

Les normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" à l'épreuve de l'efficacité de la gouvernance publique en Afrique

Résumé

L'adoption des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (NCISP ou IPSAS) oblige à préciser comment leur adoption contribuerait à internationaliser le management des États africains. Le problème posé pour l'harmonisation comptable est celui d'un indice d'efficacité dans la gouvernance publique. Cet article décrit la posture d'adoption des NCISP par les pays en développement au regard des pays développés depuis une décennie. Il est question d'apprécier les NCISP à l'aune de la mondialisation des économies des pays en développement et son apport en management international. Cette appréciation conduit à la conclusion selon laquelle il existe un lien entre l'adoption des NCISP et la transparence internationale du management des États. Toute adoption limitée de ces normes apparaît comme une des preuves d'inefficacité de la gouvernance publique.

Mots clés : normes comptables, gouvernance publique, efficacité, management international, Afrique.

Abstract: International Public Sector accounting standards "IPSAS" to test the effectiveness of public governance in Africa

The adoption of international Public Sector Accounting Standards (NCISP or IPSAS) requires clarification of how their adoption would contribute to international management of African States. The problem posed for accounting harmonisation is that of an efficiency index in public governance. This paper describes the posture of NCISP adoption by developing countries in relation to developed countries over the past decade. It is a question of appreciating the NCISP in terms of the globalization of the economies of developing countries and its contribution to international management. This assessment leads to the conclusion that there is a link between the adoption of NCISP and the international transparency of State management. Any limited adoption of these standards appears to be one of the evidence of the inefficiency of public governance.

Keywords: Accounting standards, public governance, efficiency, international management, Africa.

Introduction

L'apport original des recherches en management international à l'Afrique est fondé sur le mode de représentation des phénomènes économiques. Ces recherches constituent à la fois un élément central et un point de départ des nouvelles pratiques managériales. En référence à Carton et Mouricou (2017), c'est depuis la publication des rapports de Gordon-Howell (1959) et de Pearson (1959) que les questions liées à la rigueur et à la pertinence des recherches en management ont fait l'objet d'un débat récurrent (Bartunek et Rynes, 2014 ; Davis, 2015 ; Kieser et *al.*, 2015). Dans leur immense majorité, les auteurs se sont intéressés à la rigueur et la pertinence (Barthélemy, 2012 ; Mangematin et Belkhouja, 2015 ; Barthélemy et Mottis, 2016 ; George, 2016 ; Igalens, 2016 ; MacIntosh et *al.*, 2017).

La mise en évidence des spécificités, des contours et des domaines d'intervention du management international ne manquent pas de résoudre de problèmes théoriques et pratiques (Huault, 1997). Mieux appréhender les éléments structurants du management international permet alors de préciser ce que deviennent les dynamiques de management dans les organisations complexes (les Etats). Dans un tel contexte, les fonctions traditionnelles de l'organisation se voient interpellées, notamment celle de la comptabilité du secteur public.

En effet, il est de la responsabilité des systèmes de comptabilité publique de fournir les données et les informations requises aux différents décideurs publics, et que ces informations et données permettent la réalisation d'un contrôle effectif sur la gestion des fonds publics pour atteindre les objectifs souhaités. Dans les pays développés, la comptabilité occupe une position importante et représente donc un outil important pour la prise de décision au niveau des activités d'investissements et de planification. Mais qu'en est-il de sa situation actuelle dans les pays en développement¹ ?

C'est ainsi que depuis plusieurs années, certains travaux de recherche ont été conduits dans l'objectif d'étudier la structuration et le développement des systèmes comptables dans le contexte des pays en développement. Pour Kapaya (2000), l'une des études les plus étendues, détaillées et intéressantes sur les systèmes comptables en application dans les pays en développement en général (en Afrique et en Asie en particulier) est celle menée par Enthoven (1977). Dans sa recherche, en plus de l'étude des pratiques comptables, cet auteur a essayé d'évaluer la structure et le développement du système dans chaque pays étudié et a proposé des recommandations et des mesures permettant de limiter les défaillances identifiées pour améliorer la qualité de l'information financière. Tous ces travaux ne se sont pas intéressés à la contribution de l'internationalisation de management suite à l'adoption de la norme comptable internationale dans le secteur public à la gouvernance des États africains. En référence aux travaux fondateurs de l'approche processuelle de l'internationalisation de Johanson et Vahlne (1977), ce papier s'insère dans cette approche adaptable à la comptabilité des organisations publiques, où leurs

¹ Le concept de "pays en développement" est souvent employé pour désigner un ensemble hétérogène de pays se trouvant dans un niveau moyen du développement économique. Situés dans des zones géographiques différentes de la planète, les Etats appartenant à ce groupe partagent certains problèmes et caractéristiques communs dont la croissance élevée de la population, la corruption, l'instabilité politique, l'endettement important à l'égard de l'extérieur, la pollution environnementale, la répartition inéquitable de la richesse, le faible niveau de vie et les taux élevés de chômage (Belkaoui, 1994 ; Zafar, 2002). La réunion de tous ces facteurs internes, en plus des difficultés externes (notamment la concurrence internationale aux niveaux des activités de commerce et d'investissement, les pressions provenant des pays développés et de certains organismes internationaux) créent de véritables freins aux politiques de gouvernance menées par les pays en développement pour améliorer leurs situations économiques et sociales.

modes et leurs structures de gouvernance évoluent sous l'effet du *new management public*. Allant aussi au sens des travaux récents de Charreaux (2010), l'évolution des perspectives théoriques révèle les mécanismes de gouvernance ayant pour but d'orienter le management international des dirigeants du secteur public. Ils permettent notamment de s'assurer des efforts fournis par les dirigeants et de garantir la qualité de l'information transmise par l'organisation. Alors, l'objet de ce papier est *d'analyser théoriquement les effets de la mise en place des normes comptables internationales du secteur public sur la gouvernance des économies africaines*. Il est un apport visant à expliquer les réalités du management public des pays en développement². Mettant en évidence les missions de la comptabilité aux pratiques de gouvernance des établissements publics, la question centrale est posée : *l'implémentation des IPSAS contribue-t-elle à mieux internationaliser le management et apprécier la gouvernance publique en Afrique ?*

La motivation principale de ce travail réside dans la volonté de connaître et de décrire l'influence que peut avoir la mise en place d'une norme comptable internationale sur la gouvernance des entités du secteur public et par là même, expliquer son influence sur le développement local ou central des pays africains dont le revenu par tête est souvent inférieur à celui des pays développés. Dans cette logique, ce travail est organisé en deux grandes parties. Dans la première, il est question de mettre en évidence les particularités du management international pour la gouvernance publique en Afrique par l'exemple des IPSAS. Dans cette partie, l'accent est d'abord mis sur les fondements d'adoption des IPSAS dans une perspective internationale. Ensuite, la contribution des IPSAS à la rationalité de gouvernance publique est mise en évidence. Dans la deuxième, une expérience pratique de management international est présentée à partir de l'adoption des IPSAS. Dans cette partie, l'intérêt est accordé dans un premier temps, à l'explication de la gouvernance publique dans les pays développés par rapport à l'Afrique en regard des IPSAS adoptées. Dans un second temps, l'efficacité de la gouvernance publique par les IPSAS est appréciée à partir du classement de *Transparency International*.

I. Les particularités du management international par la gouvernance publique en Afrique : l'exemple des IPSAS

Dans la perspective de mettre en évidence un événement familier de l'histoire de la comptabilité dans la gouvernance, Miller et O'leary (1987) proposent quelques éléments d'une compréhension théorique de la comptabilité qui permettrait de les situer dans leur interaction avec d'autres projets pour la gestion sociale et organisationnelle des vies individuelles. La construction des théories du standard des coûts et budgétisation dans les trois premières décennies du XXe siècle semble avoir des implications importantes pour la pertinence des recherches en management international, historiques à la compréhension des pratiques comptables contemporaines.

Beauregard et *al.* (2006) ont mis en évidence les différents problèmes organisationnels mettant en cause notamment leur capacité à maîtriser les dépenses publiques et les risques locaux : inefficacité des aides publiques locales, gaspillages, offre des services locaux

² Dans la terminologie la plus courante, la notion d'économie en développement désigne l'ensemble des pays moins développés économiquement (pays en développement), dont leur revenu par tête est très inférieur à celui des pays développés. Mais cet ensemble est très disparate des nouveaux pays industrialisés aux pays moins avancés. L'expression pays en développement remplace des dénominations antérieures, jugées inadéquates, obsolètes ou incorrectes : les pays du tiers monde, les pays sous-développés. Elle s'est substituée à « pays en voie de développement ».

insuffisante ou incohérente avec les besoins des acteurs locaux, ou encore dysfonctionnement des modes d'organisation³. En effet, depuis plusieurs années, les collectivités locales sont confrontées à ces problèmes. Dans ce contexte, le concept de gouvernance locale ou territoriale vise aussi bien à rationaliser les formes de management territorial qu'à permettre de conduire des actions économiques efficaces et de constituer des territoires performants.

Giroux et McLelland (2003) ont testé l'importance de la structure de gouvernance sur les niveaux de divulgation de comptabilité et de la situation financière, basée sur des échantillons de grandes villes depuis le début des années 1980 et le milieu des années 1990. Leur modélisation théorique de leurs résultats suggère que la forme de conseil-gestionnaire serait plus efficace, lorsque le dirigeant municipal a une plus grande incitation à augmenter les performances financières et comptables de la mairie. Ainsi, pour les comparaisons des municipaux partant des années 1980, ces auteurs ont intensifié les règlements des administrations étatiques et locales pour mieux apprécier l'amélioration de la conjoncture économique.

Buchanan (1965) dans la théorie du choix public démontre que les parties prenantes dans une circonscription communale cherchent à favoriser leur intérêt personnel. Ce qui signifie qu'ils se comportent de la même façon. En effet, cette théorie permet d'expliquer notamment le fonctionnement de l'Etat, les mécanismes qui font que les décisions prises ne soient pas toujours les plus efficaces, mais font plutôt à ce qu'elles profitent à certains groupes sociaux (fonctionnaires et élus). L'élu prend des décisions lui permettant d'avoir une bonne image au sein de la population afin d'être réélu alors que l'électeur choisit celui qui va œuvrer conformément à ses attentes. Cependant, l'élu, en plus des réalisations visibles sur le terrain, est censé informer l'électeur qui est par ailleurs le principal fournisseur des ressources financières de la collectivité à travers l'impôt sur le revenu de ce dernier. Ce qui ne peut être possible que lorsqu'une comptabilité y est régulièrement tenue.

Au cours de ces dernières années, plusieurs pays en développement, en optant pour une stratégie de privatisation et en mettant en place des réformes économiques, ont pu réaliser des progrès économiques considérables. Toutefois, pour bien renforcer ces efforts et assurer une bonne intégration dans l'économie mondiale, ces pays, selon Zafar (2002), doivent adopter des systèmes comptables permettant de fournir une information financière utile aux utilisateurs nationaux et aussi internationaux (notamment les firmes multinationales et les investisseurs étrangers). Elle a suggéré, en outre, que la profession comptable dans ces Etats doit jouer un rôle plus actif dans la révision des pratiques et des règles comptables et dans le développement des systèmes de contrôle interne performants permettant d'éviter et de détecter les fraudes, de suivre l'utilisation et la bonne allocation des ressources qu'elles soient privées ou publiques et d'évaluer le niveau de réalisation des objectifs fixés.

