des passifs potentiels.

Par ailleurs, l'absence d'informations relatives aux exercices antérieurs ainsi qu'à l'état réel des immobilisations détenues par Observatoire Africaine des Ressources Humaines limite substantiellement la portée de l'analyse. Elle empêche notamment toute appréciation dynamique de la performance financière, de la politique d'investissement ou de la soutenabilité des activités, réduisant ainsi le diagnostic à une lecture strictement statique et potentiellement biaisée.

Dans ces conditions, la configuration observée doit être appréhendée avec prudence : elle pourrait traduire non pas une inexistence d'activité économique structurée, mais plutôt une inadéquation entre les pratiques comptables effectives et les exigences du référentiel SYSCEBNL. Dès lors, l'enjeu principal ne réside

pas uniquement dans l'allocation efficiente de la trésorerie disponible, mais également dans la transition vers une comptabilité d'engagement, seule à même d'assurer une représentation fidèle, exhaustive et transparente de la situation financière de l'entité.

En définitive, ce bilan s'apparente davantage à une photographie incomplète qu'à une représentation fidèle du patrimoine, appelant à un renforcement des dispositifs comptables et informationnels afin de satisfaire aux impératifs de normalisation, de gouvernance et de redevabilité propres aux organisations à but non lucratif.

3.2.3. Perspectives d'alignement normatif vers le SYSCEBNL

Malgré les avancées significatives induites par l'adoption du SYSCOHADA, le dispositif comptable de l'OARH demeure partiellement inadapté à sa nature d'organisation non lucrative.

En effet, l'analyse du bilan révèle :

- l'absence de distinction entre fonds associatifs et résultat ;
- la non-identification explicite des subventions d'investissement au passif ;
- l'assimilation du résultat net (12 746 895 FCFA) à une ressource stable, sans retraitement associatif.

De même, le compte de résultat ne permet pas de distinguer clairement :

- les ressources affectées ;
- les ressources libres ;
- ni les emplois correspondant aux missions sociales.

Dans cette perspective, l'alignement vers le SYSCEBNL apparaît comme une nécessité stratégique. Celui-ci permettrait notamment :

- l'introduction d'un **tableau des ressources et emplois (TRE)** ;

- la distinction entre **fonds dédiés et fonds non affectés** ;
- une requalification du résultat en **excédent associatif reportable** ;
- une meilleure traçabilité des subventions (notamment celles enregistrées au compte 752).

Par ailleurs, l'intégration du SYSCEBNL suppose :

- un renforcement des compétences techniques des acteurs ;
- une adaptation du paramétrage du logiciel Sage ;
- la formalisation de procédures internes de contrôle et de justification des écritures.

À moyen terme, cette transition favoriserait l'émergence d'une **culture de la reddition de comptes**, articulée autour de la transparence, de la responsabilité et de la performance sociale.

Tableau n° 5 : Synthèse comparative : SYSCOHADA révisé versus SYSCEBNL et implications pour l'OARH

Dimension	SYSCOHADA (2017)	SYSCEBNL	Implications pour l'OARH
Logique comptable	Patrimoniaire et économique	Sociale et institutionnelle	Nécessité de réorientation finaliste
Méthode	Partie double	Partie double adaptée	Déjà maîtrisée, mais à recontextualiser
Résultat	Profit / perte	Excédent / déficit associatif	Requalification indispensable

Subventions	Produits classiques	Traitement différencié	Meilleure traçabilité attendue
Reporting	Bilan + CR	TRE + annexes spécifiques	Amélioration de la reddition
Fonds propres	Non spécifiés	Fonds dédiés / non dédiés	Transparence accrue

En définitive, la transition vers une comptabilité en partie double, matérialisée par l'utilisation du logiciel Sage 100 Comptabilité i7 et l'application du SYSCOHADA révisé, a permis à l'OARH de franchir un seuil décisif en matière de formalisation, de transparence et de performance financière.

Toutefois, cette évolution demeure inachevée au regard des exigences spécifiques aux organisations à but non lucratif. L'absence d'un cadre normatif pleinement adapté limite la portée informationnelle des états financiers et entretient une ambiguïté quant à la finalité des résultats dégagés.

