

# *Les raisons de la comptabilité créative dans les entreprises ivoiriennes à travers une démarche par les entretiens*

Yann-Cédric Armel VANGAH

## **Résumé**

L'objectif de cet article est de comprendre les raisons qui poussent les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative. Par le biais d'une approche qualitative focalisée sur les interviews, il semble que la principale raison est la minimisation de l'impôt. De plus, les entreprises sont emmenées à pratiquer la comptabilité créative pour obtenir des prêts bancaires, pour faire face à la concurrence et de répondre aux exigences de groupe.

**Mots-clés :** Comptabilité créative - Entretien semi-directif – approche qualitative

## **Abstract**

The objective of This article is to understand the reasons which urge the Ivory Coast companies to practice the creative accounting. By means of a qualitative approach focused on the interviews, it seems that the main reason is the minimization of the tax. Furthermore, companies are taken to practice the creative accounting to obtain bank loans, to face the competition and to meet the requirements of group.

**Keywords :** creative Accounting - semi-directive Interview - qualitative Approach

## 1. INTRODUCTION

La comptabilité créative a été largement développée dans la littérature tout au long de ces quarante dernières années (Stolowy, 2009). Cependant, bien qu'il n'existe pas une unanimité autour de la définition de ce concept, la comptabilité créative est considérée comme une forme de gestion des données comptables (Breton et Stolowy, 2003). En outre, Gillet (1998) affirme que : « la comptabilité créative, c'est l'ensemble des techniques, des options et des espaces de liberté laissés par les textes comptables qui, sans s'éloigner de la norme et des exigences de la comptabilité, permettent aux dirigeants d'une entreprise de faire varier le résultat ou de modifier l'aspect des documents comptables ». De cette définition, la pratique de comptabilité créative vise à améliorer le résultat soit à la hausse ou soit à la baisse.

Plusieurs recherches se sont intéressées à examiner les facteurs explicatifs de la gestion des données comptables (Berland et al, 2016). Ainsi, pour identifier les motivations de la gestion des données comptables, les auteurs ont le plus souvent recouru à une approche quantitative à travers les modèles d'estimation des accruals. Aux États-Unis, Othman et Zéghal (2006) analysent l'impact des déterminants de la gestion des résultats en prenant comme référence le modèle comptable anglo-américain et le modèle comptable Euro continental. Les auteurs parviennent à conclure d'une part que les entreprises françaises sont amenées à gérer leur résultat pour réduire les coûts politico-contractuels et d'autre part que la pression du marché financier est un facteur qui pousse également les entreprises canadiennes à manipuler leur résultat. En ce qui concerne le contexte francophone, Mard (2004) s'intéresse à étudier la relation entre la gestion des résultats et certaines caractéristiques de la firme. Au terme de ces travaux de recherche, l'auteur aboutit à la conclusion que les déterminants de la gestion des résultats sont fonctions de la taille de l'entreprise et du secteur d'activité. Quant à Vidal (2010), il s'intéresse aux motivations qui conduisent les entreprises à publier des résultats faiblement supérieurs. En utilisant une loi mathématique de distribution, il parvient à souligner que les seuils comptables peuvent être considérés comme l'un des facteurs de motivation à la gestion du résultat. Néanmoins, en Tunisie, des chercheurs se sont penchés sur ce débat tout en adoptant une autre approche. Hamza (2012) utilise une démarche qualitative compte tenu du fait que les raisons susceptibles d'expliquer la gestion du résultat peuvent différer d'un contexte à l'autre. Alors, les résultats de ces travaux montrent que les entreprises tunisiennes gèrent leur résultat pour minimiser l'impôt, pour obtenir des crédits bancaires, pour maintenir le cours boursier.

En Côte d'Ivoire, les travaux de recherche autour des facteurs de motivation de la pratique de comptabilité créative semblent être inexistantes. Autrement dit, qu'en est-il du contexte ivoirien ? Qu'est-ce qui peut pousser les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative ? Il est important de comprendre pour quelle fin les entreprises ivoiriennes pratiquent la comptabilité créative.

L'objectif de cet article est donc de comprendre les raisons qui poussent les entreprises ivoiriennes à gérer leur résultat. Pour ce faire, nous avons recours à une démarche qualitative permettant d'explorer ce courant de recherche. Nous interrogeons d'une manière semi-directive 30 professionnels du chiffre à savoir les commissaires aux comptes, les auditeurs, les analystes, les comptables et les responsables d'entreprise. Au terme de ce travail de recherche, les résultats de l'analyse qualitative doivent nous permettre de dresser un inventaire des facteurs explicatifs de la pratique de comptabilité créative en contexte ivoirien.

Cet article est organisé en quatre (04) sections. La première section donne un aperçu au niveau de la définition de la comptabilité créative. La deuxième vise à présenter un cadre théorique autour des motivations. La troisième expose la méthodologie déployée et enfin la dernière section est dédiée à faire une discussion des résultats et une conclusion.

## **2. LE CONCEPT DE COMPTABILITÉ CRÉATIVE : EN QUÊTE D'UNE DÉFINITION**

La comptabilité créative est un concept d'origine anglo-saxonne qui a fait son apparition autour des années 70. À travers cette partie, nous présentons une évolution des définitions données par la presse économique jusqu'à celles énoncées par la communauté scientifique.

### **2.1 UNE DÉFINITION DE LA PART DE LA PRESSE ÉCONOMIQUE**

Les journalistes de la presse économique ont été les premiers à donner une pléthore de vocabulaire tournant autour du concept de comptabilité créative. Tout d'abord, ils qualifient la comptabilité créative d'art. Bertolus (1988)<sup>1</sup> précise que c'est : « l'art de truquer un bilan ». Quant à Pourquery (1991), il l'appréhende comme : « une comptabilité d'art plastique »<sup>2</sup>. Après

---

1 Bertolus Jean-Jérôme : L'art de truquer un bilan. *Science & vie économique* n°40, juin 1988, pp. 17-23.

2 La créativité en comptabilité. *Semaine juridique (J.C.P)*, Ed. E., droit comptable, 25 février 1993, n°224.

l'avoir assimilé à de l'art, Tabuteau (1993) et Jacquin(1994) stipulent que la comptabilité créative doit plutôt être considérée comme une comptabilité stratégique<sup>3</sup>. Ensuite, une seconde appellation est donnée à la comptabilité créative à savoir une comptabilité imaginative ou d'intention (Nasser, 1993 ; Smith, 1992)<sup>4</sup>.

Enfin, d'une comptabilité imaginative, on assiste à une transition vers une comptabilité créative basée sur deux approches. Premièrement, la comptabilité créative est un instrument d'amélioration des comptes dans la mesure où il est question de pratiques imaginées qui permettent de donner une allure beaucoup plus flatteuse aux comptes d'une entreprise Audas, 1993)<sup>5</sup>.

Deuxièmement, elle est une traduction de la créativité financière. Comme le précise Pasqualini et Castel (1993)<sup>6</sup> : « l'idée maitresse de la comptabilité créative est de faire preuve d'une imagination comparable à celle dont les financiers ont fait preuve en créant les nouveaux instruments financiers ». À travers les propos de ces auteurs, nous comprenons que la comptabilité créative est perçue comme une imagination de l'ingénierie financière dont l'objectif principal est de créer de plus en plus de nouveaux montages qui sont mis à la disposition des dirigeants de groupes (Barthes et Gilbert, 1992).

## **2.2 UNE COMPRÉHENSION DE LA COMPTABILITÉ CRÉATIVE PAR LES CHERCHEURS**

Le concept étant longuement utilisé par la presse économique demeure encore subjectif. Cependant, des chercheurs arrivent à mettre en exergue un caractère beaucoup plus explicite de la comptabilité créative. Shah (1998) stipule que : « la comptabilité créative est le procédé par lequel la direction tire avantage des trous ou ambiguïtés existants dans les normes comptables pour présenter une image biaisée de la performance financière ». Pour, Raffournier (2003) l'appréhende comme : « l'utilisation de la flexibilité et des lacunes de la réglementation

---

3 Tabuteau R. : Y a-t-il une politique de provisions et d'amortissements ? *Option finance* n°242, 18 janvier 1993, pp. 30-33.

Jacquin Jean-Baptiste et Ramadier Sylvie : comment les entreprises adaptent leurs comptes à leur stratégie. *Les Echos*, lundi 31 janvier 1994, pp. 22-23.

4 *Creative Financial Accounting- its nature and use*. Prentice Hall, 1993, 250 pages.

Smith Terry : *Accounting for growth*. Century Press, 1992.

5 Lorsque la « comptabilité créative » se met à déraper. *Libération*, novembre 1992, p.15.

Le Windows-dressing ou l'habillage des bilans. *Option finance* n°242, 18 janvier 1993, p.29.

6 Le dixième anniversaire de la loi comptable. – 6. La loi comptable, l'image fidèle et la créativité déviante. *Revue comptable de droit comptable* n°93-1, pp. 13 – 18.

comptable pour présenter la situation financière de l'entreprise sous un jour différent de celui auquel aboutirait une application plus habituelle des normes existantes ».

Quant à Stolowy (2009), l'objectif de la comptabilité créative est de modifier les comptes en vue d'améliorer ou de détériorer son résultat.

Au terme de tout ce qui précède, nous appréhendons la comptabilité créative comme un ensemble de techniques ou options ou espaces de liberté offerts par la loi comptable qui sans mettre en marge les exigences de la comptabilité donnent aux dirigeants d'entreprise la possibilité de faire varier le résultat selon leur propre entendement. Alors, la comptabilité créative est une forme de gestion des données comptables.

Dans une seconde section, nous exposons un cadre théorique autour des motivations de la pratique de comptabilité créative.

### **3. UN CADRE THÉORIQUE AUTOUR DES MOTIVATIONS DE LA COMPTABILITÉ CRÉATIVE**

Cette section est l'occasion de présenter dans un premier temps la théorie mobilisée pour expliquer la pratique de comptabilité créative. Dans un second temps, nous présentons les principaux travaux portant sur les motivations de la gestion des résultats.

#### **3.1 L'APPORT DE LA THÉORIE POSITIVE DE LA COMPTABILITÉ**

La théorie positive de la comptabilité initiée par Watts et Zimmerman (1986) a pour objectif d'expliquer les pratiques comptables. Pour ce faire, elle est l'une des théories qui formulent les principales incitations concernant la gestion du résultat (Jeanjean, 2001). Marmousez (2009) stipule que les motivations susceptibles d'exercer une influence au niveau des choix comptables développés par cette théorie sont essentiellement l'existence de contrats de rémunération, de dette ou de coûts politiques. Toutefois, compte tenu du fait que la nature de ces incitations formulées par la TPC ne semble pas évidente, Healy et Wahlen (1999) donnent une répartition plus spécifique des incitations à la gestion du résultat. Les auteurs parviennent à présenter trois sortes d'incitations à savoir : les incitations liées aux marchés, les incitations liées aux contrats et celles liées aux réglementations. S'agissant de la première incitation, les travaux empiriques arrivent à conclure que les résultats comptables peuvent faire l'objet de manipulation dans les cas suivants à savoir : l'introduction en bourse, l'atteinte des prévisions des analystes (Teoh et al,

1998 ; Degorge et al., 1999). Pour ce qui est des incitations liées aux contrats, les informations comptables sont destinées à réguler et à contrôler les contrats existants entre l'entreprise et les parties prenantes (Marmousez,2009). Puisque, les parties prenantes interviennent dans la préparation de ces informations comptables, elles peuvent les manipuler à leur propre avantage. La dernière incitation est relative aux règlementations. Marmousez (2009) souligne que la gestion des résultats peut s'expliquer par les règlementations sectorielles parce que dans certains secteurs, il existe des contrôles règlementaires qui ont pour socle les informations comptables produites par l'entreprise.

