



L'IMAGE FIDÈLE DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO : VÉRIFICATIONS EMPIRIQUES AU REGARD DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA

Bernard Halimana Hangi

► To cite this version:

Bernard Halimana Hangi. L'IMAGE FIDÈLE DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO : VÉRIFICATIONS EMPIRIQUES AU REGARD DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA. Gestion et management. Université Protestante au Congo Kinshasa, 2018. Français. <NNT: 2018IUPC4815>. <tel-02556667>

HAL Id: tel-02556667

<https://hal.science/tel-02556667v1>

Submitted on 28 Apr 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

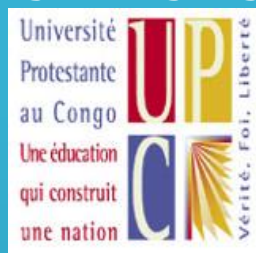
L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



HAL Authorization

UNIVERSITÉ PROTESTANTE AU CONGO

B.P. 4547 KINSHASA II.



FACULTÉ D'ADMINISTRATION DES AFFAIRES ET SCIENCES ÉCONOMIQUES

L'IMAGE FIDÈLE DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO : *VÉRIFICATIONS EMPIRIQUES AU REGARD DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA*

Thèse de Doctorat en Administration des Affaires et Sciences Économiques soutenue par :

CT. Bernard HALIMANA HANGI

- Diplômé d'Études Approfondies en Sciences Économiques et de Gestion,
- Commissaire aux Comptes de la Société Internationale d'Électricité des Pays des Grands Lacs,
- Ancien Stagiaire de l'École Régionale Supérieure de la Magistrature, ÉRSUMA/OHADA.

Orientation : Gestion Financière et Comptabilité.

Promoteur : Prof. KOLA Gonze

Encadreurs :

- Prof. MPEREBOYE Mpere
- Prof. KALALA Tshimpaka

Membres du Jury :

- Prof. ILASHI Unshengwo : Président
- Prof. MPEREBOYE Mpere : Secrétaire
- Prof. KOLA Gonze : Promoteur
- Prof. MUTABAZI Augustin : Membre
- Prof. MASAMBA Makela : Membre
- Prof. LUSENDI Matukama : Suppléant
- Prof. BAKENGELA Shamba : Suppléant.

- Le 17 Décembre 2018 -

Organisation pour
l'Harmonisation en Afrique
du Droit des Affaires



AVERTISSEMENT

« Les opinions exprimées dans cette thèse sont propres à leur auteur et n'engagent ni l'Université Protestante au Congo ni la direction de ladite thèse ».

ÉPIGRAPHE

« La notion d'image fidèle apparaît comme un test final permettant de juger, à travers l'application des principes comptables, du degré de signification des documents annuels vis-à-vis du lecteur des comptes(...). Les qualités de sincérité et de régularité sont nécessaires et primordiales pour obtenir l'objectif d'image fidèle ». (Klodawski M., 2013, pp.1-2).

DÉDICACE

À

- *Notre chère épouse Mamy-Évelyne NTAMWINJA MURHIMBO ;*
- *Nos filles et fils AMANI Dieu Merci, NSIMIRE Grâce, NAFURANGA Gloria, BARAKA Suzanne, ANGALIKIANA Samuel, AMISI Daniel et AKILIMALI Bernard ;*
- *Notre chère mère NAMAVU Suzanne ainsi qu'à toute la famille HANGI élargie ;*
- *Son Excellence Monsieur le Ministre d'État BAHATI LUKWEBO ;*
- *Son Excellence Monsieur le Ministre INGELE IFOTO ;*
- *Madame l'Honorable BAHARANYI Espérance ;*
- *Monsieur HAMISI CIZIGE Shealthiel ;*
- *Tous les membres des familles Charles BAHAVU, Jean Marie MURHIMBO, Emmanuel MURHIMBO, Justin MURHIMBO, Jean Claude MUBALAMA, Vital MUKUZA, Papy LINJANJA, Bertin MUFANZARA, Jacques RUGINA, Isaac NACIME ;*
- *Tous les membres de la Mutuelle de Bahavu et de l'Entente des Ressortissants du Territoire de Kalehe, partout où ils se trouvent ;*
- *Tous les membres du Corps Académique, Scientifique, Administratif, Technique et Ouvrier de l'ISTD/Kalehe ;*
- *Tous les Agents de la Plantation de Nyakalyamahemba et de l'ASBL CADERSA.*

REMERCIEMENTS

À cette occasion, nous remercions tous les membres du Comité de gestion de l'Université Protestante au Congo et à travers eux, tous les membres du corps académique, scientifique, administratif, technique et ouvrier qui continuent à rendre viable et de bonne réputation l'université qui nous promeut au grade de Docteur en Administration des affaires aujourd'hui.

Qu'il nous soit permis de remercier les Professeurs Roger KOLA GONZE, Seblon MPEREBOYE MPERE et Frédéric KALALA TSHIMPAKA, respectivement Promoteur et Encadreurs de la présente thèse, pour les conseils bienveillants qu'ils nous ont prodigués et la confiance qu'ils nous ont témoignée au cours de ce quinquennat de recherche doctorale. Qu'ils trouvent dans les résultats de notre thèse en Administration des affaires et Sciences économiques, le fruit de leurs efforts, leurs conseils et orientations voire des avis pertinents.

Nous exprimons notre gratitude envers les éminents professeurs membres de ce jury, ainsi qu'au Prof Jacques ZAHIGA et Prof Augustin MUTABAZI, qui ont dirigé les recherches voire la rédaction de notre Mémoire de DÉA en 2013, intitulé « *Essai de mise en application du Système comptable OHADA dans les entreprises de sous-traitance de Bukavu : Cas des sociétés CINAMULA, DIPHIL et ZUKI* » ; grâce auquel nous avons trouvé la pertinence des aspects scientifiques développés dans cette thèse doctorale.

Nous ne pouvons pas oublier les frères et amis de bonne volonté, surtout le Magistrat Samuel KABISA, Maître Amos BIRALI, Fabrice MURHIMBO, