



LE SYSCOA ET LA PERTINENCE DE L'INFORMATION COMPTABLE : UNE ANALYSE DE LA PRATIQUE DANS LES ENTREPRISES TOGOLAISES

Nadédjo BIGOU-LARE

Maître de Conférences Agrégé

Université de Lomé

B.P. 1515, LOME, Togo

Tél. : 228 25 88 11, Fax : 228 21 85 95, E-mail : nabigou@tg.refer.org

Résumé

L'introduction du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) dans la zone UEMOA en 1998 a eu comme soucis l'harmonisation des pratiques comptables des entreprises. L'analyse des systèmes d'information (SI) d'un échantillon d'entreprises togolaises suggère que la plupart de ces dernières disposent de SI opérationnel pour le reporting et la prise de décisions stratégiques. Il ressort de l'analyse que le SYSCOA devrait contribuer à l'amélioration de la pertinence des informations générées par les SI et à une uniformisation des pratiques comptables.

Mots clés. – Information comptable – SYSCOA – UEMOA – Système d'information de gestion.

Abstract

The implementation of the West African Economic Union's (WAEU) new accounting standards, the SYSCOA in 1998 was intended to harmonize accounting practices in the WAEU zone. A study of management information systems (MIS) of a sample of togolese companies suggests that most of them have effective MIS which provide information for both reporting and strategic decisions making purposes. Furthermore, SYSCOA is assumed to improve information relevancy and to standardize accounting practices.

Keywords. – Accounting information – SYSCOA – UEMOA – Management Information System .

Introduction

L'environnement économique des entreprises est de nos jours marqué par des mutations fréquentes qui sont dues essentiellement aux phénomènes de mondialisation des économies et d'intégration économique. Ces mutations impliquent pour les entreprises, un besoin de maîtrise de l'information et de prise de décisions stratégiques de plus en plus fréquentes, ce qui conduit à s'interroger sur la pertinence des modèles comptables et financiers traditionnels quant à leur capacité à fournir des informations efficaces pour la prise de décisions stratégiques.

Le besoin d'harmonisation et de centralisation de l'information comptable s'avère encore plus aigu pour les entreprises des économies d'endettement (notamment celles de l'Afrique subsaharienne) qui, pour éviter de se voir passives dans le processus de mondialisation, sont amenées à développer des outils performants de collecte et de diffusion de l'information comptable et financière. Le contexte de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)¹ comporte d'ailleurs cette contingence pour les entreprises des pays membres de cette Union, où leur cadre comptable uniforme (le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA)) a été mis en vigueur depuis janvier 1998.

Les objectifs de ce nouveau système comptable sont :

- d'une part, d'uniformiser le droit et les pratiques comptables dans l'UEMOA, et
- d'autre part, de moderniser les systèmes pour les rapprocher des normes internationales tout en tenant compte des spécificités des pays de l'UEMOA (1996).

Il convient néanmoins de noter que du point de vue historique, les entreprises de la zone UEMOA ont été amenées déjà par le passé, à passer du plan comptable français de 1957 au plan OCAM (1970) puis sont obligées aujourd'hui d'abandonner ce dernier plan en faveur du plan SYSCOA. En réalité, dans la plupart des pays concernés, le plan OCAM a été appliqué différemment : ainsi, il y a eu le plan OCAM sénégalais, le plan OCAM ivoirien, le plan OCAM béninois, etc. Dans certains pays comme le Togo et surtout pour ce qui est des PME/PMI, on a connu une situation non uniforme dans l'application des systèmes : certaines entreprises utilisant toujours le plan 1957, alors que d'autres sont passées au plan OCAM.

C'est donc dans un tel flou « comptable » qu'est intervenu le SYSCOA supposé parmi tant d'autres, servir d'instrument d'intégration des économies des pays membres de l'UEMOA.

Car pouvant permettre l'uniformisation dans la présentation de l'information comptable et financière, à travers des normes à suivre dans l'établissement des états financiers de telle sorte qu'ils fournissent une représentation utile des entreprises (Caillau, 1996). Il y a donc lieu de s'interroger sur les chances de réussite que présente ce nouveau cadre comptable par rapport aux objectifs visés.

L'objet de cet article est justement de tenter d'évaluer les apports potentiels d'un changement de cadre comptable au niveau de la qualité de l'information comptable. C'est-à-dire en fait, la possibilité de rendre l'information comptable plus apte à aider à l'élaboration des politiques de développement des entreprises et, ceci, dans un contexte sous régional, l'UEMOA. La politique de développement des entreprises est entendue ici comme étant l'ensemble des outils mis en œuvre pour assurer une série de transformations à l'entreprise qui lui permettent de passer par exemple du stade de la petite entreprise à celui d'un grand groupe, c'est-à-dire, la croissance de la première (de Montmorillon, 1997). Il convient alors de vérifier l'existence de systèmes d'information de gestion dans les entreprises togolaises : sont-ils opérationnels ? Quel est leur degré de fiabilité en termes de fourniture d'informations comptables pour une prise de décision stratégique par exemple ? Le SYSCOA comme nouveau cadre général peut-il servir d'instrument d'amélioration éventuelle de ces systèmes ?

Pour apporter des éléments de réponse à ces diverses interrogations, notre recherche a tenté :

- d'une part, de vérifier les diverses utilisations de l'information comptable, c'est-à-dire les finalités que lui donnent les dirigeants ; il s'agit notamment de vérifier dans quelle mesure l'information comptable est utilisée pour la prise de décisions stratégiques (décisions de croissance : interne ou externe) ou pour satisfaire aux exigences fiscales et juridiques ;
- d'autre part, d'examiner la pertinence des systèmes d'information de gestion en matière de prise de décisions de gestion et surtout les décisions stratégiques.

Nous avons réalisé une enquête auprès de 76 entreprises togolaises en vue de collecter les données nécessaires permettant de répondre aux questions posées ci-dessus et dont nous présentons ci-dessous les principaux résultats. Mais auparavant, nous analysons dans un premier temps, les conclusions d'études similaires conduites précédemment en vue de définir le cadre conceptuel de notre étude. Ensuite, les hypothèses retenues et la méthodologie adoptée sont présentées.

¹ L'UEMOA comprend les pays suivants : Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo.

1. Les utilisations de l'information comptable

Un nombre croissant d'études sur l'utilité de l'information comptable ont été entreprises ces quinze dernières années. La plupart de ces travaux se sont focalisés sur l'interaction entre l'information et les utilisateurs (Bouwman, Frishkoff, Frishkoff, 1987) et ils se répartissent en plusieurs domaines que l'on peut résumer en trois catégories : une première catégorie regroupe les travaux portant sur la définition normative de l'information comptable : les caractéristiques qu'elle doit posséder en vue d'être utilisable. D'autres auteurs se sont quant à eux interrogés sur les besoins des managers en information comptable ; enfin, une dernière catégorie d'études est constituée de travaux portant sur le comportement des dirigeants d'entreprises vis-à-vis de l'information comptable et sur comment ces derniers l'utilisent.

1.1. L'information comptable

L'Association américaine de comptabilité définit l'information comptable comme étant une donnée chiffrée relative à un phénomène économique passé, présent ou futur d'une entité, ceci à partir d'une observation selon des règles établies (Bruns, Jr., et McKinnon, 1993). L'information comptable est donc quantitative et générée suivant des règles ou normes précises. Toute information qui ne remplit pas ces conditions n'est pas comptable.

Une telle définition de l'information comptable tend souvent au point de vue financier, à la limiter uniquement à des flux de trésorerie (comptabilité de trésorerie). Or cette tendance limitative rend l'information comptable peu utile pour la détermination de la valeur de l'entreprise. L'information comptable doit être comprise aussi en termes de flux fondés sur la comptabilité d'engagement dans le but de pouvoir déterminer la valeur économique de la firme (Bierman Jr., 1992).

1.2. Besoins des managers en information comptable

Bescos et Mendoza (1998) se sont intéressés aux besoins en information des managers en vue de vérifier si ces besoins étaient satisfaits vu que les systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion et d'autres systèmes d'information des entreprises fournissaient généralement, une multitude d'informations. L'objectif poursuivi par les auteurs était en réalité de voir si le contrôle de gestion donnait des informations utiles aux décideurs. Ainsi, leurs résultats par rapport aux supports de l'information générés par les divers systèmes d'information

disponibles cités par les décideurs, montrent une prédominance des documents de pilotage centrés sur les éléments clés de gestion. Mais une analyse selon la provenance de ces documents révèle que seul le tiers vient des services de la comptabilité et de contrôle de gestion. Quant au degré de satisfaction des décideurs par rapport au contenu, l'étude de Bescos et Mendoza aboutit à une conclusion mitigée: d'une façon générale, les décideurs sont relativement satisfaits du degré de détail des informations fournies surtout celles relatives aux coûts. Par contre les managers estiment avoir peu d'informations sur leurs clients et leurs concurrents à partir des documents fournis par les systèmes traditionnels de contrôle de gestion.

Pour identifier les besoins réels des managers en information comptable, Mckinnon et Burns, Jr. (1992) ont procédé par deux étapes. Dans un premier temps, ils ont fait au niveau de la nature de l'information, une distinction entre des mesures primaires (des dénombrements d'unités) générées directement par décompte d'un objet et des mesures secondaires c'est-à-dire l'information comptable proprement dite (un chiffre dérivé indirectement par une transformation algébrique d'un ensemble de nombres). Ensuite, cette distinction les a conduit à constater que d'une part, les managers avaient plus besoin des informations primaires pour le contrôle des opérations quotidiennes et d'autre part, les informations secondaires étaient plus utiles pour l'évaluation de performance.

1.3. Comportement des managers et utilisation de l'information comptable

L'objectif principal d'un état financier comme l'a établi le SFAC 1, est de fournir une information utile en matière d'investissement et de crédit (Bouwman, Frishkoff, Frishkoff, op. cit.). Or, surpris par le fait que beaucoup de managers dont les affaires se portaient bien déclaraient connaître très peu ou pas du tout de comptabilité, Burns, Jr. et Mckinnon (1993) ont entrepris une étude empirique auprès de 73 managers de 12 entreprises industrielles aux Etats Unis et au Canada en vue de savoir un peu plus sur comment ces managers utilisaient l'information comptable et d'où tiraient-ils cette information. Les résultats de cette étude montrent que la plupart des informations utilisées sont produites et présentées en termes unitaires (en quantité ou en nombre) plutôt qu'en termes financiers (en termes de coût, ou en termes monétaires). Mais ces données unitaires sont souvent complétées par les données financières. Ces dernières gagnent d'ailleurs en importance lorsque l'horizon est lointain. Les managers se fondent souvent, pour la gestion quotidienne des opérations de production et de logistique, sur des sources informelles (rapports oraux, téléphone) plutôt que

sur des sources comptables et financières. Ce dernier résultat a été également observé par Osborne (1992) auprès de 31 firmes entrepreneuriales où les entrepreneurs attendent très peu de leurs collaborateurs comptables et financiers en termes de fourniture d'informations pour la prise de décision.