Après avoir exposé, l'apport de la théorie positive de la comptabilité à l'explication de la gestion des résultats, il est important de présenter une synthèse des travaux empiriques sur les motivations.

### **3.2 LES MOTIVATIONS DE LA PRATIQUE DE COMPTABILITÉ CRÉATIVE**

Plusieurs travaux de recherche se sont intéressés à faire ressortir les raisons qui poussent les entreprises à gérer leur résultat.

D'abord, les premières recherches autour des motivations de la gestion des résultats ont été observées dans le contexte anglo-saxon à travers les travaux de Boynton et al (1992) ; Guenther(1994). À travers les conclusions, les auteurs précisent que les dirigeants des entreprises américaines arrivent à réduire le taux d'imposition par un mécanisme de report dans le temps des résultats. Puis, dans le contexte européen Coppensa et Peek (2005) en cherchant à valider l'hypothèse de la fiscalité à travers une analyse de 8 pays européens précisent que : « les entreprises privées opérant dans les pays où le système fiscal influence considérablement la comptabilité n'essayent pas d'éviter les pertes contrairement aux entreprises opérant dans les autres pays ». Au-delà de ces travaux, nous avons également Mard et Marsat (2011) qui étudient l'impact de la structure de l'actionnariat sur la gestion des résultats comptable dans les sociétés françaises cotées. Ils arrivent à conclure que la concentration de l'actionnariat semble susciter la gestion du résultat. De plus, en Tunisie d'autres chercheurs ont également marqué un intérêt majeur à la question des facteurs explicatifs de la gestion des résultats. Shabou et bouilila (2002) mènent des travaux de recherche afin d'examiner les déterminants de la comptabilité créative. Les résultats de leurs travaux de recherche montrent que les entreprises dont le contrôle est

effectué par les institutions semblent être le plus à vouloir pratiquer la comptabilité créative. Bien que les études autour des facteurs explicatifs de la comptabilité créative soient révélatrices, McNicols (2003) et Durtschi(2005) remettent en cause l'approche quantitative choisie pour mesurer le phénomène compte tenu du degré de fiabilité. En effet Berland et Al (2016) s'inscrivent dans le même sens pour dire que la plupart des travaux semblent adopter uniquement une démarche quantitative qui pourrait renfermer certaines limites. Effectivement, les auteurs comme Harvey et al (2005) stipulent qu'au lieu que les dirigeants portent un intérêt à manipuler les accruals, ils sont plus enclins à manœuvrer la seconde composante du résultat qui est le flux de trésorerie. L'objectif est d'augmenter les résultats réalisés, de réaliser des cessions d'immobilisation afin de dégager des plus values (Cohen et al., 2008 ; Zang, 2007).

Les chercheurs ont donc commencé à avoir recours à une approche de type qualitative. Notamment Hamza (2012), observe que les raisons qui poussent les entreprises tunisiennes sont essentiellement : la minimisation de l'impôt, l'obtention de crédits bancaires, le maintien du cours boursier, l'intérêt personnel des dirigeants, la diffusion de la bonne image vis-à-vis de l'environnement extérieur, l'atteinte des objectifs de l'entreprise, la volonté d'écarter un associé et l'insertion sur le marché boursier.

#### **4. LES MOTIVATIONS DE LA PRATIQUE DE COMPTABILITÉ CRÉATIVE EN CONTEXTE IVOIRIEN : VALIDATION EMPIRIQUE**

Pour cerner les raisons qui poussent les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative, il nous semble pertinent d'adopter une approche qualitative basée sur des entretiens. Il va être question, à travers cette seconde partie de présenter d'une part la démarche méthodologique et d'autre part d'exposer les résultats obtenus.

##### **4.1 L'APPROCHE QUALITATIVE : CONTEXTE ET JUSTIFICATION**

Dans le cadre de cette recherche, nous utilisons une approche qualitative, car elle permet d'obtenir une compréhension fine et profonde (Gavard – Perret et al, 2012). Notre choix s'est porté vers une approche qualitative pour certaines raisons. La première est liée au fait que les travaux de recherche autour de la comptabilité créative dans le contexte ivoirien semblent être inexistantes. Avoir recourt à une approche qualitative doit pouvoir permettre d'explorer, de développer des hypothèses dans ce nouveau domaine (Miles et Huberman, 2003). La seconde

raison concerne la découverte de facteurs explicatifs à la pratique de comptabilité créative. Étant donné que, les travaux antérieurs réalisés ont été pour la plupart focalisés sur la mesure des accruals discrétionnaires, adopter une démarche basée sur les entretiens serait d'un apport complémentaire quant à l'identification des facteurs explicatifs de la gestion des données comptables (Berland et al., 2016). De plus, pour cette recherche, nous adoptons une posture interprétativiste (Miles et Huberman, 2003).