Dès lors, l'adoption du SYSCEBNL apparaît non seulement comme une exigence normative, mais également comme un levier stratégique de consolidation de la gouvernance, d'amélioration de la transparence et de renforcement de la légitimité institutionnelle de l'OARH dans l'écosystème associatif panafricain.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'analyse menée au cours de cette étude sur la standardisation comptable des organisations à but non lucratif selon le SYSCEBNL, à travers le cas de l'Observatoire Africain des Ressources Humaines (OARH), permet de tirer plusieurs enseignements convergents sur la pertinence et les limites du référentiel dans le contexte africain. L'objectif général de la recherche, consistant à évaluer l'incidence du SYSCEBNL sur la qualité de l'information financière de l'OARH, a été atteint par une démarche combinant analyse documentaire, étude de cas et entretiens semi-directifs. Cette approche a permis de confronter les prescriptions normatives à la réalité empirique des pratiques comptables au sein de l'organisation étudiée, et de mesurer de manière concrète l'effet de la standardisation sur la fiabilité, la comparabilité et la pertinence de l'information produite.

L'examen des hypothèses formulées a montré que la standardisation comptable, lorsqu'elle est correctement appropriée et mise en œuvre, exerce effectivement un impact positif sur la qualité de l'information financière (hypothèse principale confirmée). En effet, l'adoption progressive de principes de comptabilité en partie double et la structuration des états financiers ont amélioré la traçabilité des flux, renforcé la crédibilité des rapports et favorisé l'émergence d'indicateurs pertinents pour l'évaluation de la performance sociale et financière de l'OARH. Les hypothèses subsidiaires sont également partiellement validées : d'une part, la mise en œuvre des normes du SYSCEBNL contribue substantiellement à l'amélioration des attributs qualitatifs de l'information, notamment en termes de fiabilité et de comparabilité ; d'autre part, elle participe à la réduction des asymétries informationnelles et à l'amélioration de la gouvernance financière, bien que cette contribution soit limitée par des contraintes organisationnelles, techniques et institutionnelles persistantes.

Concernant les questions spécifiques de recherche, il apparaît que le SYSCEBNL influence positivement la qualité de l'information financière en fournissant un cadre normatif cohérent et adapté aux particularités des OBNL, confirmant que la standardisation constitue un levier de professionnalisation et de crédibilité institutionnelle. Par ailleurs, la standardisation favorise une meilleure transparence et une reddition de comptes plus rigoureuse, contribuant ainsi à réduire les asymétries informationnelles entre l'organisation et ses parties prenantes, et renforçant la légitimité sociale et financière de l'OARH. Toutefois, l'analyse empirique révèle que l'effet optimal du SYSCEBNL est tributaire d'un alignement complet des pratiques comptables à ses prescriptions, d'un renforcement des compétences techniques et d'une structuration institutionnelle adéquate.

En définitive, cette recherche corrobore l'idée avancée par les auteurs explorant ce domaine, selon lesquels la standardisation comptable ne saurait se limiter à une dimension formelle ou technique : elle constitue un processus socio-organisationnel dynamique, articulant normes, pratiques et contraintes contextuelles pour produire de la valeur informationnelle et soutenir la gouvernance des OBNL. Pour l'OARH, la transition vers une application intégrale du SYSCEBNL représente non seulement une exigence normative, mais également un levier stratégique de consolidation de la transparence, de la redevabilité et de la performance durable, en cohérence avec les objectifs de professionnalisation et de légitimation des organisations non lucratives dans l'espace OHADA.

« La normalisation comptable ne consiste pas seulement à uniformiser les chiffres, mais à instaurer un langage commun de la confiance et de la comparabilité. »

— **Jacques Richard**, Professeur émérite de sciences comptables, Université Paris-Dauphine

BIBLIOGRAPHIQUES MOBILISABLES

1. Ouvrages et articles académiques internationaux

- **Aliaga, C. (2009).** *Transparency in Nonprofit Organizations: The Spanish Case*. Madrid: Universidad Complutense.
- **Anheier, H. K. (2014).** *Nonprofit Organizations: Theory, Management, Policy*. 2nd ed. London: Routledge.
- **Anthony, R. N., & Young, D. W. (1999).** *Management Control in Nonprofit Organizations*. 7th ed. Boston: McGraw-Hill.
- **Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007).** *Management Control Systems*. 12th ed. New York: McGraw-Hill.
- **Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. G., Hughes, J., & Nahapiet, J. (1980).** “The Roles of Accounting in Organizations and Society.” *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), pp. 5–27.
- **Connolly, C., & Hyndman, N. (2013).** “Towards Charity Accountability: Narrowing the Gap between Provision and Needs?” *Public Management Review*, 15(7), pp. 945–968.
- **Dhanani, A., & Connolly, C. (2012).** “Discharging Not-for-Profit Accountability: UK Charities and Public Discourse.” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(7), pp. 1140–1169.
- **Ebrahim, A. (2003).** “Accountability in Practice: Mechanisms for NGOs.” *World Development*, 31(5), pp. 813–829.
- **Ebrahim, A. (2019).** *Measuring Social Change: Performance and Accountability in a Complex World*. Stanford: Stanford University Press.
- **Hyndman, N., & McDonnell, P. (2009).** “Governance and Charities: An Exploration of Key Themes.” *Public Money & Management*, 29(1), pp. 5–12.
- **Kaplan, R. S. (2001).** “Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations.” *Nonprofit Management & Leadership*, 11(3), pp. 353–370.