Degos (1993) est arrivé à dégager le comportement émergent des dirigeants de PME de la région de la Gironde face aux données comptables en se fondant sur une analyse des comptes sociaux de ces entreprises. L'auteur a pu ainsi faire la distinction entre le comportement affiché et le comportement émergent (qui est jugé être le comportement réel). Ce qui lui a permis de dégager deux types de comportements managériaux : une gestion orientée vers les données économiques et une autre basée essentiellement sur les données financières. Comparativement aux dirigeants des grandes entreprises, ceux des PME paraissent plus enclins à intégrer les variables économiques que les variables financières dans leur comportement managérial.

De toutes ces études, il ressort d'une part, que la question de l'utilisation de l'information comptable à des fins de gestion à long terme de l'entreprise reste toujours posée. En effet, l'importance des données comptables et financières pour le manager ne peut se limiter à leur usage à des fins opérationnelles ou pour satisfaire des obligations fiscales ou légales. Le manager devra utiliser les données comptables et financières dans leur complétude en élargissant l'utilité aux besoins stratégiques de l'entreprise. D'autre part, aucune allusion n'est faite à l'incidence d'un nouveau cadre comptable sur les utilisations de l'information comptable. Autrement dit, sur la pertinence de cette information.

2. Méthodologie

La problématique développée plus haut, nous a conduit à la formulation de trois questions de recherche suivantes :

- existe-t-il des systèmes d'information de gestion opérationnels dans les entreprises togolaises ?
- quel est leur degré de fiabilité en termes de fourniture d'informations comptables pour une prise de décision stratégique ?
- le SYSCOA comme cadre général peut-il servir d'instrument d'amélioration éventuelle de ces systèmes d'information de gestion ?

Les deux premières questions de recherche couvrent deux aspects de la problématique des systèmes d'information de gestion comme source privilégiée de l'information comptable et financière : leur existence effective et leur fonctionnalité. Plusieurs études (Burns, Jr. et Mckinnon, op. cit; Degos, op. cit. ; Bescos et Mendoza, op. cit.) ont montré que la plupart des informations comptables utilisées par les managers provenaient des systèmes comptables et de contrôle de gestion mais que dans le même temps, les managers utilisaient d'autres sources en vue de la prise de décisions engageant l'entreprise dans le long terme. Dans le contexte togolais, il semble donc utile de vérifier l'existence ou non et la fonctionnalité de ces systèmes dans l'entreprise. En d'autres termes, les caractéristiques particulières de ces entreprises et la situation d'endettement de l'économie joueraient-ils un quelconque rôle dans l'utilisation des systèmes d'information par les entreprises ?

La dernière question conduit à traiter du rôle que peut jouer un nouveau cadre général comptable (le SYSCOA) dans l'amélioration des systèmes d'information et de contrôle des entreprises assujetties à ce cadre. Gouadain (2000, p. 89) estime d'ailleurs que bien qu'ayant emprunté un peu à l'école anglo-saxonne (qui veut qu'un cadre comptable se concentre surtout sur la structuration de l'information comptable que sur la formulation de prescriptions) , le SYSCOA fournit un ensemble d'étapes que les entreprises sont tenues de suivre dans l'élaboration de l'information comptable. Et qu'en ce sens, il constitue une innovation positive.

Cette étude s'inscrit avant tout dans le cadre général des éléments constitutifs des processus de décisions dans les entreprises et pour l'asseoir sur une base théorique de ce domaine, trois hypothèses ont été formulées. Elles s'appuient sur les théories de la décision de Mintzberg, Raisinghani et Théorêt (1976) notamment, leur modèle général du processus de prise de décision stratégique:

Hypothèse 1 : Les entreprises togolaises disposent souvent de systèmes formalisés d'information de gestion ;

Hypothèse 2 : L'information comptable est utilisée pour satisfaire des besoins de « reporting » ;

Hypothèse 3 : Le SYSCOA est un cadre comptable pouvant améliorer les systèmes d'information en vue de décisions stratégiques.

Pour tester ces hypothèses et tenter de trouver des réponses aux interrogations soulevées plus haut, une enquête par questionnaire a été menée auprès de 76 entreprises togolaises dont le

chiffre d'affaires annuel est au moins égal à cinq cent millions de francs CFA². Ces entreprises proviennent de tous les secteurs de l'activité économique (service, commerce, industrie). Elles ont été sélectionnées à partir du répertoire (base de données) de la Direction Générale de l'Administration des Impôts. Ainsi, notre échantillon comprend aussi bien des entreprises industrielles ayant rempli la condition de chiffre d'affaires, des banques, des compagnies d'assurance, que des sociétés commerciales.