Influencées essentiellement par leurs histoires coloniales ainsi que par les entreprises multinationales, les règles relatives à la comptabilité gouvernementale et privée, la profession comptable et les programmes d'éducation et de formation comptable, dans les pays en développement, souffrent, selon Chandler et Holzer (1984), de la présence de plusieurs faiblesses. Celles-ci nécessitent des interventions bien organisées de la part des gouvernements, car elles peuvent entraver toutes les actions visant les développements économiques et sociaux.

³ Plusieurs lois ont été votées en France depuis la loi de décentralisation visant à améliorer le fonctionnement des structures locales. La dernière loi date du 28 mars 2003 modifiant l'article 1 de la constitution relative à l'organisation décentralisée de l'Etat.

II. Fondements d'adoption des IPSAS pour une perspective internationale

Inspirées de "*International Financial Reporting Standard*" (IFRS), les normes *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)⁴ s'appliquent au secteur public. Ces normes⁵ sont actuellement le facteur le plus pertinent dans l'harmonisation comptable internationale pour les organisations publiques, les autres variables traditionnellement envisagées n'étant pas réellement parvenues à renforcer l'homogénéité des informations financières du secteur public. Cette comptabilité internationale est exclusivement portée par l'*International Public Accounting Standards Board* (IPSASB), et ce depuis les années 1996. Connu sous le nom de *Public Sector Committee* (PSC) jusqu'en 2004, le normalisateur public avait réussi à occuper les devants de la scène de la normalisation par la production des normes comptables en réponse à un besoin grandissant d'harmonisation comptable à l'échelle internationale (PwC, 2013). Le travail de l'IPSASB peut donc faciliter la tâche des gouvernements nationaux dans la mise à jour de leurs organisations et de leurs systèmes d'information.

Notre recherche s'intéresse aux apports de la mise en place d'une pratique de comptabilité internationale pour le management international des organisations publiques. Demeestere (2000) avait remarqué que la comptabilité dans le secteur public a pour principal objectif la satisfaction des obligations légales et réglementaires, et elle est peu utilisée dans le processus de prise de décision. D'autres chercheurs à l'instar de Berry et al. (1985), Covaleski et al. (1985), Ansari et Euske (1987), Covalevski et Dirsmith (1991) ont conclu que la plupart des systèmes d'information comptable dans le secteur public ont pour finalité de satisfaire des obligations et légitimer vis-à-vis des partenaires extérieurs, les activités de l'organisation et la sérieuse implication dans sa gestion. Pour cela, la publication des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) dans le domaine des informations financières gouvernementales a entraîné la nécessité d'un débat généralisé au sujet de l'harmonisation des systèmes comptables du secteur public.

En effet, lorsqu'une organisation publique est contraint de chercher elle-même ses moyens financiers, elle a tendance à mettre en place un système d'analyse des coûts pour « fixer ses prix, contrôler ses coûts et assurer un pilotage économique » (Geiger, 1993, 1995 ; Geiger et Ittner, 1996). Ces auteurs estiment cependant qu'il s'agit là d'un point de départ et que dans un avenir proche, les pays se rapprochent de plus en plus des IPSAS, ce qui leur permettra de se rapprocher de plus en plus leurs systèmes comptables. Mais ils ne se sont pas intéressés à ce que ce rapprochement apporte à la gouvernance publique, et donc pour le management international.

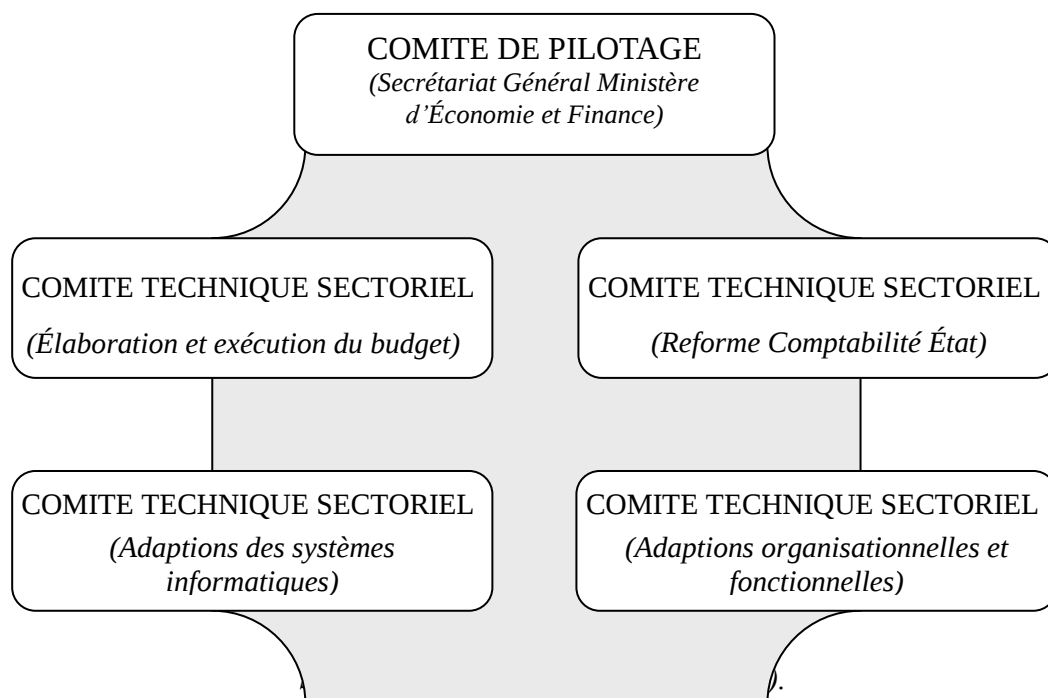
⁴ Les IPSAS se caractérisent par 31 normes sur la comptabilité d'engagement, et une norme sur la comptabilité base cash. Quand les comptes annuels sont en comptabilité d'engagement, ils doivent comporter : l'état de la situation financière (IPSAS 1) ; l'état de la performance financière (IPSAS 1) ; le tableau des flux de trésorerie (IPSAS2) ; l'état de variation de l'actif net et de la situation nette (IPSAS1) ; les notes aux états financiers, ou Annexe (IPSAS1). Quand les comptes annuels sont en comptabilité de trésorerie, ils doivent comporter l'état des recettes et paiements en trésorerie.

⁵ En effet, en tant que deuxième réforme comptable après les IFRS (pour le secteur privé), les normes IPSAS, publiées par l'IFAC (organisme situé à New York représentant 112 pays), sont transposées progressivement aux organismes publics nationaux et internationaux. Déjà la Commission européenne, l'ONU, l'OCDE ont adopté les normes IPSAS pour elles-mêmes et pour les organismes et entreprises qu'elles financent. D'autres pays les ont d'ores et déjà mises en œuvre : Australie, Argentine, Canada, Allemagne, Mexique, Pays-Bas, Nouvelle-Zélande, Afrique du Sud, États-Unis ont été les premières. Tous les autres États suivront, aussi bien au niveau des comptes de l'État qu'au niveau des comptes des collectivités locales.

II.1. De la doctrine aux aspects majeurs du cadre général de la comptabilité de l'État

Dans un contexte de généralités sur la comptabilité générale de l'État, le choix directeur de cette comptabilité consiste premièrement à mettre en œuvre le cadre juridique et institutionnel spécifique aux opérations de l'État. Deuxièmement, il s'inspire des normes comptables internationales applicables au secteur public (IPSAS). Troisièmement, il facilite l'articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale. En plus des perspectives internationales, la comptabilité du secteur public (IPSAS) a d'autres spécificités. Dans sa perspective juridique, et dans sa proximité avec la comptabilité privée, les spécificités liées à l'action de l'État résident dans sa responsabilité d'être investi de missions régaliennes, notamment, le respect de l'ordre et de la sécurité ou des relations internationales. Ses activités ont pour objectif fondamental d'assurer des missions de service public. Mais, contrairement aux entités, il ne dispose pas de capital initial. Sa structure est présentée par la figure 1.

Figure 1. Pilotage et animation du cadre institutionnel de la comptabilité de l'État



Face à la diversité des systèmes d'information financière publique réformés, les normes comptables internationales harmonisées se sont imposées. C'est ce qui a donc débouché sur l'initiative d'adopter les IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Dans leur étude, Christiaens et *al.* (2010) ont fait apparaître une certaine diversité dans le processus d'adoption des IPSAS et de la comptabilité d'exercice. Certains pouvoirs publics continuent à tenir une comptabilité de caisse. Seule une minorité applique les IPSAS. L'évolution vers la comptabilité d'exercice peut s'expliquer par le besoin de transparence et d'efficience dans la gouvernance publique. Le fait que les IPSAS soient particulières et offrent un savoir-faire spécifique est le principal argument en faveur de leur usage. L'un des aspects les plus importants du nouveau management public concernait la vague de réformes des systèmes d'information financière. Ces évolutions sont un élément essentiel pour améliorer la gestion et le processus

décisionnel dans les institutions gouvernementales, que l'on appelle aussi « nouvelle gestion financière publique » (Guthrie et *al.*, 1999).

De profonds changements sont donc induits : changement de paradigmes, changement culturel, changement de dimensions. Le cadre conceptuel de ces changements s'inscrit dans le passage à une comptabilité d'exercice fondée sur le principe de la constatation de droits et obligations. Ensuite, il s'adhère dans la prise en compte de la dimension patrimoniale. Enfin, il se situe dans l'édiction et l'intégration de normes comptables proches de la comptabilité de l'entreprise, tout en tenant compte des spécificités de l'action de l'État. En prélude au cadre méthodologique d'élaboration du bilan d'ouverture de l'État, chaque élément du patrimoine de l'État est appréhendé pour définir son périmètre, l'identifier, l'évaluer, et enfin le comptabiliser. Ainsi, trois objectifs sont fixés en termes d'enjeux. Le premier s'attarde sur la connaissance exacte du patrimoine de l'État (le bilan ou la Situation nette) et de son évolution comme une priorité en vue d'expliquer ce qu'il possède (actif immobilisé, actif circulant, trésorerie-actif) d'une part, et ce qu'il doit (dettes financières et non financières, passif circulant, trésorerie-passif) d'autre part. Le deuxième s'intéresse à la connaissance exacte du compte de résultat de l'État en termes de prise en compte de l'ensemble des produits (et non des recettes) acquis à l'État durant l'exercice, et de prise en compte de l'ensemble des charges (et non des dépenses). Le troisième mise sur la connaissance exacte de ses engagements (le hors bilan). Dans un premier temps, cet objectif met un accent tout particulier sur les engagements donnés (prêts, dons, garanties et avals accordés par l'État). Dans un second temps, il s'intéresse aux engagements obtenus (emprunts, dons, garanties et avals obtenus par l'État). À cet effet, nous pouvons dire que, la compréhension des stratégies de développement international, des structures et des dynamiques de management public dans une économie globalisée, et par conséquent l'apport des recherches en management international à l'Afrique constituent un objectif institutionnel.

II.2. Repères théoriques : dépendance, coûts des transactions, organisations économiques

La recherche d'une gouvernance publique ou locale efficace par l'internationalisation de la comptabilité publique semble pouvoir prendre appui d'une manière générale sur plusieurs corps théoriques. D'abord, la théorie de la dépendance envers les ressources (Pfeffer et Salancik, 1978) s'explique par le fait que l'organisation est dépendante de son environnement en matières premières, en capital, en travail, en équipements, en débouchés pour ses produits et ses services. Cet ensemble nécessite un enregistrement et une compréhension plus légitime. La théorie des coûts de transaction (Coase, 1937 ; Williamson, 1985) qui s'intéresse, elle, à la réduction des coûts de transaction est rendue nécessaire grâce à une organisation territoriale qui favorise la coopération et la coordination des politiques locales et réduit les coûts d'incertitude. Nous constatons avec Beauregard et *al.* (2006) qu'ici, les problèmes de la gouvernance publique locale rejoignent, dans bien des aspects, ceux de la gouvernance privée. Quant à la théorie des organisations économiques avec une incursion en comptabilité, elle est fondée par Zappa (1956). Son originalité réside dans l'interprétation novatrice de la liaison dynamique entre entreprise, monnaie et comptabilité. Cette analyse montre d'une part l'influence de la révolution philosophique de l'époque, où l'auteur trouve ses points de repère dans la préférence institutionnelle. Il s'agit d'une analyse proposée par l'institutionnalisme afin d'appréhender les phénomènes économiques complexes d'une manière réaliste. Selon cet auteur, le *going concern* est donc une organisation économique et sociale dotée d'une réelle existence, tangible, vivante,

au sein de laquelle les transactions économiques ne sont pas des « échanges de biens entre des individus isolés », mais plutôt des « interactions sociales ».

D'une manière plus précise, en se fondant davantage sur les études empiriques existantes, l'application aux organisations publiques du cadre théorique en matière de la gouvernance relève aussi d'une évolution vers un élargissement d'acteurs pris dans le cadre d'une relation d'agence. Dans cet ordre d'idée, Zimmerman (1977) s'appuie sur les motivations de nombreux acteurs locaux, en l'occurrence les élus, les électeurs, les créanciers, les candidats politiques, les médias et les fonctionnaires, pour expliquer la forme et la réforme des systèmes comptables municipaux. La théorie relevant du domaine d'application du choix public (Mueller, 1984) prend donc essentiellement les outils et les méthodes d'approches qui ont été développés au niveau de la théorie économique, et les applique au secteur politique ou gouvernemental.

De ce qui précède, un modèle d'internationalisation de management (Johanson et Vahlne, 1977) repose essentiellement sur l'analyse des observations menées pour montrer que ce modèle suit la voie d'un processus progressif. L'évolution de la comptabilité dans le secteur public suit tout de même ce processus dû à plusieurs facteurs historiques, politiques et culturels (Lande, 2000). Pour cela, d'énormes réformes ont été entreprises pour moderniser le management public et le système d'information comptable et budgétaire du secteur public. Ensuite le mouvement s'est propagé dans tous les pays de l'OCDE et a été imposé par les bailleurs de fond à tous les pays en voies de développement (Rananjason, 2008). C'est dans cette perspective que ce travail de recherche s'appuie sur l'approche théorique de *new public management*. Les dispositifs de ce point de vue (Bartoli, 1997) ont pour finalité de prendre appui sur « l'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques visant à développer leurs performances générales et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation », avec incursion sur le management international.

III. Contribution des IPSAS à la rationalité de la gouvernance publique

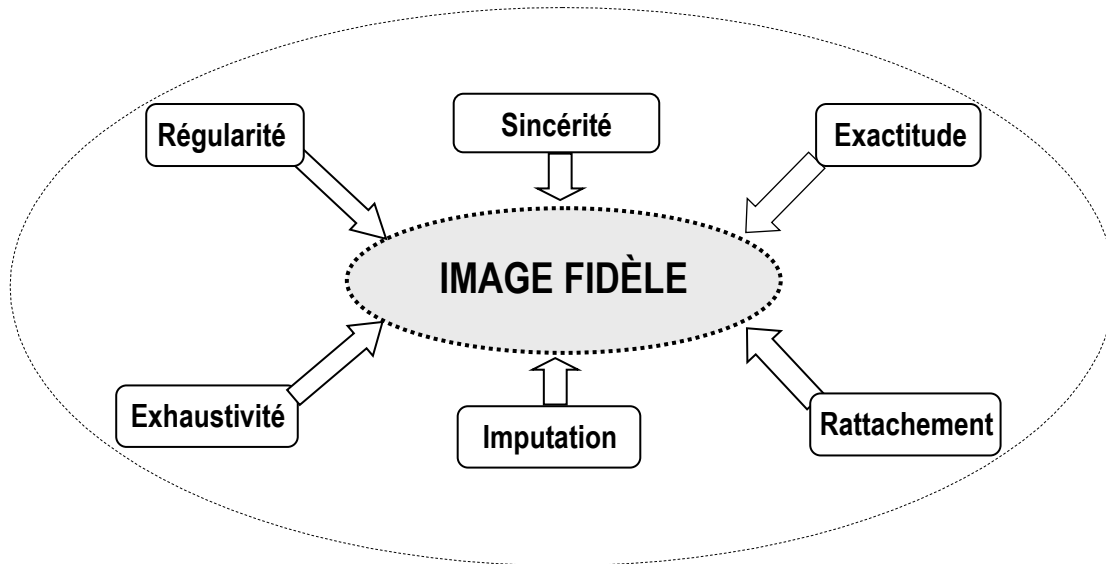
L'attention manifeste portée particulièrement à la qualité de la gouvernance dans les pays en développement ne cesse d'augmenter. En effet, les partenaires au développement, les gouvernements africains et les responsables des organisations de la société civile et du secteur privé s'intéressent de plus en plus aux questions liées à l'efficacité de l'aide publique au développement et à la bonne gouvernance. Parallèlement, les stratégies de suivi de la gouvernance à travers de nombreux indicateurs composites ont vu le jour et sont utilisés dans les prises de décisions politiques et économiques. L'amélioration de la culture et des pratiques évaluatives demeure un véritable défi aussi bien dans les administrations publiques que dans le secteur privé et certaines sociétés civiles, à l'instar de l'organisation non gouvernementale Transparency International.

III.1. Phase préparatoire à la fiabilisation des comptes et initialisation du bilan d'ouverture

Généralement, dans l'objectif de fiabilisation des comptes à la faveur de changement de système comptable de l'État, l'occasion est saisie pour fiabiliser les comptes d'autant que le passage d'une comptabilité à une autre notamment d'engagement obéit à un certain nombre de règles et principes. L'objectif général de cette fiabilisation consiste d'abord à avoir des comptes dépourvus de toutes anomalies, et ensuite, à avoir des comptes de nature à pouvoir justifier des règles de

tenue de comptabilité publique. Ce deuxième objectif de fiabilisation permet d'assurer que : les éléments sont effectivement inscrits dans les comptes et constituent bien des participations financières et des dettes, ainsi que des recettes et dépenses de l'État. Tous les éléments devant figurer dans les comptes s'y trouvent et seulement ceux-là. Les inscriptions donnant les montants figurant en comptabilité tant en masses qu'en soldes sont rigoureusement conformes aux règles d'enregistrement comptable. Le respect de ces règles permet de satisfaire, aux critères de qualité comptable suivants pour atteindre une image fidèle, comme l'explique la figure 2.

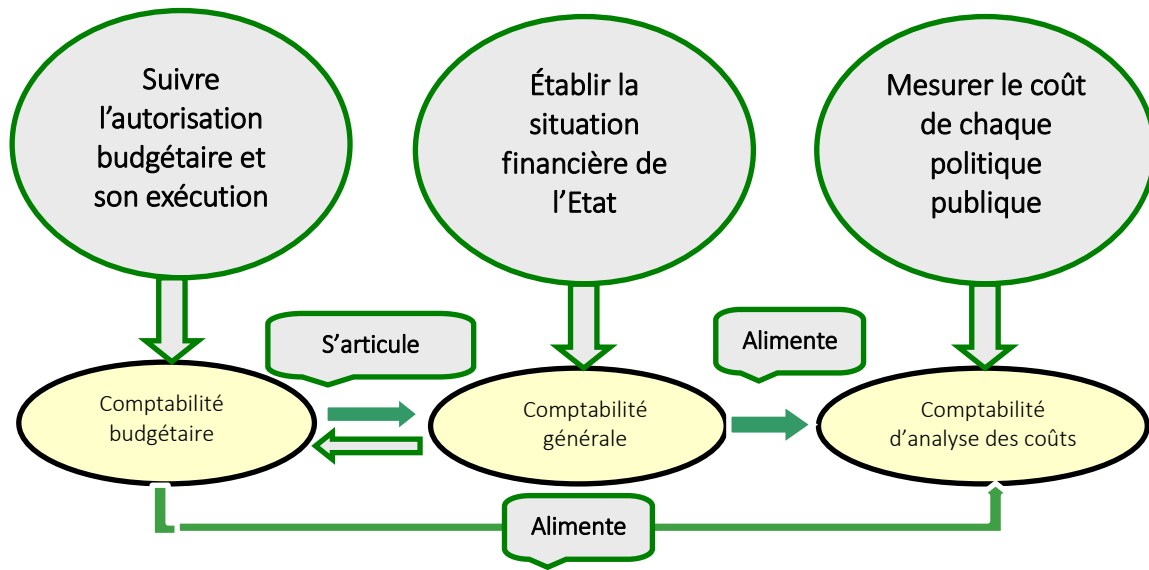
Figure 2. Règles et principes conduisant à l'obtention d'une image fidèle



Source: adapté d'Oury BA, A. (2018).

Ce sont réellement, avec les normes IPSAS que la comptabilité d'entreprise est introduite dans le secteur public. Les principes et les méthodes de base de la comptabilité d'entreprise sont donc implantés dans la comptabilité de l'État. D'abord, le principe de la comptabilité d'exercice se superpose à la comptabilité budgétaire de trésorerie, au principe du patrimoine, qui veut par exemple que les immobilisations soient enregistrées à l'actif du bilan et amorties chaque année. Ensuite, le principe de prudence impose que l'on comptabilise des provisions, même pour les retraites à venir des fonctionnaires. Et surtout l'obligation de présenter des états financiers, au nombre de cinq : un bilan (ou état de la situation financière), un compte de résultat (appelé état de la performance financière), mais aussi un tableau des flux de trésorerie, un tableau de variation de la situation nette et des notes (annexes) sont introduits.

Figure 3. Evolution récente et perspectives nouvelles de la comptabilité de l'État



Source: adapté d'Oury BA, A. (2018).

Du modèle des IPSAS à l'harmonisation des comptabilités publiques, nous relevons que, ces IPSAS ont pour but d'améliorer au niveau international, les états financiers de la comparabilité publique (Benito et al., 2007). Lorsqu'on analyse ces normes IPSAS de l'IPSASB, on constate que les deux principales caractéristiques sont les suivantes : la pression des normes comptables des entreprises et l'influence de la tradition anglo-saxonne. Dans certains cas, des normes similaires sont parfois mêmes appliquées aux entités privées et publiques (Benito et al., 2007). Par exemple, en Australie et en Nouvelle-Zélande, le conseil des normes comptables est le même pour les entités publiques et privées.

Les normes comptables internationales du secteur public se répandent donc rapidement dans le monde entier. Elles sont inspirées des normes internationales d'information financière IFRS (*international financial reporting standards*) qui s'appliquent aux groupes privés et s'étendent progressivement à toutes les entreprises.

III.2. Réforme comptable du secteur public et stratégie de pilotage des activités

Dans le cadre de la stratégie de management de la mise en œuvre de la réforme, il y a lieu de gérer les impératifs et les risques associés. La réorganisation ou reconfiguration du réseau comptable doit être repensée et redimensionnée en tenant compte du changement de contexte marqué par l'émergence de nouveaux métiers.

IV. L'adoption des IPSAS par les États africains : une expérience pratique de management international

D'abord, la forte conviction dans l'adoption des IPSAS réside dans l'amélioration des informations financières de comparabilité publique tant à l'échelle nationale qu'internationale (Jones et Caruana, 2016). Au centre d'un tel isomorphisme, se trouve la *légitimité* qui impose aux organisations de se conformer aux exigences externes, sans tenir compte de l'adéquation du cadre spécifique de ces exigences (Carpenter et Feroz, 2001 ; Ball et Craig, 2010). Kaaniche (2018) s'est particulièrement intéressé au tour de l'Afrique à passer aux IPSAS. Il a été révélé que le manque de transparence et l'opacité dans les finances publiques, combinés à une faiblesse au niveau de leur gestion, ne pouvaient que mettre en péril la capacité d'un état à honorer, d'une part, ses engagements financiers et à remplir, d'autre part, sa tâche principale, qui est la prestation efficace de services publics. Une autre étude menée en 2015 par PwC place l'Afrique parmi les derniers de la classe. Sur un échantillon de 120 pays sondés au niveau mondial, 52% adoptent déjà le modèle de comptabilité d'engagement, et 19% ont déclaré qu'ils sont entrain de moderniser leur système de comptabilité publique et qu'ils envisagent de passer d'ici maximum 2020 à une comptabilité d'engagement.

Sur un échantillon de 25 pays au niveau de l'Afrique, 16% adoptent déjà une comptabilité à partie double et 68% déclarent qu'ils l'adopteront d'ici 2020. C'est vrai qu'une partie des réponses concernant le timing des reforms relève, plutôt, de l'optimisme et de la bonne volonté de ces pays, mais on peut déjà constater une tendance vers l'adoption de la comptabilité à partie double. C'est le cas des pays comme le Ghana et le Nigéria qui l'ont déjà adoptée et des pays comme l'Egypte et le Maroc qui utilisent déjà une comptabilité d'engagement modifiée et qui affirment atteindre une conformité totale d'ici 2020. Le processus d'implémentation des IPSAS semble long et coûteux ; les spécialistes l'estiment de trois à cinq années, ce qui donne une idée sur les moyens humains et financiers que cela nécessite. Mais on peut déjà compter sur le fait que certains organismes, tels que le FMI et la banque mondiale, se disent prêts à financer ce passage, tant qu'il s'inscrit dans le cadre d'une réforme globale du système financier. Sous l'ère des IPSAS, plein d'opportunités s'ouvriront à l'Afrique. Ainsi, on pourra rêver à un budget de l'état établi selon la comptabilité d'engagement, en se basant sur des prévisions plus fiables qui couvrira tous les processus de l'administration. Ces réalités des pratiques managériales en Afrique permettent au management international de suivre son évolution dans le processus d'internationalisation de comptabilité publique.

IV.1. Les IPSAS et la gouvernance dans les pays en développement par rapport aux pays développés

Depuis longtemps, la gouvernance fait l'objet d'une attention accrue dans le champ des sciences de gestion (Bordeleau, 2003). L'échec d'une gouvernance centralisée a donc donné lieu à une nouvelle réflexion sur les pratiques de gouvernance correspondant davantage aux besoins d'aujourd'hui (Younes et *al.*, 2016). De nouvelles pratiques managériales ont vu le jour et ont permis de s'orienter vers une conception postmoderne de la gouvernance. Cette conception invite à revisiter les modes de fonctionnement, le rapport au temps et à l'espace.

En effet, c'est au regard du constat selon lequel, depuis quelques années, la plupart des pays de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE)⁶ procèdent à des changements importants dans leur système comptable du secteur public, qui sont souvent encore en cours de développement. Dans la plupart des cas, ces réformes s'inscrivent dans un processus plus large de changement et de modernisation de la gestion publique, dans le cadre duquel les gouvernements mettent tout en œuvre pour contenir et maîtriser les dépenses publiques. L'objectif général à la base de ces réformes porte sur l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacités de la prestation de services publics (OCDE, 1993 ; 1994). Afin de répondre à ces exigences, les informations financières publiques sont adaptées et développées conformément aux principes et à la méthodologie du nouveau management public (Guthrie et *al.* 1998).

IV.I.1. Les normes publiques des IPSAS, le cadre conceptuel des IFRS et le SYSCOHADA

Dans ce processus, l'IPSASB essaye autant que possible, de maintenir le Principe comptable et le texte original de l'IFRS, sauf si une raison importante liée au secteur public rend nécessaire une différenciation. Les IPSAS sont perçues comme des normes qui rendent légitime la convergence du SYSCOHADA aux IFRS, ce qui était le but des concepteurs de ce référentiel comptable. En référence au compte rendu de réunion de la Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA tenue depuis le 15 et 16 octobre 2012 à Cotonou (Bénin), une des fortes recommandations a été notée. Elle porte sur la résolution selon laquelle la Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA s'inspire des expériences françaises et canadiennes en matière de mise en œuvre des normes internationales IFRS et IPSAS pour l'adoption des normes comptables OHADA. Les dispositions nécessaires doivent être prises par les Etats parties (pour s'approprier l'approche et l'attitude « anglo-saxonne »), et devenir membre de l'IFAC⁷. Une autre recommandation Elle sensibilise les Etats parties sur l'importance des normes IPSAS pour le secteur public, à travers les Conseils Nationaux de la Comptabilité ou les structures équivalentes de chaque Etat. Elle recommande l'acquisition de la documentation sur les normes IPSAS. Elle suggère procéder à l'harmonisation des comptabilités publiques des Etats Parties suivant les IPSAS.

Lorsque l'on considère les possibilités liées à l'adoption des IPSAS dans le contexte international, il peut être utile d'établir une distinction entre les pays de la région anglo-saxonne et ceux de la région continentale. Dans les premiers, l'adoption des IPSAS n'est pas difficile, étant donné qu'elles sont liées à la tradition anglo-saxonne et que dans ces pays, les systèmes comptables du secteur public sont très proches de ceux du secteur des entreprises. Dans certains

⁶ Les pays membres de l'OCDE sont : Allemagne (27 septembre 1961), Australie (7 juin 1971), Autriche (29 septembre 1961), Belgique (13 septembre 1961), Canada (10 avril 1961), Chili (7 mai 2010), Corée (12 décembre 1996), Danemark (30 mai 1961), Espagne (3 août 1961), Estonie (9 décembre 2010), Etats-Unis (12 avril 1961), Finlande (28 janvier 1969), France (7 août 1961), Grèce (27 septembre 1961), Hongrie (7 mai 1996), Islande (5 juin 1961), Israël (7 septembre 2010), Irlande (17 août 1961), Italie (29 mars 1962), Japon (28 avril 1964), Luxembourg (7 décembre 1961), Mexique (18 mai 1994), Norvège (4 juillet 1961), Nouvelle-Zélande (29 mai 1973), Pays-Bas (13 novembre 1961), Pologne (22 novembre 1996), Portugal (4 août 1961), République Slovaque (14 décembre 2000), République Tchèque (21 décembre 1995), Royaume-Uni (2 mai 1961), Slovaquie (21 juillet 2010), Suède (28 septembre 1961), Suisse (28 septembre 1961), Turquie (2 août 1961).

⁷ *International Federation of Accountants* ou Fédération Internationale des Experts-Comptables

cas, des normes similaires sont parfois appliquées aux entités privées et publiques. C'est le cas d'Australie et de la Nouvelle-Zélande où le conseil des normes comptables est le même pour les entités publiques et privées. Dans les pays continentaux, les difficultés sont plus nombreuses étant donné que la philosophie des IPSAS est très différente de la tradition des systèmes appliqués en Europe continentale. À cet égard, l'influence des systèmes budgétaires en contexte juridique représente une difficulté majeure dans ces pays.

IV.1.2. Bilan d'adoption des IPSAS par les pays développés et les pays en développement

Des débats importants ont traversé la littérature de gestion depuis le début des années 1960 sur le point de connaître le juste équilibre entre les différentes fonctions de management et la manière d'organiser ces fonctions au sein de l'organisation (Santo et Verrier, 2007). Il est question d'apprécier par analogie les effets de la mise en application des IPSAS sur les économies des pays développés à celles des pays en développement, en regard des initiatives et de transparence dans la gestion des biens publics et le développement économique. Selon Adhikari et Tondkar (1992), le niveau du développement économique a un effet significatif sur le développement des systèmes comptables. Les pays qui enregistrent un niveau de croissance économique élevé ont, généralement, des entreprises et des activités économiques dont la taille et la complexité nécessitent un système comptable sophistiqué permettant de répondre aux besoins des différents préparateurs et utilisateurs des états financiers. Dougnik et Salter (1995) ont testé empiriquement la relation entre le niveau du développement économique et les systèmes comptables et ont fini par trouver que les règles et les principes comptables sont fortement dépendants de la situation économique d'un pays. Il existerait une relation entre l'adoption des IPSAS et niveau du développement économique.

IV.1.3. Adoption des IPSAS par les pays développés

Bellanca et Vandernoot (2013) se sont attachés à dresser un tableau global de l'évolution de la comptabilité belge en insistant sur les modifications apportées par la réforme de 2003. En effet, celle-ci instaure un système de comptabilité en partie double basé sur un plan comptable général et axé sur les transactions. Cette réforme fait également implicitement référence aux IPSAS puisque la notion de comptabilité générale est intimement liée à ces normes. Ils se sont ensuite penchés sur la situation comptable actuelle aux différents niveaux de pouvoir. En effet, si les niveaux les plus bas ont pris des dispositions permettant de mettre en œuvre, à tout le moins en partie, la réforme comptable de 2003, c'est nettement moins le cas pour les régions, les communautés et l'Etat fédéral. C'est ce qui leur a permis d'étudier le niveau d'implémentation des normes IPSAS dans le monde, ce qui leur a encore permis de mettre en évidence l'hétérogénéité des systèmes comptables nationaux en la matière. Les différents facteurs favorisant l'adoption des normes IPSAS, au premier rang desquels figure la volonté d'harmonisation comptable, n'ont en effet pas la même influence partout.

Bénito et al. (2007) ont réalisé une étude dans le but d'analyser le degré de conformité des normes de différents pays (pour la plupart membres de l'OCDE) avec les normes IPSAS. Les auteurs montrent qu'il existe une grande diversité entre les pays étudiés en termes de respect des normes comptables internationales (tant au niveau du gouvernement local qu'au niveau du gouvernement central pour chaque pays. Ainsi, les pays les plus conformes aux IPSAS utilisent la comptabilité d'exercice intégrale, transmettent beaucoup d'information (obligations futures,

informations sectorielles) et établissent des comptes consolidés. Toutefois, l'étude menée par Bellanca et Vandernoot (2013) montre que les systèmes comptables sont très variables d'un pays à l'autre et qu'ils ne sont pas vraiment adaptés aux IPSAS de manière globale, l'indice de conformité moyen étant d'environ 60 % pour le gouvernement local et pour le gouvernement central. Les études menées en 2008 (Des Robert et Colibert 2008 et IPSAS 2008) montrent quant à elles qu'il est possible de classer les pays en cinq catégories, en fonction de leur degré d'avancement dans l'adoption des IPSAS.