En outre, pour mener à bien l'approche choisie il est important de s'intéresser à l'échantillon de la recherche et à la méthode d'analyse retenue. En matière d'approche qualitative, Miles et Huberman (2003) précisent que : « les chercheurs qualitatifs travaillent habituellement avec de petits échantillons de personnes, nichés dans leur contexte et étudiés en profondeur à la différence des chercheurs quantitatifs qui recherchent de multiples cas décontextualisés et visent une représentativité statistique ». La recherche qualitative ne met donc pas l'attention sur la quantité, mais plutôt sur la qualité des personnes interrogées.

Pour ce faire, Notre travail de recherche s'appuie sur 30 entretiens réalisés auprès de six catégories d'interviewés. Selon Stolowy et Bréton (2003) la personne capable de nous donner les explications liées à la pratique de la comptabilité créative serait un responsable d'entreprise, car c'est une activité qui lui est destinée. Nous avons donc contacté les dirigeants des entreprises ivoiriennes. Cependant, nous avons observé une certaine réticence de leur part lorsque nous les sollicitons. Cela nous a donc conduit à faire intervenir d'autres catégories de personnes comme les auditeurs, les contrôleurs de gestion, les responsables comptables et financiers, les expert-comptables, les analystes financiers. La conduite de ces entretiens a suscité l'élaboration d'un guide d'entretien. Notre guide d'entretien s'est construit en six étapes tout comme celui de Colle (2006). La première étape concerne l'identification du besoin en information. Il s'agit de comprendre les raisons qui poussent les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative. Puis, après avoir identifié l'information que nous recherchons, la seconde étape est celle de la première version du guide d'entretien. Pour celle-ci, nous posons des questions ouvertes avec des relances à l'appui. Quant à la formulation des questions, étant donné que la comptabilité créative peut paraître aux yeux des professionnels comme une notion presque inexistante, nous avons utilisé le vocabulaire « gestion du résultat » pour une bonne compréhension des questions. La troisième étape est relative aux interprétations ou commentaires de chercheurs. Nous avons



bénéficié des commentaires de deux enseignants-chercheurs par rapport à la pertinence des questions. Ensuite, à l'issue des commentaires de ces derniers, nous avons fait ressortir une deuxième version du guide d'entretien. À la suite de ce qui précède, un pré-test du guide d'entretien est envisagé auprès de 3 expert-comptables. En effet, celui-ci nous a permis de donner à nos énoncés une formulation beaucoup plus compréhensive. Enfin, la dernière étape est celle liée à la version définitive du guide d'entretien <sup>7</sup>.

En définitive, nous avons conduit 7 entretiens auprès des expert-comptables, 4 entretiens auprès des directeurs, 5 entretiens auprès des contrôleurs de gestion, 4 entretiens auprès des comptables avec 2 comptables exerçant leur profession dans des filiales de groupe et 2 autres opérant dans le secteur des petites et moyennes entreprises, 7 entretiens auprès des auditeurs et 3 entretiens auprès des analystes financiers. Ces entretiens ont été réalisés sur les lieux de travail des interviewés. La durée de l'entretien varie entre 33 minutes et une heure de temps et ceux-ci après les enregistrements ont fait l'objet d'une retranscription intégrale en format texte. Ensuite, pour analyser le contenu de ces entretiens, nous avons eu recours à l'analyse de contenu. Nous choisissons cette méthode d'analyse, car comme le précisent Weber (1990) ; Berelson (1952) ; Bardin (2003) l'analyse de contenu permet de mettre en confrontation les propos des différents acteurs concernant une thématique précise, afin de faire ressortir les traits de similitudes ou de différences. Elle permet en plus de faire un recoupement par centre d'intérêt des informations recueillies. L'analyse du contenu donne la possibilité de faire une comparaison sur les avis donnés par les répondants.

Deux outils d'analyse de contenu ont guidé notre recherche. Premièrement, nous avons utilisé une analyse automatisée assistée par le logiciel Nvivo 11. Nous justifions cela par le fait que l'analyse assistée par logiciel permet de veiller aux opérations de découpage et de catégorisation (Bardin, 2003 ; Colle, 2006). Après avoir effectué une revue de la littérature sur les principaux outils permettant de faire la catégorisation, notre choix s'est porté sur le logiciel nvivo 11, car il est l'un des plus utilisés pour la recherche qualitative (Crowley et al, 2002). Deuxièmement, nous avons utilisé une analyse manuelle par l'illustration de verbatim. Une fois que la catégorisation est effectuée par le logiciel, il paraît important d'apporter des citations ou des extraits de corpus pour affiner les concepts générés par le logiciel Nvivo (Gavard-Perret et al, 2012).

---

<sup>7</sup> Le guide d'entretien est présenté en annexe.

Dans le souci de donner à notre recherche, un minimum de fiabilité, après que les informations collectées aient fait l'objet d'un codage, nous avons opté pour un second codage de chaque entretien. Le degré de fiabilité déterminé s'élève à 0,86, soit 86 %. Ce taux paraît satisfaisant, car il est supérieur au taux de 80 % préconisé par Drucker-Godard et al (2003).

La démarche méthodologique étant élucidée, nous présentons les résultats, mais avant nous exposons les caractéristiques des personnes interrogées ainsi que ceux des entreprises.

#### 4.1.1 Caractéristiques des personnes interrogées

Nous exposons dans les tableaux suivants les caractéristiques des interviewés selon le niveau de formation, selon la catégorie professionnelle et l'expérience professionnelle.

Tableau 1 : Répartition des personnes interrogées par fonction

<b>Responsables et Dirigeants d'entreprises</b>	
Auditeur interne	3
Auditeur externe	4
Contrôleur de gestion	5
Gestionnaire	1
Directeur	4
Chef comptable	2
Comptable	1
Total (1)	<b>20</b>
<b>Analystes</b>	
Analyste commercial	1
Chef du service rapprochement bancaire	1
Analyste financier	1
Total (2)	<b>3</b>
<b>Commissaires aux comptes</b>	
Expert-Comptable	7
Total (3)	<b>7</b>
<b>TOTAUX</b>	<b>30</b>

Source : Nos résultats issus des interviews

Les professionnels de l'information comptable et financière que nous avons interrogés exercent tous leur profession dans la ville d'Abidjan et dans des secteurs d'activité différents. Notre échantillon est constitué de 66,67 % de responsables ou dirigeants d'entreprise (Auditeurs,

8 Le second codage est confié au Docteur N' DRI Yachine Paulin de l'Université de Bouaké, Cote d'Ivoire – Abidjan.

Contrôleurs de gestion, Directeurs, Chefs comptables, et de comptable). En plus des responsables, nous avons 10 % des analystes et 23,33 % d'Experts comptables.

Tableau 2 : Répartition des personnes interrogées par niveau de formation

<b>Niveau de formation</b>	<b>Effectif</b>
BAC+7	7
BAC+5	8
BAC+4	15
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>

Source : Nos résultats issus des interviews

L'échantillon de notre recherche est composé de 23,33 % de personnes ayant un niveau équivalent au Bac + 7. Pour ce qui est, des interviewés ayant un niveau Bac + 5, ils représentent 26,67%. Enfin, ceux possédant un niveau Bac+4 sont estimés à 50%, ils représentent près de la moitié de l'effectif total.

Tableau 2 : Répartition des personnes interrogées par expérience professionnelle

<b>Classe d'année d'expérience</b>	<b>Effectif</b>
0 à 5 ans	12
5 à 10 ans	8
10 à 15 ans	6
15 ans et plus	4
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>

Source : Nos résultats issus des interviews

À partir de la répartition ci-dessus nous observons que 60% des personnes interrogées ont un niveau d'expérience professionnelle de plus de 5 ans.

Tableau 3 : récapitulatif des durées au niveau des entretiens menés

<b>AUDITEURS</b>	Auditeur interne 1	45 min 12 s
	Auditeur interne 2	43 min 05 s
	Auditeur interne 3	48 min 00 s
	Auditeur externe 4	40 min 55 s
	Auditeur externe 5	1H 30 min 02 s
	Auditeur externe 6	1H 05 min 08 s
	Auditeur externe 7	49 min 38 s
<b>CONTROLEURS DE GESTION</b>	Contrôleur de gestion 1	1H 40 min 00 S
	Contrôleur de gestion 2	1H 18 min 40 S
	Contrôleur de gestion 3	46 min 26 s
	Contrôleur de gestion 4	44 min 01 s
	Contrôleur de gestion 5	41 min 54 s
<b>DIRIGEANTS</b>	Directeur Général 1	1H 25 min 19 s
	Directeur Général 2	1H 49 min 07 s
<b>RESPONSABLES COMPTABLES &amp; FINANCIERS</b>	Directeur Administratif et Financier	40 min 48 s
	Directrice de la comptabilité 1	40 min 10 s
	Directeur de la comptabilité 2	42 min 18 s
	Chef Comptable 1	48 min 09 s
	Chef comptable 2	39 min 56 s
	Comptable	43 min 49 s
<b>ANALYSTES</b>	Analyste commercial	46 min 19 s
	Chef du service rapprochement bancaire	53 min 40 s
	Analyste financier	37 min 58 s
<b>EXPERTS COMPTABLES</b>	Expert-comptable 1	49 min 00 s
	Expert-comptable 2	36 min 39 s
	Expert-comptable 3	1H 03 min 39 s
	Expert-Comptable 4	45 min 17 s
	Expert-Comptable 5	40 min 31 s
	Expert-comptable 6	46 min 15 s

Source : Nos résultats issus des interviews

Les entretiens menés avec les professionnels de l'information comptable et financière se sont déroulés en face à face. L'interview le plus court a duré 33 min 18 s et la plus longue interview a duré une heure quarante-neuf minutes (1 h 49 mn). Après avoir présenté le tableau synthétisant les durées de chaque entretien effectué, nous exposons dans le tableau suivant les caractéristiques des entreprises dans lesquelles nous avons mené des interviews.

#### *4.1.2 Répartition des entreprises en fonction des secteurs d'activité*

Les personnes interrogées exercent leur fonction respective dans divers secteurs d'activité. Nous présentons dans le tableau suivant une répartition de ceux-ci :

Tableau 4 : Caractéristiques des entreprises par secteur d'activité

Secteur d'activité	Nombre	Pourcentage %
Banque	8	27 %
Agro-industrie	3	10 %
Agroalimentaire	2	7 %
Agricole	1	3 %
Industrie	3	10 %
Télécommunication	1	3 %
Industrie & service	3	10 %
Service	9	30 %
<b>TOTAL</b>	<b>30</b>	<b>100 %</b>

Source : Répartition issus des interviews

## **4.2 LES RÉSULTATS DE L'APPROCHE QUALITATIVE**

Les personnes que nous avons pu interroger nous ont donné des informations sur les raisons qui semblent pousser les entreprises ivoiriennes à la pratique de la comptabilité créative. Nous évoquons les motivations données par chaque catégorie de répondants à partir de l'analyse assistée par le logiciel Nvivo 11 et celles données par l'illustration de verbatim. Les tableaux suivants donnent une illustration des résultats.

Tableau 5 : Fréquence de mots liés aux raisons de la comptabilité créative

Raisons évoquées	Auditeurs	Contrôleurs	Comptables	Total	Pourcentage
Payer moins d'impôts	6	3	6	15	50 %
Diffuser une bonne image aux actionnaires	0	1	1	2	6,66 %
Favoriser la cotation en bourse	1	0	0	1	3,33 %
Exigence du groupe	4	1	0	5	16,67 %
Le désir de lever des fonds	1	0	0	1	3,33 %
Obtention de crédits bancaires	0	1	1	2	6,66 %
Pression des actionnaires	0	1	0	1	3,33 %
La volonté d'avoir des primes & gratifications	2	0	0	2	6,66 %
Faire face à la concurrence	2	2	0	4	13,33 %
La volonté de se maintenir	3	0	0	3	10 %

Source : Résultats issus du logiciel Nvivo 11

La plupart des interviewés selon le tableau ci-dessus estiment que l'impôt est parfois la raison majeure qui les conduit à jouer sur leur résultat, donc à pratiquer la comptabilité créative (15 interviewés). L'auditeur interne n°1 affirme que : « *il y a une sorte de pression fiscale, parce que c'est sur la base du résultat comptable que se calcule le résultat fiscal. Donc les entreprises ont tendance à minimiser leur résultat pour pouvoir payer moins d'impôts* ». D'autres comme le chef comptable n°1 précise que l'État amasse pratiquement le quart du résultat des entreprises ivoiriennes, et cela constitue une véritable difficulté pour les entreprises ivoiriennes. Il illustre cela à travers le propos suivant : « *Quand vous prenez, le résultat dans lequel vous devez verser 25 % de votre résultat à l'impôt c'est à dire le quart de votre résultat. Vous vous rendez compte de la marge que l'État se fait. Du coup, toutes les entreprises n'ont pas forcément ce comportement civique pour dire écouter c'est normal que j'exerce sur un territoire ou on me*

*demande de verser 25 % de ce que je gagne c'est légal. Donc déjà, première raison c'est de pouvoir réduire le résultat pour payer moins d'impôts ».*

En dehors de cette raison, il y a aussi le cas où des filiales ont des impératifs de résultat vis-à-vis de leur société mère. Compte tenu du fait qu'elles n'arrivent parfois pas à atteindre les objectifs qui leur sont assignés, elles peuvent avoir recours à la pratique de comptabilité créative afin d'y arriver (5 interviewés). Aussi, lorsqu'elles ambitionnent d'étendre leurs activités, les entreprises sont obligées de maquiller leurs états financiers pour obtenir des prêts bancaires. En d'autres termes, l'expert-comptable n°6 souligne que : *« il y en a qui veulent avoir des crédits qui maquillent leurs états financiers ».*

Encore, dans le souci de paraître dans un certain standing vis-à-vis du marché elles sont emmenées à gérer leur résultat (4 interviewés). En effet, l'auditeur externe n°3 affirme que : *« pour les entreprises qui n'ont pas pour objectif d'afficher un gros résultat. L'une raison qui peut les pousser à agir sur le résultat c'est qu'elles sont confrontées à un souci de benchmarking, voilà le positionnement. Donc ces entreprises auront tendance à avoir un bon chiffre d'affaires, un résultat, pour être mieux positionnées. Car quand elles sont bien placées, elles bénéficient de nombreux avantages de la part du marché ».* En outre, il faut dire que les entreprises ivoiriennes sont gérées par des directeurs généraux qui ne sont pas propriétaires de l'entreprise. Par exemple, des dirigeants qui ne détiennent pas une participation dans le capital de l'entreprise. Pour ce faire, afin qu'ils maintiennent leur poste ils peuvent décider de fausser le résultat dans l'optique d'avoir des bonus (3 interviewés). Le tableau suivant nous donne un aperçu des raisons par les analystes, directeurs et commissaires aux comptes.

Tableau 6 : Fréquence des mots liés aux raisons de la comptabilité créative

<b>Raisons évoquées</b>	<b>Analystes</b>	<b>Directeurs</b>	<b>Expert-Comptables</b>	<b>Total</b>	<b>Pourcentage</b>
Payer moins d'impôts	3	2	8	13	43,33%
Bonne image aux actionnaires	0	1	1	2	6,67%
Favoriser la cotation en bourse	0	0	2	2	6,67%
Obtention de crédits bancaires	2	2	2	6	20%

Source : Résultats issus du logiciel nvivo 11

Selon le point de vue des acteurs de la gestion des données comptables, la minimisation des impôts semble être la principale motivation de la pratique de comptabilité créative (13 interviewés). Ensuite, les dirigeants agissent sur leur résultat pour flatter les actionnaires ou les partenaires. Nous illustrons cela à travers l'avis de l'expert-comptable n°4 qui précise que : « *les dirigeants en faisant la gestion du résultat le font pour les actionnaires afin que ceux-ci puissent bien les apprécier* » (2 experts comptables). De plus, certaines entreprises ivoiriennes vont jusqu'à donner à leur résultat un certain visage pour une cotation boursière (2 interviewés). En outre, un directeur général affirme que : « *si tu cherches un emprunt bancaire, tu n'as qu'à produit des chiffres qui soient à ton avantage* ». En d'autres termes, les entreprises ivoiriennes pour obtenir des prêts bancaires manœuvrent leur résultat en fonction de ce qu'elles espèrent avoir auprès des établissements financiers (5 interviewés). Enfin, au delà des fréquences de mots générés par le logiciel Nvivo et des extraits de corpus utilisés pour présenter les résultats issus de notre approche méthodologique, nous présentons un nuage de mots en rapport avec l'objet de cet article. Il s'agit d'une synapsie qui expose les différents thèmes identifiés lors de l'analyse automatisée.

Graphique : Synapsie ou nuage de mots liés aux motivations





Source : Nuage de mots issu du logiciel Nvivo 11

Le nuage de mots présenté nous offre une autre présentation des termes clés liés aux motivations de la comptabilité créative dans les entreprises ivoiriennes. Le terme « entreprises » apparaît comme une notion centrale, car la comptabilité créative est pratiquée au sein des entreprises. En outre les concepts comme : « positionnement », « fiscalité », « bancaires », « actionnaires », « maintenir », « performance », « avantages » sont des références à la compréhension des raisons qui poussent les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative. Une fois les résultats présentés, il est important de mener une discussion autour des résultats de notre travail de recherche.

#### 4.3 DISCUSSION DES RÉSULTATS

Parmi les motivations qui poussent les entreprises ivoiriennes à la pratique de la comptabilité créative, il y en a certaines qui confirment les résultats trouvés par des chercheurs. La pression

fiscale exercée par l'État est une réelle motivation de la gestion des données comptables en contexte ivoirien.

Ce facteur est également perçu dans plusieurs contextes comme une raison qui déclenche la gestion du résultat. Notamment à travers les travaux de recherche de Boynton et al (1992) dans le contexte anglo-saxon.

Contrairement à Shabou et Boulila (2002) ; Mard et Marsat (2011) qui dans leurs travaux parviennent à conclure que la concentration de l'actionnariat est une variable déterminante dans l'explication de la gestion des résultats.

Quant à Hamza (2012) à travers une démarche par les entretiens énonce que l'une des raisons qui poussent les sociétés non cotées à leurs résultats est l'impôt. Les entreprises tunisiennes quelque soit leur classification semble réduire leurs résultats parce qu'elles estiment que l'impôt n'est pas équitable ou que le taux d'imposition paraît trop élevé.

En outre, bien vrai que la fiscalité apparaît comme la principale raison, les entreprises ivoiriennes s'adonnent à la pratique de comptabilité créative pour obtenir des prêts bancaires. Ce résultat s'inscrit dans la même veine que celui trouvé par hamza (2012) dans le contexte tunisien, car près 35% des personnes interrogées le confirment.

À la suite de ce qui précède, les raisons peuvent être de plusieurs ordres. D'abord, il y a la volonté de diffuser une bonne image aux actionnaires qui peut guider la pratique de la comptabilité créative. Puis, le désir de vouloir bénéficier d'une cotation boursière qui semble rejoindre l'une des raisons évoquées dans le contexte par Hamza (2012). Autrement dit, les entreprises tunisiennes sont incitées à gérer leurs résultats pour s'introduire en bourse et maintenir leur cours boursier. La raison qui concerne la cotation est aussi vérifiable, car les travaux de shabou et boulila (2002) concluent que la cotation exerce une influence positive dans l'explication de la comptabilité créative en contexte tunisien. Ensuite, nous avons également l'envie de lever des fonds ou d'en rapatrier. Enfin pour les banques, elles gèrent leurs résultats, car cela leur permet de créer des services bancaires, par exemple l'ouverture d'un compte suivi d'une couverture d'assurance.

#### **4.4 CONCLUSION**

L'objectif de cet article est de comprendre les raisons qui poussent les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative. Pour atteindre celui-ci, nous avons eu recours à une approche

qualitative focalisée sur l'analyse des discours tenus par les professionnels de l'information comptable et financière.

De cette approche qualitative, nous avons pu comprendre que plusieurs raisons poussent les entreprises ivoiriennes à pratiquer la comptabilité créative. La motivation majeure évoquée est celle de la minimisation des impôts. Ce souci a été relevé par la plupart des personnes que nous avons interrogées. L'obtention des prêts bancaires demeure la seconde source de motivation des entreprises ivoiriennes. Cette raison paraît pertinente, car contrairement au contexte tunisien, les informations comptables sont l'une des conditions prépondérantes dans un dossier d'octroi de crédit auprès des établissements financiers dans le contexte ivoirien. En outre, la contribution de cet article est de deux ordres. Premièrement, les travaux sur la comptabilité créative en contexte ivoirien semblent être rares. Celui-ci pourrait être d'un apport considérable sur les travaux de comptabilité créative en contexte ivoirien. Deuxièmement, en adoptant une approche basée sur des entretiens, il semblerait qu'en plus d'avoir justifié certaines motivations comme celle de la fiscalité, nous sommes parvenus à apporter d'autres explications aux motivations de la gestion des données comptables à savoir : la volonté de se maintenir, le désir de lever des fonds, l'envie d'avoir un meilleur positionnement sur le marché. Alors comme perspectives de recherches futures, il serait intéressant d'étudier les techniques de comptabilité créative par une approche plutôt cognitive.

## **5. BIBLIOGRAPHIE**

### **5.1 Articles**

Barthes R.G. et G. Gilbert (1992). « l'abus de droit : une arme contre la comptabilité imaginative ». *Revue française de comptabilité*, n°238, pp. 31 – 35.

Ben Othman, H et D. Zéghal (2006). « A study of earnings management motives in the anglo-américain and euro-continental accounting models : the canadian and french cases », *International journal of accounting*, vol 41, n°4, p.406 – 435.