L'instrument de collecte de données, un questionnaire divisé en 4 rubriques (nature des systèmes d'information, l'organisation comptable adoptée, utilité de l'information comptable et financière, impact du SYSCOA sur les systèmes comptables et identification de l'entreprise enquêtée) a été administré par distribution directe à l'adresse des répondants. Nous avons ensuite procédé à la collecte des questionnaires remplis deux semaines après le dépôt du questionnaire. Ce procédé a été préféré à la méthode par courrier postal parce que mieux adapté au contexte et nous voulions garantir un taux de retour acceptable.

3. Résultats et discussions

Les résultats présentés ici proviennent de 36 entreprises sur les 76 sollicitées pour l'enquête, soit un taux de retour de 47%³. Les caractéristiques et les systèmes d'information de ces entreprises sont présentés successivement avant les conclusions.

3.1. Profil des entreprises enquêtées

Trois paramètres ont été utilisés pour décrire le profil des entreprises ayant constitué notre échantillon d'étude : forme juridique, secteur d'activité, effectifs des employés. Le tableau 1 ci-dessous présente le résumé des données sur les deux premiers paramètres.

² 1 FCFA = 0,01 FF

³ Le taux de retour des réponses dans ce genre d'études par questionnaire tourne souvent autour de 20 à 25%.

Forme juridique			Secteur d'activité		
	Nombre	%		Nombre	%
SNC*	0		Commerce	19	48
SARL*	0		Industrie	6	15
SA	29	81	BTP	2	5
Autres	7	19	Transport	1	3
			Services	12	30
Total	36	100	Total	40	100

*SNC = société en nom collectif ; SARL = société à responsabilité limitée

Source : Données de l'enquête

La quasi totalité de nos répondants (81%) est constituée de sociétés anonymes (SA) de droit privé. Les autres (*item « autres »* dans le tableau 1) répondants sur le paramètre de la forme juridique sont essentiellement les sociétés publiques qui comptent pour 71% de cette rubrique (autres) et quelques exploitations individuelles d'Import et Export.

La répartition par secteur d'activité (tableau 1) donne une prédominance des entreprises commerciales (48%) et des entreprises du secteur des services (30%) dans notre échantillon. Il était possible pour les entreprises enquêtées de mentionner plus d'un secteur d'activité. D'une façon générale, cette répartition reflète la physionomie globale de la structure de l'économie du pays, c'est-à-dire, la prépondérance du tertiaire sur l'industrie.

La ventilation par l'effectif employé donne les caractéristiques suivantes (tableau 2) :

Intervalles d'effectifs ⁴	Nombre	%
[10 – 50[13	43
[50 – 100[7	23
[100 – 500[8	27
[500 – infini[2	7
Total	30	100

Source : Données de l'enquête

Ces effectifs sont en réalité, l'effectif moyen pour chaque répondant sur une période de 5 ans. Une bonne partie (43%) des entreprises enquêtées est constituée d'entreprises de taille relativement petite (effectif inférieur à 50) alors que la majorité des répondants ont des

⁴ Il faut noter qu'il n'existe pas au Togo, une classification officielle unique des entreprises sur la base de leur taille en termes d'effectif du personnel. Nous nous sommes donc basés sur celle utilisée dans le Code Togolais des investissements (1986) pour définir les entreprises pouvant bénéficier de certaines dérogations ou dégrèvements fiscaux.

entreprises plutôt de taille moyenne, c'est-à-dire, un effectif du personnel compris entre 50 et 500 personnes.

Ainsi, les entreprises ayant fait l'objet de cette étude et dont nous présentons ci-dessous les résultats et analyses, sont essentiellement des sociétés anonymes commerciales de droit privé et public mais de taille moyenne.

3.2.Des Systèmes d'information internes informatisés mais livrant des informations plutôt quantitatives que qualitatives

L'existence de systèmes d'information (SI) dans les entreprises ne fait aucun doute. : 94,4% des entreprises enquêtées affirment en effet avoir un système d'information et dans la plupart des cas (81%), il s'agit d'un système d'information interne (tableau 3).

Existe-t-il un SI dans votre entreprise ?	Réponses (%)		
	Oui	Non	Total
	94,4	5,6	100
Est-il : - interne ?	80,6		
- externe ?	5,6		
- interne et externe	8,3		

Source : Données de l'enquête

Les résultats du tableau 3 confirment ainsi, notre première hypothèse. On peut donc conclure qu'en général, les entreprises togolaises disposent de SI formels. Mais est-ce que ces systèmes sont opérationnels ? En d'autres termes, les entreprises les utilisent-elles dans leur processus de prise de décision ? Pour répondre à ces interrogations, il convient de voir la nature des informations générées par ces systèmes et les voies d'accès à ces informations dans l'entreprise.

Pour déterminer la nature des informations fournies par le SI, nous avons recherché l'appréciation des répondants sur d'une part, la nature quantitative ou qualitative de cette information et d'autre part, sur son aspect prospectif ou rétrospectif. L'échelle à 5 points de Likert : « *très d'accord* » = 5 ; « *d'accord* » = 4 ; « *relativement d'accord* » = 3 ; « *pas d'accord* » = 2 ; « *pas du tout d'accord* » = 1, a été utilisée pour obtenir leur point de vue sur chacune des quatre natures proposées. Le point central de l'échelle est 3, et correspond à « *relativement d'accord* ».

Nos résultats (tableau 4) indiquent une convergence des appréciations des répondants quant au fait que les informations livrées par leur système d'information, sont plus quantitatives que

qualitatives (72,7% des répondants sont en effet très d'accord sur ce point). Ce résultat contribuerait à confirmer la définition que Burns et McKinnon, (op.cit.) ont donnée de l'information comptable c'est-à-dire qu'elle est surtout de nature quantitative.

Tableau 4
Répartition des avis des Répondants sur la Nature de l'information fournie par le SI

Information quantitative			Information qualitative			Information prospective			Information rétrospective		
Avis*	Nbre	%	Avis*	Nbre	%	Avis*	Nbre	%	Avis*	Nbre	%
5	18	54,5	5	13	39,4	5	6	21,4	5	10	33,3
4	6	18,2	4	9	27,3	4	8	28,6	4	6	20,0
3	1	3,0	3	3	9,1	3	8	28,6	3	8	26,7
2	2	6,1	2	6	18,2	2	2	7,1	2	5	16,7
1	6	18,2	1	2	6,1	1	4	14,3	1	1	3,3
Total	33	100	Total	33	100	Total	28	100	Total	30	100

*: 5 = très d'accord ; 4 = d'accord ; 3 = relativement d'accord ; 2 = pas d'accord ; 1 = pas du tout d'accord.

Source : Données de l'enquête

Lorsqu'on analyse les résultats en termes de l'orientation des informations dans le temps (tableau 4), on constate là, que les informations fournies par le système d'information sont plus de type rétrospectif (53,3% des répondants sont très d'accord) c'est-à-dire, orientées vers le passé ou portant plutôt sur les performances passées que de type prospectif. Des tests t de Student ont été effectués en vue d'apprécier le degré de signification des déviations des réponses moyennes par nature d'information par rapport à la valeur centrale « 3 » (tableau 5).

Tableau 5
Tests t de Student pour la déviation des réponses moyennes sur la nature de l'information par rapport au point central « 3 » de l'échelle

Nature de l'information	N	Moyenne	Ecart type	t-test	Signification
Information quantitative	33	3,85	1,58	13,961	p < 0,0001
Information qualitative	33	3,70	1,36	15,645	p < 0,0001
Information rétrospective	30	3,63	1,22	16,349	p < 0,0001
Information prospective	28	3,36	1,31	13,547	p < 0,0001

Source : Données de l'enquête

Les tests t de Student pour les déviations des réponses moyennes par rapport à la valeur centrale (« *relativement d'accord* ») révèlent qu'il existe une différence significative entre chacune des moyennes et la valeur d'échelle « *relativement d'accord* » (p < 0,0001). On peut donc conclure qu'en général, les systèmes d'information des entreprises enquêtées fournissent des informations plutôt quantitatives que qualitatives et que ces dernières sont surtout rétrospectives. Ces résultats tendent à conforter une des critiques qui sont souvent faites à une certaine forme de contrôle de gestion: sa tendance à entériner le passé en le

considérant comme référence (Bescos et Mendoza, op. cit). Ils permettent aussi d'anticiper déjà sur l'usage ou la pertinence de ce type d'information dans la prise de certaines décisions. Notamment, la possibilité de prendre des décisions prévisionnelles ou stratégiques. Mais sur ce point, nos résultats n'ont pas pu établir une quelconque corrélation significative au niveau $p < 0,05$ entre la nature de l'information (tableau 4) et les types de décisions prises (tableau 8).

3.3. Sources et Utilité de l'information comptable

3.3.1. Les sources de l'information comptable

La comptabilité générale constitue l'origine (ou système générateur) principale (28% des répondants se réfèrent à elle comme seule source) de l'information comptable dans nos entreprises. En dehors du système comptable, toutes les autres sources proposées : comptabilité analytique, système budgétaire et tableaux de bord, sont en général, toujours utilisées en association avec une ou plusieurs autres sources (tableau 6).

Tableau 6 Sources principales des informations comptables		
Sources	Nombre	%
Comptabilité générale	10	27,7
Comptabilité générale et analytique	4	11,1
Comptabilité générale, analytique et Système budgétaire	5	13,9
Comptabilité générale, analytique, Système budgétaire et Tableaux de bord	7	19,4
Comptabilité générale, analytique et tableaux de bord	1	2,8
Comptabilité générale et système budgétaire	3	8,3
Comptabilité générale, système budgétaire et tableaux de bord	3	8,3
Comptabilité générale et tableaux de bord	1	2,8
Système budgétaire	1	2,8
Tableaux de bord	1	2,8
Totaux	36	100

Source : Données de l'enquête

Au total, la comptabilité générale, la comptabilité analytique, le système budgétaire et les tableaux de bord pris ensemble, sont considérés tous comme les quatre sources génératrices de l'information comptable. Environ 20% des répondants utilisent ces quatre systèmes comme sources de l'information comptable. Ceci paraît conforme à la nature de l'information. En revanche, une proportion non négligeable des répondants (14%) semble se limiter aux sources traditionnelles de contrôle de gestion que sont la comptabilité générale, la comptabilité analytique et le système budgétaire. L'utilisation des tableaux de bord n'est donc pas une pratique généralisée dans une bonne partie des entreprises de la place. A partir de ces

résultats, il est apparu intéressant de voir comment les utilisateurs de l'information accèdent effectivement à cette information ?