- **Malsch, B., & Gendron, Y. (2019).** *Repenser la gouvernance par la comptabilité*. Paris: La Découverte.
- **Nobes, C., & Parker, R. (2016).** *Comparative International Accounting*. 13th ed. Harlow: Pearson.
- **Power, M. (1997).** *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- **Reilly, T., & Brown, W. A. (2018).** *Nonprofit Governance and Management*. New York: Routledge.
- **Salamon, L. M., & Anheier, H. K. (1997).** *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*. Manchester: Manchester University Press.
- **Salamon, L. M. (2014).** *Le secteur sans but lucratif : une perspective globale*. Bruxelles: De Boeck.
- **Sprague, R. (2021).** *Accounting for Nonprofit Organizations*. New York: Wiley.
- **Tinkelman, D., & Donabedian, B. (2007).** “Street Lamps, Alleys, Ratio Analysis and Nonprofit Organizations.” *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 36(1), pp. 7–27.
- **Tinkelman, D., & Parsons, L. M. (2023).** *Financial Reporting for Nonprofit Organizations*. Cambridge: Cambridge University Press.

2. Travaux sur la normalisation comptable et la gouvernance

- **Hopwood, A. G. (1983).** “On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which It Operates.” *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), pp. 287–305.
- **Richard, J. (2017).** *Comptabilité et développement durable*. Paris: Economica.
- **Better Accounting (2024).** *Principles of Accounting Standardization*. Disponible en ligne (plateforme spécialisée).

3. Références institutionnelles et normatives

- **Banque mondiale (2020).** *Strengthening Financial Transparency in Nonprofit Organizations in Africa*. Washington, DC.

- **Banque Africaine de Développement (BAD) (2022).** *Rapport sur la gouvernance financière en Afrique.* Abidjan.
- **OCDE (2019).** *Accountability and Transparency in the Nonprofit Sector.* Paris: OECD Publishing.
- **OCDE (2021).** *Public Governance Reviews: Strengthening Accountability Systems.* Paris.
- **Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA (CNC OHADA) (2019).** *Système Comptable des Entités à But Non Lucratif (SYSCEBNL).* OHADA.

4. Travaux africains et contexte OHADA

- **Diaw, A. (2021).** *La normalisation comptable dans l'espace OHADA : enjeux et perspectives.* Dakar: Université Cheikh Anta Diop.
- **Mouandjo, L. (2020).** *Gouvernance et transparence financière des associations en Afrique centrale.* Yaoundé: Université de Yaoundé II.
- **Nguema, J. (2019).** *Harmonisation comptable et développement en Afrique.* Libreville: Presses universitaires.
- **Nzongang, J. (2022).** *La reddition des comptes dans les organisations à but non lucratif en Afrique.* Douala: Université de Douala.

5. Autres sources mentionnées

- **Redalyc (2022).** *Études sur la qualité de l'information dans le third sector.* Plateforme scientifique latino-américaine.

ANNEXES

ANNEXE 1



Observatoire Africain des Ressources Humaines

Conseils-Formations-Informations-Coaching-Services RH

NIU : P23000000085159M

Récépissé : 044/017/MIDDL/DBZV/SG/DDSP/SR

ATTESTATION DE FIN DE STAGE

Nous soussignés, **OBSERVATOIRE AFRICAIN DES RESSOURCES HUMAINES.**

Attestons que :

Madame **EBAKA Annie Chantal** a effectué un stage professionnel au siège de l'Association des professionnels des Ressources Humaines pendant la période allant du 1^{er} octobre 2025 à 02 Février 2026.

Cette attestation est délivrée à l'intéressée sur sa demande pour la servir et valoir ce que de droit.