- Berland, N., A. Deville, C. Piot, V. Capkun (2016). « 20 ans de publications en CCA...et des projets pour encore 20 ans », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 22, pp.7-26.
- Boynton, C.E., P.S. Dobbins, et G.A. Plesko (1992). « Earnings management and the corporate alternative minimum tax », *Journal of accounting research*, Vol.30, n°3, pp.131-153.
- Coppensa, L. et E. Erik (2005). « An Analysis of Earnings Management by European Private Firms », *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol.14, n°1, pp. 1-17.
- Crowley C., Harre R. et Tagg C. (2002). « Qualitative research and computing : methodological issues and practices in using QSR nvivo and NUD\*IST », *International Journal of Social research methodology*, Vol.5, n°3, pp.193-197.
- Degorge, F., J. Patel et Zeckhauser (1999). « Earnings Management to Exceed Thresholds », *The journal of Business*, Vol.72, n°1, pp. 1-33.
- Durtschi, C. et P. Easton (2005). « Earnings management ? the shapes of the frequency distributions of earnings metrics are not evidence Ipso facto », *Journal of Accounting research*, Vol.43,n°4, pp.557-593.
- Gillet, P. (1998). « comptabilité créative : le résultat comptable n'est plus ce qu'il était », *Revue française de gestion*, novembre-décembre, pp 83-94.
- Guenther, D.A. (1994). « Earnings management in response to corporate tax rate changes : evidence from the 1986 tax reform act », *the accounting review*, Vol.69, n°1, pp.230-243.
- Hamza S.E (2012). « Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une analyse qualitative », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, pp 1-28.
- Harvey, C.R , J.R Graham, Rajgopal, S. (2005). « The economic implications of corporate financial reporting », *Journal of accounting & economics*, pp. 3-73.
- Healy, P.M., et Wahlen, J.M. (1999). « A review of the Earnings Management Literature and its Implications for standard Setting », *Accounting Horizons*, Vol. 13, pp. 365-383.
- Jeanjean, T. (2001). « Incitations et contraintes à la gestion du résultat », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 7, pp. 61-76.
- Mard. Y. et Marsat. S. (2012). « Gestion des résultats comptables et structure de l'actionnariat : le cas français », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 18, pp.11-42.
- McNicol, M.F (2003). « Discussion of why are earnings kinky ? an examination of the earnings management explanation », *Review of accounting studies*, Vol.8, pp.385-391.

Raffournier. B (2003). « Comptabilité créative et normalisation comptable », *Revue du financier*, Vol. 139, pp. 74-83.

Shabou R. et Boulila Taktak N. (2002). « Les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol.8, n°1, pp. 5-24.

Stolowy H. et Breton G. (2003). « La gestion des données comptables : une revue de la littérature », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol 9, n°1, pp. 125-151.

Teoh, S.H., I. Welch et T.J. Wong (1998). « Earnings Management and the long-run market performance of initial public offerings », *Journal of finance*, Vol.53, n°6, pp.1935-1974.

Vidal. O (2010). « Gestion du résultat pour éviter de publier une perte : les montants manipulés sont-ils marginaux ? », *AFC-Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 16, pp.11-39.

Watts. R et J. Zimmerman, (1986). « Positive Accounting theory : a ten year perspective », *the Accounting Review*, Vol 242, pp. 30-33.

## **5.2 Ouvrages**

Bardin L. (2003). « L'analyse de contenu », *11<sup>e</sup> édition*, Paris, PUF.

Gavard – Perret et al., (2012). « Méthodologie de la recherche en Sciences de gestion : Réussir son mémoire ou sa thèse », *2<sup>e</sup> édition Pearson*, pp. 275-306.

Matthew B. Miles et A. Michael Huberman (2003). « Analyse des données qualitatives », méthodes en sciences humaines, *2<sup>e</sup> édition de boeck*, pp 22-28.

Weber, R.P. (1990). « Basic content analysis », *sage publications*, Newbury park.

## **5.3 Chapitres dans un ouvrage collectif**

Drucker-Godard C., Ehlinger S. et Grenier C. (2003). « Validité et fiabilité de la recherche », in Thietart R-A. (coord.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, pp.257-287.

Marmousez. O (2009). « Gestion du résultat », Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, *2<sup>e</sup> édition, Economica*, pp. 851-859.

Stolowy H., (2009). « Comptabilité créative », Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, *2<sup>e</sup> édition Economica*, pp. 187-207.

## 5.4 Theses

Colle, R. (2006). « L'influence de la GRH à la carte sur la fidélité des salaires : le rôle du sentiment d'auto-détermination », thèse de doctorat, *Université Paul Cezanne- Aix-marseille III*, pp. 201-205.

## 5.5 Cahiers de recherche, rapports et communications des congrès

Berelson, B. (1952). « Content analysis in communication Research », Glencoe, III, the free press, p. 220.

Cohen, D.A. et P. Zarowin (2008). « Accrual-Based and Real Earnings Management Activities around Seasoned Equity Offerings », *Document de recherche*, <http://ssrn.com/abstract=1081939>.

Mard, Y (2004). « gestion des résultats comptables : l'influence de la politique financière, de la performance et du contrôle », *XXVeme congress de l'AFC- Orléans*, pp 1-26.

Shah. M.K. et I. Guijt (1998). « Community forest management whose protection », *the myth of community*, london : intermediate Technology publications, pp.121-130.

Zang, A.Z (2007). « Evidence on the tradeoff between real manipulation and accrual manipulation », *Document de recherche*, <http://ssrn.com/abstract=961293>.

## **ANNEXE: Le guide d'entretien (professionnels du chiffre)**

1. Qu'est ce que pour vous gérer le résultat?
2. Quelles sont pour vous, les raisons qui poussent les entreprises à modifier leur résultat ?  
Pourquoi ?
3. Quelle est pour vous la nature de ces raisons?
4. Est ce qu'elles ont un caractère opportuniste ou informative ? Pourquoi?