Le tableau 7 ci-dessous indique les voies d'accès pour les gestionnaires à l'information comptable dans les entreprises. Les résultats de ce tableau tentent de mettre en évidence l'organisation de la diffusion de l'information comptable. Il en ressort que dans la plupart des entreprises enquêtées, (64,7%) l'information comptable est consolidée dans les bases de données accessibles aux décideurs. Ces bases de données sont complétées éventuellement par des supports traditionnels tels que les rapports comptables annuels, les tableaux de bord mensuels et les états de synthèse.

Tableau 7		
Répartition selon les voies d'accès à l'information		
Voies d'accès	Nombre	%
Un centre de documentation dans l'entreprise	2	5,9
Les revues économiques	2	5,9
Bases de données	22	64,7
Autres	2	23,5
Total	34	100

Source : Données de l'enquête

3.3.2. Les finalités de l'information comptable

Selon Mintzberg (1973), les gestionnaires utilisent leur information dans quatre rôles décisionnels qu'ils jouent : rôle d'allocation de ressources ; rôle de règlement de conflit ; rôle d'entrepreneur ; et rôle de négociation. Dans certaines de ces décisions, l'information comptable est déterminante. L'utilité de l'information comptable dans cette étude a été mesurée à l'aide des utilisations que les managers ont déclarées faire de cette information surtout en termes de prise de décision, compte tenu du fait que 100% des répondants ont indiqué utiliser l'information comptable pour la prise de décision. Cinq types de décisions avaient été proposées :

- les décisions quotidiennes pour la gestion au jour le jour ;
- les décisions relatives au produits (décisions relatives à la demande essentiellement) ;
- les décisions relatives aux concurrents (décisions de marché ou concurrentielles) ;
- les décisions sur le secteur d'activité (décisions stratégiques essentiellement c'est-à-dire des décisions prises dans le cadre de la politique de développement au sens de de Montmorillon, op.cit.) ;
- les décisions d'investissement.

Le tableau 8 ci-dessous présente les fréquences de choix des répondants pour chacune de ces décisions.

Tableau 8			
Fréquences de choix des Types de décisions (N = 36)			
Types de décisions	Nbre de fois choisies	Nbre de fois non choisies	% choisies
Décisions quotidiennes	28	8	77,8
Décisions relatives au produit	26	10	72,2
Décisions relatives aux concurrents	16	20	44,4
Décisions relatives au secteur d'activité	25	11	69,4
Décisions d'investissement	32	4	88,9

Source : Données de l'enquête

Un test de Khi-deux a été effectué pour apprécier la signification des fréquences de choix des répondants pour chaque type de décision. D'une façon générale, l'information comptable permet de prendre à des degrés divers tous ces différents types de décisions (tableau 8). Lorsque l'on considère les cinq types de décisions pris individuellement, l'information comptable semble être plus utilisée pour la prise de décisions d'investissement (près de 89% des cas avec $\text{Khi-deux} = 21,778$, $p < 0,0001$) et pour la prise de décisions quotidiennes (78% des cas, $p < 0,001$). Par contre, elle ne semble pas du tout adaptée pour la prise de décisions relatives aux concurrents ($p > 0,05$). Ce qui est logique compte tenu de la nature interne des données que traite l'information comptable.

Pour la même variable de l'utilisation de l'information comptable, nos résultats indiquent aussi une certaine utilisation combinée de cette dernière, c'est-à-dire son utilisation pour plusieurs objets à la fois. Ce qui dénote du caractère multi fonctionnel de l'information comptable. Par exemple, elle est utilisée dans environ 43% des cas, pour prendre à la fois des décisions quotidiennes, des décisions relatives au produit, des décisions relatives aux concurrents, des décisions relatives au secteur d'activité et des décisions d'investissement. En plus des décisions mentionnées ci-dessus, les managers des entreprises enquêtées ont indiqué d'autres types de décisions prises à partir des informations comptables comme : le choix des sources de financement (calcul des ratios d'équilibre financier), la détermination des flux de cash flows de projets d'investissement, la confection des budgets et le contrôle des charges, la détermination de la politique de dividende.

Dans leur ensemble, les résultats ci-dessus suggèrent que l'information comptable et financière est utilisée aussi bien pour le *reporting* (remontée régulière de l'information dans la hiérarchie) que pour la prise de décisions d'ordre commercial et stratégique. Ils infirment ainsi, notre deuxième hypothèse selon laquelle, les entreprises togolaises utiliseraient

l'information comptable pour satisfaire uniquement des besoins de *reporting* . A ce niveau, il convient néanmoins de faire les remarques suivantes :

- il n'a pas été possible à travers les réponses fournies, de faire la part des choses entre l'utilisation de l'information à des fins strictement stratégiques ou prospectives et celle à des fins de *reporting* , compte tenu du fait que dans la plupart des cas, les répondants ont indiqué une utilisation multiple de l'information comptable ;
- la diversité des combinaisons possibles indiquées par les réponses a conduit à une dispersion des résultats ce qui les fragilise quelque peu en terme de signification.