Fait à Brazzaville, le 26 février 2026

Le Président Exécutif

ANNEXE 2

TABLEAU DE CORRESPONDANCE – COMPTE DE RESULTAT (SYSCEBNL)

REF	LIBELLES	NUMEROS DECOMPTE A INCORPORER DANS LES POSTES	
RA	Cotisations	+	701
RB	Dotations consommables transférées au comptes résultat	+	703
RC	Revenus liés à la générosité	+	704
RD	Ventes de marchandises	+	7051
RE	Ventes de services et produits finis	+	7052, 7053
RF	Subventions d'exploitation	+	71
RG	Autres produits et transferts de charges	(+/-)	706 ; 707, 708,72,73
RH	Reprise de provisions, dépréciations, subventions et autres reprises	+	79
XA	REVENUS DES ACTIVITES ORDINAIRES (Somme RA à RG)		
TA	Achat de biens et services liés à l'activité	-	601
TB	Variation de stocks des achats de biens et services liés à l'activité	(+/-)	6031
TC	Achats de marchandises et matières premières	-	602
TD	Autres achats	-	604,605,606,608,
TE	Variation de stocks marchandises et matières premières et autres	(+/-)	6032,6033,6034,6035
TF	Transports	-	61
TG	Services extérieurs	-	62,63
TH	Impôts et taxes	-	64
TI	Autres charges	-	65
TJ	Charges de personnel	-	66
TK	Frais financiers et charges assimilées	-	67
TL	Dotations aux amortissements, aux provisions aux dépréciations et autres	-	68,69
XB	CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES (Somme TA à TL)		
XC	RESULTAT DES ACTIVITES ORDINAIRES (XA-XB)	-	
TM	Produits HAO	-	82,84,86,88
TN	Charges HAO	(+/-)	81,83,85,87
XD	RESULTAT HAO (TM-TN)	-	
XE	Résultat net de l'exercice (excédent - déficit) XC + XD		

ANNEXE 3

BILAN D'APRES LE SYSCEBNL

REF	ACTIF	NUMEROS DE COMPTES A INCORPORA DANS LES POSTES			PASSIF	NUMEROS DE COMPTES A INCORPOR E DANS LES POSTES
		BRUT	AMORTISSE MENT/DEPR ECIATION			
AA	IMMOBILISATION S DESTINEES A LA VENTE DES PREVENANT DES DONS ET LEGS NON RECUS ET USUFRUIT TEMPORAIRE			CA	Dotation non consomptible sans droit reprise	101
AB	Immobilisations incorporelles	201	280,2901	CB	Dotation non consomptible avec droit de reprise	102
AC	Immobilisations corporelles et financières	202,201,203 ,204,205	2092	CC	Droits d'entrée	103
AD	IMMOBILISATION S INCORPORELLES			CD	Dotation consomptible	104
AE	Brevets, licences, logiciels et droits similaires	212,213,214 ,2193	2812,2813,281 4,2912,2913,2 914,2919	CE	Écarts de réévaluation	106
AF	Autres immobilisations incorporelles	212,213,214 ,2193	2818,2918,291 9	CF	Réserves	11
AG	Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	251	281	CG	Report à nouveau (+ou-)	12
AH	IMMOBILISATION S CORPORLLES			CH	Résultat net de l'exercice (excédent+ ou déficit-)	13(131 ou 139)
AI	Terrain	22	282,292	CI	Subventions d'investissement	14
AJ	Bâtiments	231,232,233 ,2391,2392, 2393,2396	2831,2832,283 3,2931,2932,2 933,2939	CJ	Provisions réglementées	15
AK	Aménagement, agencement et installations	234, 235, 238, 2394, 2395, 2398	2834, 2835, 238, 2394, 2395, 2398 ,2939	CK	TOTAL FONDS PROPRES ET ASSIMILES	
AL	Matériel ; mobilier en actifs biologiques	24(sauf 245 et 2495)	284(sauf 2845) 294(sauf 2495, 2949), 2949	CW	Fonds affectés et provenant de dons et legs d'immobilisation s	16

AM	Matériel de transport	245,2945	284 2945, 29495,	CX	Fonds propres	17
AN	Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	252	2952	CY	TOTAL FONDS PROPRES AFFETES ET REPORTEES	
AO	IMMOBILISATIONS FINANCIERES			CZ	TOATL RESSOURCES PROPRES ET ASSIMILEES	
AX	Titres de participation	26	296	DA	Emprunts et dettes financières	181, 182, 183, 185, 186, 188
AY	Autres immobilisations financières	27	297	DB	Dettes de location-acquisition	187
				DC	Provisions pour risques et charges	19
				DD	TOTAL DETTES FINANCIERE ET RESSOURCES ASSIMILEES	
AZ	TOTAL ACTIF IMMOBILISEES			DE	TOTAL RESSOURCES STABLES	
BA	Actifs circulants	485, 4865	498	DF	Dettes circulantes HAO	481, 484, 481, 488,4998
BB	Stocks	31,32,33,34, 36,37,38	39	DG	Adhérents, clients -usagers créditeurs	419
BC	Fournisseurs débiteurs	409	490	DH	Fournisseurs	40 sauf 409
BD	Adhérents, clients - usagers	41 sauf 419	490	DI	Autres dettes	Soldes créditeurs : 42, 43, 44,45,47, sauf 479, 499, sauf 4998, 599
BE	Autres créances	Soldes débiteurs : 42,43,44,45, 47 sauf 478	492,493,497,4 97			
BT	TOTAL ACTIFS CIRCULANTS			DV	TOTAL PASSIF CIRCULANTS	