IV.1.4. Adoption limitée des IPSAS par les pays en développement

Les niveaux de développement des États africains varient. On peut les distinguer en fonction des économies (PIB et PNB)⁸ les États très moins développés, ceux moyennement moins développés et ceux un peu mieux développés. Depuis plusieurs années, les études traitant des systèmes comptables en application dans le secteur public des pays africains⁹ (globalement considérés comme en voie de développement) ont insisté surtout sur l'existence des faiblesses multiples dans ces systèmes et sur la non-pertinence de l'information financière communiquée par les organisations aux différents concernés.

Sur le plan social, parallèlement, l'émergence des organisations de quartiers populaires et de la société civile a été favorisée par le processus de démocratisation, depuis pratiquement les années 1990, et matérialisé, entre autres, par l'adoption et la promulgation de la liberté d'expression, sur la création des associations ou des GIC, la création des ONG et son décret d'application, l'amorce du processus de décentralisation. Cette émergence s'est faite au double plan quantitatif et qualitatif.

Du point de vue économique, les économies en développement ne disposent généralement pas d'un régime financier de l'État par le truchement des ministères qui apportent leur appui technique, des épargnes privées à travers les banques et les établissements de micro finance.

Sur le plan administratif, une généralisation de la corruption qui se manifeste par les détournements de fonds, la partition des marchés publics, un faible respect des procédures de marchés publics. Ce qui entraîne sérieusement une perte de confiance de la part des citoyens face à l'incapacité des communes à résoudre les problèmes de la population.

Le tableau 1 présente l'index de classement des États africains par score de perception de corruption. Nous constatons que presque tous les pays ayant adopté les IPSAS occupent dans l'ensemble un bon classement. Il existe donc d'emblé un lien intéressant entre l'adoption des IPSAS et l'efficacité de gouvernance publique dans les pays concernés par le classement.

⁸ Le **Produit Intérieur Brut** (PIB) désigne la richesse créée par une économie en un an. Pour le calculer, on fait la somme des valeurs ajoutées créées par toutes les entreprises implantées sur le territoire (entreprises étrangères comprises) et par le secteur public. A la différence du PIB, le **Produit National Brut** (PNB) comptabilise la richesse créée par les entreprises nationales implantées sur le territoire et ç l'étranger et exclut les entreprises étrangères. Ainsi, dans les pays en développement, le PNB est souvent inférieur au PIB.

⁹ En Afrique de l'Est et du Sud notamment, l'Association Comptable d'Afrique de l'Est et du Sud a inscrit l'adoption des IPSAS dans ses buts. Les Etats membres de cette association sont le Botswana, le Kenya, le Lesotho, le Malawi, l'Ile Maurice, le Mozambique, la Namibie, le Rwanda, l'Afrique du Sud, le Swaziland, le Tanzanie, l'Ouganda, la Zambie et le Zimbabwe.

Tableau 1. Index de classement des États africains par score de perception de corruption, 2017

2017 Rank	Country	2017	2016	2015	2014	2013	2012	Région
34	Botswana*	61	60	63	63	64	65	Sub Saharan Africa
37	Seychelles	60	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sub Saharan Africa
48	Cap-Vert	55	59	55	57	58	60	Sub Saharan Africa
49	Rwanda**	55	54	54	49	53	53	Sub Saharan Africa
53	Namibie*	51	52	53	49	48	48	Sub Saharan Africa
55	Ile Maurice*	50	54	53	54	52	57	Sub Saharan Africa
65	Sao Tomé-et-principe	46	46	42	42	42	42	Sub Saharan Africa
67	Sénégal	45	45	44	43	41	36	Sub Saharan Africa
72	Afrique du Sud**	43	45	44	44	42	43	Sub Saharan Africa
74	Burkina Faso	42	42	38	38	38	38	Sub Saharan Africa
75	Lesotho*	42	39	44	49	49	45	Sub Saharan Africa
76	Tunisie	42	41	38	40	41	41	Middle East and North Africa
81	Ghana**	40	43	47	48	46	45	Sub Saharan Africa
83	Maroc**	40	37	36	39	37	37	Middle East and North Africa
86	Bénin	39	36	37	39	36	36	Sub Saharan Africa
90	Swaziland*	39	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sub Saharan Africa
102	Zambie**	37	38	38	38	38	37	Sub Saharan Africa
104	Côte d'Ivoire	36	34	32	32	27	29	Sub Saharan Africa
106	Tanzanie**	36	32	30	31	33	35	Sub Saharan Africa
108	Ethiopie	35	34	33	33	33	33	Sub Saharan Africa
112	Algérie**	33	34	36	36	36	34	Middle East and North Africa
116	Niger	33	35	34	35	34	33	Sub Saharan Africa
118	Egypte	32	34	36	37	32	32	Middle East and North Africa
119	Gabon	32	35	34	37	34	35	Sub Saharan Africa
121	Togo	32	32	32	29	29	30	Sub Saharan Africa
123	Djibouti	31	30	34	34	36	36	Sub Saharan Africa
125	Libéria**	31	37	37	37	38	41	Sub Saharan Africa
126	Malawi*	31	31	31	33	37	37	Sub Saharan Africa
127	Mali	31	32	35	32	28	34	Sub Saharan Africa
130	Gambie**	30	26	28	29	28	34	Sub Saharan Africa
133	Sierra Leone	30	30	29	31	30	31	Sub Saharan Africa
145	Kenya*	28	26	25	25	27	27	Sub Saharan Africa
147	Mauritanie**	28	27	31	30	30	31	Middle East and North Africa
148	Comores	27	24	26	26	28	28	Sub Saharan Africa
149	Guinée	27	27	25	25	24	24	Sub Saharan Africa
150	Nigeria**	27	28	26	27	25	27	Sub Saharan Africa
152	Ouganda**	26	25	25	26	26	29	Sub Saharan Africa
153	Cameroun	25	26	27	27	25	26	Sub Saharan Africa
154	Mozambique*	25	27	31	31	30	31	Sub Saharan Africa
155	Madagascar	24	26	28	28	28	32	Sub Saharan Africa
156	République centrafricaine	23	20	24	24	25	26	Sub Saharan Africa
157	Burundi	22	20	21	20	21	19	Sub Saharan Africa
160	Zimbabwe*	22	22	21	21	21	20	Sub Saharan Africa
162	République démocratique du Congo	21	21	22	22	22	21	Sub Saharan Africa
163	République du Congo	21	20	23	23	22	26	Sub Saharan Africa
165	Tchad	20	20	22	22	19	19	Sub Saharan Africa
171	Guinée équatoriale	17	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sub Saharan Africa
172	Guinée-Bissau	17	16	17	19	19	25	Sub Saharan Africa
174	Libye	17	14	16	18	15	21	Middle East and North Africa
175	Soudan	16	14	12	11	11	13	Middle East and North Africa
179	Sud Soudan	12	11	15	15	14	N/A	Sub Saharan Africa
180	Somalie	9	10	8	8	8	8	Sub Saharan Africa

* Les États membres de l'Association Comptable d'Afrique de l'Est et du Sud inscrit pour l'adoption des IPSAS dans ses buts.

** Les autres États africains classés en fin 2017 (de moins corrompu au plus corrompu) par *Transparency International*, 22/01/2018.

De tous les pays africains (voir tableau 1), ceux qui se sont intéressés au projet d'adoption et à la mise en application effective des IPSAS sont au nombre de 22 répartis dans le tableau 2 en 4 classes : (1) adhésion au projet d'adoption ou à la réforme de la comptabilité publique en cours pour passer aux IPSAS, (2) normes comptables IPSAS en base trésorerie en cours d'adoption, (3) normes IPSAS en base trésorerie adoptées, (4) normes IPSAS en base de trésorerie adoptées (en 2006, en 2008) et en transition vers les IPSAS en base d'engagement.

Tableau 2. Pays africains classés selon le degré d'adoption des IPSAS en 2018

N°	Pays	Adoption IPSAS
49	Rwanda* (3)	A adopté les IPSAS en comptabilité de trésorerie.
72	Botswana*(2), Kenya*(2), Namibie*(2), Swaziland*(2), Zimbabwe*(2), Malawi*(2), Ile Maurice*(2), Zambie*(2), Mozambique*(2), Lesotho*(2), Afrique du Sud*(4),	L'Association Comptable d'Afrique de l'Est et du Sud a inscrit ses membres* à adopter des IPSAS.
81	Ghana (3)	A adopté les IPSAS en base cash, et est en transition vers les IPSAS en base d'engagement.
83	Maroc (1)	Le projet de réforme des Institutions inclut les IPSAS.
102	Zambie (1)	Le gouvernement a mis en œuvre les IPSAS en comptabilité de trésorerie.
106	Tanzanie* (3)	L'adoption des IPSAS en comptabilité de trésorerie par le gouvernement central est effective en 2008, avec un plan de migration aux IPSAS en comptabilité d'engagement en 2010.
112	Algérie (1)	Le projet de la World Bank pour la comptabilité publique et d'autres reformes inclut les IPSAS.
125	Libéria (2)	L'adoption des IPSAS en comptabilité de trésorerie est annoncée pour toutes les transactions du gouvernement central du Liberia. L'adoption des IPSAS en comptabilité d'engagement est aussi annoncée.
130	Gambie (2)	Les IPSAS en base trésorerie sont en cours d'adoption, et la Gambie adoptera par la suite les IPSAS en base d'engagement.
147	Mauritanie (2)	Décision prise d'adopter les IPSAS, mise en œuvre commencée.
150	Nigéria (2)	En cours d'adoption des IPSAS en comptabilité de trésorerie, ensuite procéder à l'adoption de la comptabilité d'engagement IPSAS.
152	Ouganda* (1)	Le gouvernement a adopté les IPSAS.

* Pays membres de l'Association Comptable d'Afrique de l'Est et du Sud

Source : Régie par le paragraphe 501 (c)(3) du code fiscal des États-Unis, 12 mars 2018.

Le tableau 2 montre que ces pays africains se sont engagés à adopter les normes IPSAS. Par ailleurs, Pallot et Yamamoto (2002) considéraient que le principal défi n'était pas l'adoption au sein de l'Etat de la comptabilité d'exercice issue du secteur privé. Le véritable défi pour l'innovation comptable consiste à trouver de meilleures solutions comptables en matière de prise de décision collective dans le cadre des nouvelles méthodes de gouvernance.