Les résultats ayant conduit au rejet de la deuxième hypothèse sont par contre intéressants quant aux indications que la variable sur la nature de l'information donnait (tableaux 4 et 5). En effet, si nous rapprochons ces deux résultats, il est possible de conclure que les managers utilisent des données relatives aux performances passées pour prendre des décisions stratégiques. Ceci ne serait pas une particularité, car peu de systèmes d'information classiques permettent de prendre en compte des données prospectives pour la prise de décisions stratégiques (Kaplan et Norton, 1992).

3.3.3. Changement de cadre comptable et amélioration des SI pour la prise de décisions stratégiques

Le changement de cadre comptable serait-il une voie possible d'amélioration des systèmes d'information dans l'optique de les rendre plus aptes à aider les managers dans la prise de décisions stratégiques ? Partant de l'hypothèse que l'habileté de l'information comptable à contribuer à la prise de décisions stratégiques dépend de la qualité ou des aptitudes des systèmes générateurs de cette information, nous avons voulu vérifier à l'aide de notre troisième hypothèse de travail, les améliorations que le nouveau cadre comptable mis en œuvre dans l'UEMOA, le SYSCOA pourrait apporter dans les systèmes comptables des entreprises. Le tableau 9 met en évidence les résultats relatifs aux points de vue des managers des entreprises enquêtées sur les nouveaux apports que le SYSCOA introduit dans leurs systèmes comptables basés jusque là sur les plans OCAM et/ou 1957.

Tableau 9 Impact du SYSCOA sur les systèmes comptables actuels							
Systèmes	N	Amélioration		Nouvelle conception		Sans changement	
		n	%	n	%	n	%
Comptabilité générale	27	21	77,8	5	18,5	1	3,7
Comptabilité analytique	18	11	61,7	3	16,7	4	22,2
Reporting	17	10	58,8	3	17,6	4	23,5
Tableau de bord	20	15	75	0	0	5	25
Etats financiers	26	18	69,2	6	23,1	2	7,7

N = nombre de répondants pour chaque système ; n = fréquences pour chaque type d'impact.

Source : Données de l'enquête

D'une façon générale, l'instauration du SYSCOA est de nature à apporter des améliorations au niveau des systèmes d'information des entreprises. Environ 78% des répondants estiment que l'application du SYSCOA est plus qu'une simple introduction d'une nouvelle conception. Par rapport aux plans comptables précédents, elle apporte des améliorations au niveau de la comptabilité générale. Notamment, au niveau de la présentation des états de synthèse car l'analyse financière à partir de ces nouveaux états (compte de résultat et le tableau financier des ressources et des emplois) est nettement plus aisée.

Si les améliorations apportées au niveau de la comptabilité générale semble être une évidence parce que le SYSCOA est avant tout un cadre comptable, l'aspect le plus instructif de cette étude, est que le même effet d'amélioration est escompté pour les autres composantes du système d'information : tableau de bord (75%), l'élaboration des états financiers (69%) et comptabilité analytique (62%).

Notre 3^{ème} hypothèse se trouve ainsi confirmée par ces résultats : le nouveau cadre comptable pourrait induire des changements susceptibles d'améliorer les systèmes d'information actuels.

Cette perception positive des dirigeants vis-à-vis des apports du SYSCOA doit tout de même être relativisée quant à la traduction de ces apports dans la réalité. Car le SYSCOA n'est qu'à ses débuts d'application et il n'est pas garanti que toutes les entreprises adoptent et appliquent ses normes (même si 88% des entreprises de notre échantillon ont déclaré appliquer déjà le SYSCOA). En effet, il a été constaté souvent qu'il existe toujours un écart entre l'adoption d'un nouveau cadre comptable et l'application effective des changements qu'il introduit (Bac-Charry, 1998). De plus, le contexte dans lequel évoluent nos entreprises où coexistent à la fois plusieurs cadres comptables, n'est pas de nature à faciliter l'application effective des nouvelles normes.

Conclusion

Les finalités de l'information comptable sont multiples. Une des justifications étant le fait que la gestion de l'entreprise implique pour le manager de nouer des contrats avec des partenaires différents et qui sont dépendants de l'information comptable livrée par l'entreprise (Levasseur, 1982). Ce constat nous a amené dans le cas des entreprises togolaises à recueillir auprès des dirigeants, les utilisations de l'information comptable à l'occasion de l'instauration d'un nouveau cadre comptable . Ce faisant, nous voulions en même temps analyser la pertinence de cette information dans la prise de décisions en général et plus spécifiquement, les décisions d'ordre stratégique. Ainsi, il est ressorti de cette étude, les résultats majeurs suivants :

De manière générale, les entreprises disposent d'un système d'information qui génère des informations comptables . Ces informations ont deux caractéristiques essentielles :

- elles sont principalement quantitatives (conformément à la première définition de l'information comptable) que qualitatives ;
- elles sont plus rétrospectives (portant sur des performances passées) que prospectives pouvant aider à la prise de décisions stratégiques.