BU	Titres de placement	50	590	DW	Banques, établissements financiers et crédits de trésorerie	56, soldes créditeurs : 52,53
BV	Valeur à enquisse	51	591			
BW	Banques, établissements financiers, caisses et assimilés	Soldes débiteurs : 52, 53,55,57	592, 593,595			
BX	TOTAL TRESORERIE ACTIF			DY	TOTAL TRESORERIE PASSIF	
BY	Écart de conversion-Actifs	478			Écart de conversation-Passif	479
BZ	TOTAL GENERAL			DZ		

TABLE DE MATIERE

DÉDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES ABRÉVIATIONS ET ACRONYMES	iii
LISTE DES TABLEAUX	iv
SOMMAIRE	v
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	1
CHAPITRE I : FONDEMENTS CONCEPTUELS ET CADRE THÉORIQUE DE LA STANDARDISATION COMPTABLE DES OBNL DANS L'ESPACE OHADA	5
I-1. ÉLABORATION DU CADRE CONCEPTUEL	7
1.1.1. Définition et typologie des organisations à but non lucratif.....	9
1.1.2. Fondements conceptuels de la normalisation et de la standardisation comptable ..	10
1.1.3. Spécificités comptables des entités à but non lucratif dans le contexte africain	10
I-2. ACTUALITÉ DE LA QUESTION (REVUE DE LA LITTÉRATURE).....	11
1.2.1. Évolution de la normalisation comptable dans l'espace OHADA.....	13
1.2.2. Présentation du SYSCEBNL : genèse, objectifs et architecture	14
1.2.3. Travaux antérieurs sur la transparence financière et la gouvernance des associations	14
CHAPITRE II : LA STANDARDISATION COMPTABLE SELON LE SYSCEBNL : CADRE NORMATIF, CONTRAINTES D'APPLICATION ET ENJEUX DE GOUVERNANCE ASSOCIATIVE	16
II-1. CADRE NORMATIF ET CONTRAINTES D'APPLICATION DU SYSCEBNL	17
2.1.1. Structure et exigences du SYSCEBNL.....	20
2.1.2. Contraintes institutionnelles, financières et techniques	21
2.1.3. Comparaison entre le SYSCEBNL et d'autres référentiels comptables	22
II-2. ENJEUX DE LA STANDARDISATION POUR LA GOUVERNANCE ASSOCIATIVE	22
2.2.1. Apports du SYSCEBNL à la reddition des comptes et à la transparence financière	25
2.2.2. Effets sur la crédibilité, la responsabilité et la gestion des ressources.....	25
2.2.3. Limites et perspectives d'amélioration	26
CHAPITRE III : DÉVIATION NORMATIVE ET IMPACTS ORGANISATIONNELS : ÉTUDE DE LA STANDARDISATION COMPTABLE AU SEIN DE L'OARH.....	28
III-1. ÉVALUATION CRITIQUE DES PRATIQUES COMPTABLES DE L'OARH	29
3.1.1. Présentation de l'OARH : missions, architecture organisationnelle et contraintes structurelles	30

3.1.2. Analyse du système comptable effectif : prééminence d'une logique de trésorerie en partie simple	32
3.1.3. Appréciation du degré de conformité au SYSCEBNL : une non-conformité structurelle et systémique.....	34
III-2. IMPACTS ET PERSPECTIVES DE LA NORMALISATION COMPTABLE SUR LA GOUVERNANCE ET LA PERFORMANCE DE L'OARH	36
3.2.1. Renforcement de la gouvernance et de la transparence financière	37
3.2.2. Effets sur la performance financière et organisationnelle.....	40
3.2.3. Perspectives d'alignement normatif vers le SYSCEBNL.....	44
CONCLUSION GÉNÉRALE	47
BIBLIOGRAPHIQUES MOBILISABLES	A
TABLE DE MATIERE.....	J