En fin de compte, depuis quelques années, les réformes du secteur public au niveau national ainsi que les organisations internationales encouragent l'évolution de la comptabilité gouvernementale vers la comptabilité d'exercice intégrale afin d'améliorer la responsabilité, la fiabilité et la transparence des rapports financiers des gouvernements. Pour l'instant, la plupart des pays développés ont adopté les aspects fondamentaux de la comptabilité d'exercice dans leurs

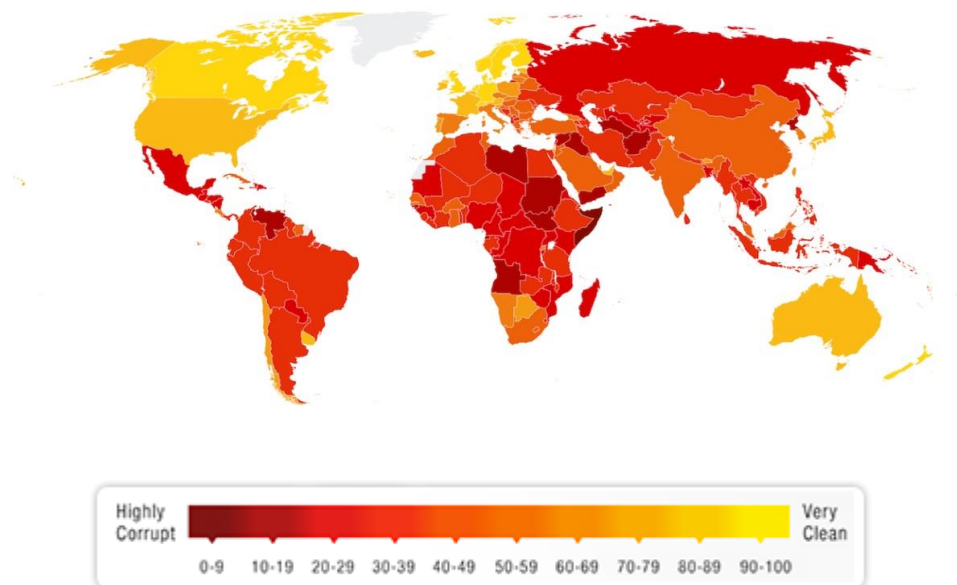
budgets et leurs rapports, et rien ne semble indiquer une inversion de cette tendance. A long terme, cette tendance indique un processus de convergence vers les systèmes comptables gouvernementaux dans lesquels la comptabilité d'exercice n'est pas liée à d'autres réformes de la gestion financière. Dans ce cadre, la comptabilité d'exercice intégrale peut trouver sa place dans les styles d'administration publique présents dans les démocraties occidentales et dans les pays présentant des niveaux de développement différents.

IV.2. L'efficacité de la gouvernance publique par les IPSAS : une appréciation à partir du classement de *Transparency International*

Transparency International vient de dévoiler le classement de la corruption dans le monde¹⁰. Dans son dernier rapport, cette organisation non gouvernementale allemande a rendu public le 22 février 2018, le classement mondial à l'indice de perception de la corruption 2017, encore connu sous son vocable anglophone « *Corruption perceptions index 2017* ». Ainsi, dans la 24^{ème} édition de ce classement, tous les pays affichent leurs scores. Dans ce classement mondial, les scores évolutifs des différents pays respectifs sur la période allant de 2012 à 2017 sont présentés en annexe. Chaque pays occupe son rang. Ici, le score noté sur 100 indique que, plus un pays occupe un rang élevé, plus ce pays est corrompu, donc son indice est faible. Les rangs et les indices évoluent en sens inverse. En Afrique, le pays le moins corrompu est le Botswana et celui le plus corrompu est la Somalie, tel qu'indiqué dans le tableau 2.

À la lecture du tableau 3 (en annexe), le classement mondial est présenté. De la Nouvelle-Zélande à la Somalie, la Nouvelle-Zélande et le Danemark se trouvent sur les premières marches du podium, avec des scores respectifs de 89 et 88. La Syrie, le Sud Soudan et la Somalie sont les mauvais élèves du classement, avec des indexes de 14, 12 et 9. L'Europe de l'Ouest est la région du monde la mieux classée, avec une moyenne de 66. De l'autre côté, se retrouvent l'Afrique Sub-saharienne (32), l'Europe de l'Est et l'Asie centrale (34). La Belgique ne s'en sort pas trop mal, à la 16^{ème} position sur 180 avec un score de 75, tout comme les Etats-Unis et l'Autriche. Dans l'ensemble, et depuis 2012, quelques pays ont fait des efforts significatifs, comme le Royaume-Unis, la Côte d'Ivoire et le Sénégal. Alors que l'Australie, la Syrie et le Yémen sont redescendus dans le classement (voir tableau 3 et figure 4).

¹⁰ Pour calculer l'index, les experts s'appuyaient sur différentes évaluations et enquêtes d'opinions dans les entreprises, menées par des institutions indépendantes. Les informations contenues étaient liées aux aspects politiques et administratifs de la corruption. Les questions posées concernaient la corruption des fonctionnaires, le versement de pots-de-vin dans le cadre d'attribution de marchés publics, le détournement de fonds publics et les mesures prises en matière de lutte contre le phénomène. Pour que l'indice soit calculé, il fallait au minimum trois sources d'informations différentes permettant de faire leurs recoupements.



Source: *Transparency International, 2018. Some rights reserved. CC-BY-4.0-DE.*

Figure 4. Carte de perception de la corruption, 2017

D'après les auteurs, il est recommandé, dans ce cadre, aux pays en développement de mettre en place un plan général pour le développement de la comptabilité qui doit préciser, notamment, les besoins de chaque branche de la comptabilité, les effectifs nécessaires pour satisfaire tels besoins et les stratégies de formation et d'éducation comptable permettant de produire tels effectifs de comptables. Dans l'objectif de contribuer à l'amélioration des pratiques comptables dans les pays en développement, l'*American Accounting Association* (1977), à travers son comité sur la comptabilité dans les pays en développement, a adressé un questionnaire à un nombre important d'experts d'Afrique, du Moyen-Orient, d'Amérique Latine et d'organisations internationales. L'analyse des réponses reçues a permis d'identifier plusieurs problèmes liés au management international en général et à la comptabilité publique dans les pays étudiés en particulier, dont spécifiquement :

- le manque de comptables qualifiés dans tous les domaines de la comptabilité ;
- l'information financière non pertinente pour la prise de décision interne et externe ;
- les programmes de formation et d'éducation des comptables inadéquats ;
- le manque de législation se rattachant à la comptabilité et l'audit ;
- l'absence d'associations professionnelles comptables ;
- l'application des systèmes comptables inadéquats dans le secteur public ;
- le manque d'enseignants universitaires de comptabilité qualifiés.

Ces différentes faiblesses caractérisant les systèmes comptables dans le contexte des pays en développement sont, selon Enthoven (1977), le résultat de plusieurs facteurs dont ceux culturels, historiques, économiques, financiers, institutionnels et juridiques. Fournir les remèdes appropriés pour améliorer la qualité de ces systèmes est, donc, une tâche très complexe et nécessite une investigation particulière pour chaque pays. Celle-ci doit être fondée sur la recherche des différentes faiblesses et la mise en place des moyens adéquats et des voies convenables pour les résoudre.

Conclusion

Aujourd'hui encore, à de très rares exceptions près, les budgets continuent d'être élaborés dans une optique de contrôle des flux de trésorerie (ce que l'on conçoit fort bien si l'on admet que la dépense publique est une des composantes de la politique économique) et leurs résultats sont calculés en confrontant des encaissements et des décaissements et non pas des droits ou des créances à l'origine des flux de trésorerie. Si la Nouvelle Zélande a été pionnière en présentant la première des prévisions budgétaires en droit constatés, cette expérience n'a été que fort peu suivie (Grande Bretagne). Mais les choses seraient simples si les budgets étaient toujours strictement des budgets en encaissements/décaissements fonctionnant dans le cadre d'une année civile. Dans les pays du bloc soviétique notamment (et un certain nombre de pays où ont sévi des conseillers soviétiques) c'étaient, théoriquement, les engagements qui étaient privilégiés pour le calcul du résultat d'exécution. Mais si l'on examinait plus avant les procédures, on découvrirait que les engagements étaient régulés depuis le niveau central par un strict contrôle de la trésorerie disponible avant qu'on n'autorise chacun des multiples « organismes budgétaires » à procéder à un engagement. C'est en partie parce que beaucoup d'auteurs ont nourri l'illusion qu'un simple changement de technique comptable suffirait à modifier l'approche politique, qu'après l'effet de mode qui a conduit un nombre croissant de pays à se déclarer prêts à adopter les IPSAS, comprises comme l'expression d'une volonté de modernisation de la gestion publique, des doutes grandissants s'expriment quant à l'opportunité de poursuivre cette démarche dans les pays développés. Le résultat calculé selon le référentiel IPSAS est un résultat patrimonial, issu d'une comptabilité tenue finalement en partie double, calculé en droits constatés et présenté dans des documents dont le format est normalisé. C'est ce résultat qui doit être réconcilié avec le résultat budgétaire issu de comptabilités généralement tenues en partie simple, au moins pour la partie dépense, qui adoptent des critères de classement des opérations discrétionnaires, généralement fort éloignés des classements de la comptabilité générale, parce que leur objectif est avant tout de mettre en lumière l'action politique des gouvernements.

Dans cette perspective, contrairement à Benito et *al.* (2007), et à la suite de Des Robert et Colibert 2008 et IPSAS 2008, Christiaens et *al.* (2010), la question demeure entière pour tous les pays en développement notamment qui ne veulent ou ne peuvent pas investir dans de coûteux systèmes informatiques et souhaitent néanmoins publier, à côté des comptabilités budgétaires déjà en place des éléments de comptabilité patrimoniale, ou même tout simplement présenter une comptabilité en cash conforme à la norme IPSAS, c'est-à-dire prenant en compte l'intégralité des flux de trésorerie budgétaire ou non. Or dans les pays considérés comme les moins avancés, c'est précisément parce que les procédures budgétaires sont régulièrement détournées, qu'il faut les doubler de procédures comptables axées sur le suivi rigoureux de la trésorerie, et c'est précisément ce que « *l'IPSAS cash basis* » aurait dû mettre plus directement en lumière.

Comme le laissent comprendre les tableaux ci-dessus, la mise en application des normes IPSAS est légitime et elle serait bien venue parce que les Etats les ayant adoptées ou ceux en cours de sa mise en application sont les moins corrompus. Quant au continent africain, beaucoup d'effort reste à fournir, dont les Etats faisant exception les ayant appliquées ou en cours de sa mise en application, sont ceux qui sont les mieux avancés et les moins corrompus.

La norme IPSAS devrait faire également l'objet d'une réflexion approfondie sur la notion de résultat pour en définir un contenu devant tenir compte des spécificités du secteur public. Il s'agit moins de rendre compte de gains ou de pertes potentiels ou de donner une information sur le solde des opérations, mais bien plus une harmonisation internationale de la gouvernance

publique. Elle est également pour les pays parties aux normes OHADA, une déclinaison implicite et facilitatrice de passage à la norme sœur internationale : l'IFRS.

Bibliographie

- ADHIKARI, A. ET TONDKAR, R. (1992). Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stocks exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4 (2), 75-103.
- ANSARI, S. & EUSKE, K.J. (1987). Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations. *Accounting, Organizations and Society* 12 (6): 549-570.
- BALL, A. ET CRAIG, R. (2010). Using neo-institutionalism to advance social and environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4): 283-293.
- BARTHELEMY, J. & MOTTIS, N. (2016). *À la pointe du management - Ce que la recherche apporte au manager*, Paris : Dunod.
- BARTHELEMY, J. (2012). Pour une recherche en gestion conciliant rigueur et pertinence. *Revue Française de Gestion*, 38 (228-229), 269-283.
- BARTOLI, A. (1997). *Le management des organisations publiques*, Dunod, Paris.
- BARTON, A. (2003). The Department of Defence. Australia's most profitable business? *Australian Accounting Review* 13 (2): 35-40.
- BARTUNEK, J. M. & RYNES, S. L. (2014). Academics and Practitioners Are Alike and Unlike: The Paradoxes of Academic – Practitioner Relationships. *Journal of Management*, 40 (5), 1181-1201.
- BEAUREGARD, C. CARASSUS, D. EBONDO, E., FOU DA, O.M. (2006). Les mécanismes de gouvernance publique locale: une comparaison à l'échelle internationale. *Secondes rencontres internationales. Démocratie et Management local*, 20-24, (11), Douala 66 p. <http://www.cidegef.refer.org>.
- BELKAOUI, A. R. (1994). *Accounting in the developing countries*. Quorum Books, les États-Unis. Page 3.
- TALAGA, J. A. ET NDUBIZU, G. (1986). Accounting and economic development: relationships among paradigms. *The International Journal of Accounting*, 21 (2), 55-68.
- BELLANCA, S. ET VANDERNOOT, J. (2013). La comptabilité publique belge et ses implications par rapport aux normes internationales. *Revue du FINANCIER* 34 (198), 104-119.
- BENITO, B., BRUSCA, I., MONTESINOS, V. (2007). « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *Revue Internationale des Sciences Administratives* 2, vol. 73, pp. 323-350.
- BEYER, J.M. & TRICE, H.M. (1982). The Utilization Process: A Conceptual Framework and Synthesis of Empirical Findings. *Administrative Science Quarterly*, 27 (4), 591-622.
- BORDELEAU, D. (2003). « Gouvernance et construction territoriale. Le cas du Faubourg des Récollets de Montréal : du Carrefour des arts et des technologies à la Cité du Multimédia », Thèse de doctorat, Université du Québec à Montréal, p.360.
- BUCHANAN J. M., & TULLOCK, G. (1965). *The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy*. Ann Arbor, MI: University of Michigan Press.
- CARPENTER, V. ET FEROZ, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8): 565-596.