L'information comptable provient essentiellement du système de contrôle de gestion c'est-à-dire, la comptabilité générale, la comptabilité analytique et les budgets. La pratique des tableaux de bord est encore timide. Plusieurs finalités sont données à l'information comptable : elle est utilisée pour la prise de toutes les décisions essentielles dans l'entreprise : les décisions quotidiennes, les décisions relatives au produit, aux concurrents, les décisions d'investissement et stratégiques. Mais elle est le plus souvent utilisée pour la prise de décisions d'investissement (dans 89% des cas) et des décisions quotidiennes (dans 78% des cas). Le rapprochement entre la nature de l'information (qui est plus rétrospective que prospective) et la finalité de celle-ci nous a conduit à conclure qu'en général, les managers fondent leurs décisions stratégiques sur des informations relatives aux performances passées. Ce qui pourrait être dommageable pour l'entreprise dans un contexte de forte turbulence de l'environnement et surtout de mondialisation où les modèles fondés sur l'extrapolation ne sont plus pertinents.

L'introduction d'un nouveau cadre comptable pourrait éventuellement apporter des améliorations en termes de la pertinence des informations fournies par les systèmes d'information pour la gestion de l'entreprise. Il ressort de la présente étude que le nouveau

cadre comptable de l'UEMOA, le SYSCOA, apporterait des améliorations non seulement au niveau de la comptabilité générale, mais aussi au niveau des autres composantes du système d'information de gestion tels que les tableaux de bord, la comptabilité analytique et les états financiers. Une étude ultérieure basée sur un cas réel d'entreprise pourrait être conduite pour vérifier l'effectivité de ces améliorations anticipées.

En tout état de cause, le SYSCOA ne doit pas être une panacée, car comme le fait remarquer Tort (2000), tout système comptable doit être en mesure de rendre compte de la performance réalisée au-delà des traditionnelles obligations légales s'il veut fournir des informations capables d'assurer une évaluation économique satisfaisante de l'entreprise. Pour ce faire, la pratique comptable doit évoluer vers une comptabilité des flux de fonds surtout pour les entreprises qui nourrissent l'ambition de recourir au marché financier (Albouy, 1993 ; Koulayom, 1998) et aussi pour permettre au SYSCOA de remplir pleinement le rôle que ses initiateurs attendent de lui : uniformisation des pratiques comptables et évolution vers les normes internationales.

Bibliographie

- Albouy M. (1993) « La finance contre l'entreprise ? », *Revue française de gestion*, mars-avril- mai, pp. 29-38.
- Bac-Charry B. (1998) « Normalisation comptable et inertie face au changement dans les PME », *Revue française de gestion*, novembre-décembre, pp. 129-138.
- Bescos P.-L. et C. Mendoza (1998) « Les besoins d'informations des managers sont-ils satisfaits ? », *Revue française de gestion*, novembre- décembre pp. 117-128 .
- Bierman, Jr. H. (1992) « In Defense of Accounting Information », *Financial Analyst Journal*, mai-juin, pp. 81-83 .
- Bouwman M. J., Frishkoff P. A., Frishkoff P. (1987) « How do Financial Analysts Make Decisions ? A Process Model of the Investment Screening Decision », *Accounting, Organizations and Society*, 12, n° 1, pp. 1-29.
- Burns, Jr. W. J., Mckinnon S. M. (1993) « Information and Managers : A Field Study », *Journal of Management Accounting Research*, 5, automne, pp. 84-108.
- Caillau J.-C. (1996) « Cadre conceptuel de la comptabilité en tant que système de présentation publique de la situation économique (et financière) de l'entreprise », *Revue française de comptabilité*, mai, pp. 17-51.
- Degos J.-G. (1993) « L'image comptable des PME : une grille de lecture des comportements », *Revue française de gestion*, septembre- octobre, pp. 86-95.
- Gouadain, D. (2000) « Le SYSCOA, ce méconnu », *Comptabilité-Contrôle- Audit*, 1, mars, pp. 85-99.
- Kaplan S. R., Norton P. D. (1992) « The Balanced Scorecard - Measures that drive Performance », *Harvard Business Review*, janvier – février, pp. 71-79.
- Koulayom H. (1998) « Existe t-il une vérité comptable ? Apports du bêta financier à l'analyse financière », *Revue du financier*, 117, pp. 62-68.
- Levasseur M. (1982) « Comptabilité et information des actionnaires », *Finance*, 3, 4, pp. 391-403.
- McKinnon S. M. et Burns, Jr., W. (1992) « Management Information and Accounting Information : What do Managers Want? », *Advances in Management Accounting*, 1, pp. 55-80.
- McLeod, Jr. R., Jones J. W. (1986) "Making Executive Information Systems more Effective", *Business Horizons*, septembre - octobre, pp. 29-37.
- Mintzberg H., Raisinghani D. et Théorêt A. (1976) « The Structure of « Unstructured Decision Processes », *Administrative Science Quarterly*, 21, juin, pp. 246-275.
- Mintzberg H. (1973) *The Nature of Managerial Work*, Harper & Row, New York, p.381.
- Montmorillon B. (de) (1997) « Croissance de l'entreprise », *Encyclopédie de gestion*, Economica 2^{ème} édition, pp. 854-877.
- Osborne R. L. (1992) « Information Power in the Private Company », *Journal of General Management*, 17, n° 4, été, pp. 13-24.

Tort E. (2000) « Système comptable et reporting de gestion chez un équipementier automobile. Du management de la performance industrielle à l'analyse de la rentabilité globale », *Revue française de comptabilité*, n° 324, juillet-août, pp. 41-51.

Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA, 1996), *SYSCOA, Système Comptable Ouest Africain. Plan comptable général des entreprises*, Paris, Foucher, p. 635.