- CARTON, G. ET MOURICOU, P. (2017). « À quoi sert la recherche en management ? Une analyse systématique de la littérature anglo-saxonne sur le débat rigueur-pertinence (1994-2013) ». pp. 166-203.
- CHANDLER, J.S., HOLZER, H.P. (1984). Accounting in the third world. In: Holzer HP, et al., editors. International accounting. New York: Harper & Row; 1984.
- CHARREAUX, G. (2010). Droit et gouvernance : l'apport du courant comportemental. *Revue Française de Gouvernance d'Entreprise*. 8. Dossier : 9^{ème} conférence internationale de gouvernance, 2^{ème} semestre 9-34.
- CHRISTIAENS, J. VANHEE, C. MANES-ROSSI, F. AVERSANO, N. VAN CAUWENBERGE, P. (2015). « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des rapports financiers du gouvernement : Comparaison internationale ». *Revue Internationale des Sciences Administratives*, n°1, vol. 81, pp.171-191.
- CHRISTIAENS, J., REYNIERS, B., ROLLE, C. (2010). « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *Revue Internationale des Sciences Administratives* 3, vol. 76, pp.563-581.
- COASE, R.H. (1937). The Nature of the Firm. *Economica* 4 (11) 331-351 ou traduction française (1987). La nature de la firme. *Revue française d'Economie* 2 (1) 133-163.
- COVALEVSKY, M. ET DIRSMITH, M. (1991). The Management of Legitimacy and Politics in Public Sector Administration. *Journal of Accounting and Public Policy*. 135-156.
- COVALEVSKY, M., DIRSMITH, M. ET JABLONSKY, S. (1985). Traditional and emergent theories of budgeting: an empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy* 277-300.
- DAVIS, G. F. (2015). Editorial Essay: What Is Organizational Research For? *Administrative Science Quarterly*, 60 (2), 179-188.
- DEMEESTERE, R. (2000). Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? *Politiques et management public*. 18 (4) 19-46.
- DES ROBERT, J-F. ET COLIBERT, J. (2008). Les normes IPSAS et le secteur public, Dunod.
- DOUPNIK, T. ET SALTER, S. (1995). External environment, culture, and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development. *The International Journal of Accounting*, 30, 189-207.
- ENTHOVEN, A. (1977). *Accountancy systems in third world economies*. North-Holland Publishing Company, Pays-Bas.
- GEIGER, D. (1993). *Fédéral management accounting: determinants, motivating contingencies and decision-making relevance*. Thèse de Doctorat. Harvard University.
- GEIGER, D. (1995). Motivating contingencies at early adopters of federal cost management accounting systems. *Government Accountants Journal*, spring 17-30.
- GEIGER, D. ET ITTNER, C. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society* 549-567.
- GEORGE, G. (2016). Management Research in AMJ: Celebrating Impact While Striving for More. *Academy of Management Journal*, 59 (6), 1869-1877.
- GIROUX, G., & MCLELLAND, A. J. (2003). Governance structures and accounting at large municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*. 22(3): 203-230.
- GORDON, R.A. & HOWELL, J.H. (1959). *Higher Education for Business*, New York: Columbia University Press.
- GUTHRIE, J., HUMPHREY, C. ET OLSON, O. (1998). Public Financial Management Changes in OECD Nations. *Advances in International Comparative Management*. Supplement 3: 255-269.

- GUTHRIE, J., OLSON, O. ET HUMPHREY, C. (1999). 'Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and some new Ways Forward', *Financial Accountability & Management* 15(3-4): 209-228.
- HOOD, C. (1995). The New Public Management in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organisation and Society*. 20 (2/3): 93-109.
- HUAULT, I. (1997). *Le management international*, édition la Découverte, 128 p.
- HUFTY M. (1998). Aux racines de la pensée comptable, in *La pensée comptable, Etat, néolibéralisme, nouvelle gestion publique*, sous la direction de Marc Hufty, Editions Presses Universitaires de France. Paris. 15-40.
- IGALENS, J. (2016). Impact de la recherche en gestion. *Revue Française De Gestion*, 42 (261), 11-20.
- JOHANSON, J., VAHLNE, J.-E. (1977). "The internationalization process of the firm- A model of knowledge development and increasing foreign market commitments", *Journal of International Business Studies*, vol. 8, n°1, pp.23-32.
- JONES, R. ET CARUANA, J. (2016). « La comptabilité publique à Malte : vers une adoption des IPSAS dans le contexte de l'Union européenne », *Revue Internationale des Sciences Administratives* n°4, vol. 82, pp. 783-800.
- KAANICHE, M. (2018). Les IPSAS, à quand notre tour? Magazine leaders, n°88, septembre, 19.09.2016.
- KAPAYA, G. (2000). International accounting standards and accounting in developing/emerging nations-how about a fresh start? Document de travail présenté à "International Association for Accounting Education and Research (IAAER) Conference", Kobe, Japan.
- KIESER, A., NICOLAI, A. & SEIDL, D. (2015). The Practical Relevance of Management Research: Turning the Debate on Relevance into a Rigorous Scientific Research Program. *The Academy of Management Annals*, 9 (1), 143-233.
- LANDE, E. (2000). Comptabilité de l'Etat. in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, sous la direction de Bernard Colasse, Ed Economica 193-210.
- MACINTOSH, R., BEECH, N., BARTUNEK, J., MASON, K. & COOKE, B. (2017). Impact and Management Research: Exploring Relationships between Temporality, Dialogue, Reflexivity and Praxis. *British Journal of Management*, 28 (1), 3-13
- MANGEMATIN, V. & BELKHOUBA, M. (2015). A Note on the Evolution of the French Management Scholarship, 1994-2014. *M@n@gement*, 18 (3), 194-204.
- MILLER, P., & O'LEARY, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society* 12(3): 235-265.
- MUELLER, DENNIS, C. (1984). « Voting by Veto and Majority Rule », in H. Hanusch, ed., *Public Finance and the Quest for Efficiency*, Detroit: Wayne State University Press, pp.69-86.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT, OECD (1993). Public Management Developments: Survey 1993. Paris: OECD.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT, OECD (1994). Public Management Developments: Survey 1994. Paris: OECD.
- OURY, BA, A. (2018). « Réforme comptable de l'Etat », *Gouvernance et soutenabilité du développement en Afrique : défis et opportunités*, 8^{ème} Conférence Africaine de Comptabilité et Finance. Dakar-Sénégal, Septembre.
- PALLOT, J. AND YAMAMOTO, K. (2002). Government or Governance? Japan's New Balance Sheet in International Perspective, in Montesinos, V. and Vela, J.M. (eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, 131-144. Dordrecht: Kluwer.

- PEARSON, F.C. (1959). *The Education of American Business Men. A Study of University-college Programs in Business Administration*, New York: MacGraw-Hill.
- PFEFFER, J. ET SALANCIK, G.R. (1978). *The External Control of Organization and Resource Dependence Perspective*. Harper and Row Publisher, New York
- PRICE WATERHOUSE COOPER. (2013). Vers une ère nouvelle en matière de comptabilité et de reporting financier dans le secteur public. *Étude mondiale de PwC sur la comptabilité et le reporting financier des administrations centrales*.
- RANANJASON, R.T. (2008). *Reformes et innovations comptables dans le secteur public local malgache : étude des conditions de développement et d'adoption d'un système d'information simplifié*. Thèse de doctorat Sciences de gestion, Université de Poitiers 402.
- SANTO, V.-M. ET VERRIER, P.- É. (2007). Les fonctions de management dans les organisations publiques (Chapitre 2). Le management public, 2724, Édition, Presses Universitaires de France (3^e éd.), 128 p.
- SIMPKINS, K. (2006). A review of the policy of sector-neutral accounting standard setting in Australia. Australian Financial Reporting Council (FRC).
- WILLIAMSON, O.E. (1985). *The Economic Institutions of capitalism*. The Free Press.
- YOUNES, M., SALAH, L.H., TOUZANI, M. (2016). « Introduction Gouvernance participative et nouvelles pratiques managériales dans un contexte postrévolutionnaire : cas des entreprises sociales tunisiennes », *Management & Avenir*, n° 8, pp.175-194.
- ZAFAR, I. (2002). *International accounting: a global perspective*. 2^{ème} édition, South-Western (Thomson learning), les États-Unis. Pages 487, 488, 489,490 et 491.
- ZAPPA, Z. (1956). *Produzioni nelle Economia delle imprese* (Productions dans l'économie d'entreprise), Giuffrè, Milano.
- ZIMMERMAN, J. L. (1977). The municipal accounting maze: an analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research* 15 (supplement) 107-150.

Annexes

Tableau 3. Index de perception mondiale de corruption, 2017

2017 Rank	Country	2017 Score	2016 Score	2015 Score	2014 Score	2013 Score	2012 Score	Region
1	Nouvelle-Zélande	89	90	91	91	91	90	Asia Pacific
2	Danemark	88	90	91	92	91	90	Europe and Central Asia
3	Finlande	85	89	90	89	89	90	Europe and Central Asia
4	Norvège	85	85	88	86	86	85	Europe and Central Asia
5	Suisse	85	86	86	86	85	86	Europe and Central Asia
6	Singapour	84	84	85	84	86	87	Asia Pacific
7	Suède	84	88	89	87	89	88	Europe and Central Asia
8	Canada	82	82	83	81	81	84	Americas
9	Luxembourg	82	81	85	82	80	80	Europe and Central Asia
10	Pays-Bas	82	83	84	83	83	84	Europe and Central Asia
11	Royaume-Uni	82	81	81	78	76	74	Europe and Central Asia
12	Allemagne	81	81	81	79	78	79	Europe and Central Asia
13	Australie	77	79	79	80	81	85	Asia Pacific
14	Hong Kong	77	77	75	74	75	77	Asia Pacific
15	Islande	77	78	79	79	78	82	Europe and Central Asia
16	Autriche	75	75	76	72	69	69	Europe and Central Asia
17	Belgique	75	77	77	76	75	75	Europe and Central Asia
18	États-Unis	75	74	76	74	73	73	Americas
19	Irlande	74	73	75	74	72	69	Europe and Central Asia
20	Japon	73	72	75	76	74	74	Asia Pacific
21	Estonie	71	70	70	69	68	64	Europe and Central Asia
22	Émirats Arabes Unis	71	66	70	70	69	68	Middle East and North Africa
23	France	70	69	70	69	71	71	Europe and Central Asia
24	Uruguay	70	71	74	73	73	72	Americas
25	Barbade	68	61	N/A	74	75	76	Americas
26	Bhoutan	67	65	65	65	63	63	Asia Pacific
27	Chili	67	66	70	73	71	72	Americas
28	Bahamas	65	66	N/A	71	71	71	Americas
29	Portugal	63	62	64	63	62	63	Europe and Central Asia
30	Qatar	63	61	71	69	68	68	Middle East and North Africa
31	Taiwan	63	61	62	61	61	61	Asia Pacific
32	Brunei Darussalam	62	58	N/A	N/A	60	55	Asia Pacific
33	Israël	62	64	61	60	61	60	Middle East and North Africa
34	Botswana	61	60	63	63	64	65	Sub Saharan Africa
35	Slovénie	61	61	60	58	57	61	Europe and Central Asia
36	Pologne	60	62	63	61	60	58	Europe and Central Asia
37	Seychelles	60	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sub Saharan Africa
38	Costa Rica	59	58	55	54	53	54	Americas
39	Lituanie	59	59	59	58	57	54	Europe and Central Asia
40	Lettonie	58	57	56	55	53	49	Europe and Central Asia
41	Saint-Vincent-et-les-Grenadines	58	60	N/A	62	62	62	Americas
42	Chypre	57	55	61	63	63	66	Europe and Central Asia
43	République tchèque	57	55	56	51	48	49	Europe and Central Asia
44	Dominique	57	59	N/A	58	58	58	Americas
45	Espagne	57	58	58	60	59	65	Europe and Central Asia
46	Géorgie	56	57	52	52	49	52	Europe and Central Asia
47	Malte	56	55	60	55	56	57	Europe and Central Asia
48	Cap-Vert	55	59	55	57	58	60	Sub Saharan Africa
49	Rwanda	55	54	54	49	53	53	Sub Saharan Africa
50	Sainte-Lucie	55	60	N/A	71	71	71	Americas

51	Corée du Sud	54	53	54	55	55	56	Asia Pacific
52	Grenade	52	56	N/A	N/A	N/A	N/A	Americas
53	Namibie	51	52	53	49	48	48	Sub Saharan Africa
54	Italie	50	47	44	43	43	42	Europe and Central Asia
55	Ile Maurice	50	54	53	54	52	57	Sub Saharan Africa
56	Slovaquie	50	51	51	50	47	46	Europe and Central Asia
57	Croatie	49	49	51	48	48	46	Europe and Central Asia
58	Arabie saoudite	49	46	52	49	46	44	Middle East and North Africa
59	Grèce	48	44	46	43	40	36	Europe and Central Asia
60	Jordanie	48	48	53	49	45	48	Middle East and North Africa
61	Roumanie	48	48	46	43	43	44	Europe and Central Asia
62	Cuba	47	47	47	46	46	48	Americas
63	Malaisie	47	49	50	52	50	49	Asia Pacific
64	Monténégro	46	45	44	42	44	41	Europe and Central Asia
65	Sao Tomé-et-principe	46	46	42	42	42	42	Sub Saharan Africa
66	Hongrie	45	48	51	54	54	55	Europe and Central Asia
67	Sénégal	45	45	44	43	41	36	Sub Saharan Africa
68	Bélarus	44	40	32	31	29	31	Europe and Central Asia
69	Jamaïque	44	39	41	38	38	38	Americas
70	Oman	44	45	45	45	47	47	Middle East and North Africa
71	Bulgarie	43	41	41	43	41	41	Europe and Central Asia
72	Afrique du Sud	43	45	44	44	42	43	Sub Saharan Africa
73	Vanuatu	43	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Asia Pacific
74	Burkina Faso	42	42	38	38	38	38	Sub Saharan Africa
75	Lesotho	42	39	44	49	49	45	Sub Saharan Africa
76	Tunisie	42	41	38	40	41	41	Middle East and North Africa
77	Chine	41	40	37	36	40	39	Asia Pacific
78	Serbie	41	42	40	41	42	39	Europe and Central Asia
79	Suriname	41	45	36	36	36	37	Americas
80	Trinité-et-Tobago	41	35	39	38	38	39	Americas
81	Ghana	40	43	47	48	46	45	Sub Saharan Africa
82	Inde	40	40	38	38	36	36	Asia Pacific
83	Maroc	40	37	36	39	37	37	Middle East and North Africa
84	Turquie	40	41	42	45	50	49	Europe and Central Asia
85	Argentine	39	36	32	34	34	35	Americas
86	Bénin	39	36	37	39	36	36	Sub Saharan Africa
87	Kosovo	39	36	33	33	33	34	Europe and Central Asia
88	Koweït	39	41	49	44	43	44	Middle East and North Africa
89	Iles Salomon	39	42	N/A	N/A	N/A	N/A	Asia Pacific
90	Swaziland	39	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sub Saharan Africa
91	Albanie	38	39	36	33	31	33	Europe and Central Asia
92	Bosnie-Herzégovine	38	39	38	39	42	42	Europe and Central Asia
93	Guyana	38	34	29	30	27	28	Americas
94	Sri Lanka	38	36	37	38	37	40	Asia Pacific
95	Timor-Leste	38	35	28	28	30	33	Asia Pacific
96	Brésil	37	40	38	43	42	43	Americas
97	Colombie	37	37	37	37	36	36	Americas
98	Indonésie	37	37	36	34	32	32	Asia Pacific
99	Panama	37	38	39	37	35	38	Americas
100	Pérou	37	35	36	38	38	38	Americas
101	Thaïlande	37	35	38	38	35	37	Asia Pacific
102	Zambie	37	38	38	38	38	37	Sub Saharan Africa
103	Bahreïn	36	43	51	49	48	51	Middle East and North Africa
104	Côte d'Ivoire	36	34	32	32	27	29	Sub Saharan Africa

105	Mongolie	36	38	39	39	38	36	Asia Pacific
106	Tanzanie	36	32	30	31	33	35	Sub Saharan Africa
107	Arménie	35	33	35	37	36	34	Europe and Central Asia
108	Ethiopie	35	34	33	33	33	33	Sub Saharan Africa
109	l'ARY de Macédoine	35	37	42	45	44	43	Europe and Central Asia
110	Vietnam	35	33	31	31	31	31	Asia Pacific
111	Philippines	34	35	35	38	36	34	Asia Pacific
112	Algérie	33	34	36	36	36	34	Middle East and North Africa
113	Bolivie	33	33	34	35	34	34	Americas
114	El Salvador	33	36	39	39	38	38	Americas
115	Maldives	33	36	N/A	N/A	N/A	N/A	Asia Pacific
116	Niger	33	35	34	35	34	33	Sub Saharan Africa
117	Equateur	32	31	32	33	35	32	Americas
118	Egypte	32	34	36	37	32	32	Middle East and North Africa
119	Gabon	32	35	34	37	34	35	Sub Saharan Africa
120	Pakistan	32	32	30	29	28	27	Asia Pacific
121	Togo	32	32	32	29	29	30	Sub Saharan Africa
122	Azerbaïdjan	31	30	29	29	28	27	Europe and Central Asia
123	Djibouti	31	30	34	34	36	36	Sub Saharan Africa
124	Kazakhstan	31	29	28	29	26	28	Europe and Central Asia
125	Libéria	31	37	37	37	38	41	Sub Saharan Africa
126	Malawi	31	31	31	33	37	37	Sub Saharan Africa
127	Mali	31	32	35	32	28	34	Sub Saharan Africa
128	Moldova	31	30	33	35	35	36	Europe and Central Asia
129	Népal	31	29	27	29	31	27	Asia Pacific
130	Gambie	30	26	28	29	28	34	Sub Saharan Africa
131	Iran	30	29	27	27	25	28	Middle East and North Africa
132	Myanmar	30	28	22	21	21	15	Asia Pacific
133	Sierra Leone	30	30	29	31	30	31	Sub Saharan Africa
134	Ukraine	30	29	27	26	25	26	Europe and Central Asia
135	République dominicaine	29	31	33	32	29	32	Americas
136	Honduras	29	30	31	29	26	28	Americas
137	Kirghizistan	29	28	28	27	24	24	Europe and Central Asia
138	RDP lao	29	30	25	25	26	21	Asia Pacific
139	Mexique	29	30	31	35	34	34	Americas
140	Papouasie-Nouvelle-Guinée	29	28	25	25	25	25	Asia Pacific
141	Paraguay	29	30	27	24	24	25	Americas
142	Russie	29	29	29	27	28	28	Europe and Central Asia
143	Bangladesh	28	26	25	25	27	26	Asia Pacific
144	Guatemala	28	28	28	32	29	33	Americas
145	Kenya	28	26	25	25	27	27	Sub Saharan Africa
146	Liban	28	28	28	27	28	30	Middle East and North Africa
147	Mauritanie	28	27	31	30	30	31	Middle East and North Africa
148	Comores	27	24	26	26	28	28	Sub Saharan Africa
149	Guinée	27	27	25	25	24	24	Sub Saharan Africa
150	Nigeria	27	28	26	27	25	27	Sub Saharan Africa
151	Nicaragua	26	26	27	28	28	29	Americas
152	Ouganda	26	25	25	26	26	29	Sub Saharan Africa
153	Cameroun	25	26	27	27	25	26	Sub Saharan Africa
154	Mozambique	25	27	31	31	30	31	Sub Saharan Africa
155	Madagascar	24	26	28	28	28	32	Sub Saharan Africa
156	République centrafricaine	23	20	24	24	25	26	Sub Saharan Africa
157	Burundi	22	20	21	20	21	19	Sub Saharan Africa
158	Haïti	22	20	17	19	19	19	Americas

159	Ouzbékistan	22	21	19	18	17	17	Europe and Central Asia
160	Zimbabwe	22	22	21	21	21	20	Sub Saharan Africa
161	Cambodge	21	21	21	21	20	22	Asia Pacific
162	République démocratique du Congo	21	21	22	22	22	21	Sub Saharan Africa
163	République du Congo	21	20	23	23	22	26	Sub Saharan Africa
164	Tadjikistan	21	25	26	23	22	22	Europe and Central Asia
165	Tchad	20	20	22	22	19	19	Sub Saharan Africa
166	Érythrée	20	18	18	18	20	25	Sub Saharan Africa
167	Angola	19	18	15	19	23	22	Sub Saharan Africa
168	Turkménistan	19	22	18	17	17	17	Europe and Central Asia
169	Iraq	18	17	16	16	16	18	Middle East and North Africa
170	Venezuela	18	17	17	19	20	19	Americas
171	Guinée équatoriale	17	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sub Saharan Africa
172	Guinée-Bissau	17	16	17	19	19	25	Sub Saharan Africa
173	Corée du Nord	17	12	8	8	8	8	Asia Pacific
174	Libye	17	14	16	18	15	21	Middle East and North Africa
175	Soudan	16	14	12	11	11	13	Middle East and North Africa
176	Yémen	16	14	18	19	18	23	Middle East and North Africa
177	Afghanistan	15	15	11	12	8	8	Asia Pacific
178	Syrie	14	13	18	20	17	26	Middle East and North Africa
179	Sud Soudan	12	11	15	15	14	N/A	Sub Saharan Africa
180	Somalie	9	10	8	8	8	8	Sub Saharan Africa

Source : Transparency International, publié le 22 janvier 2018.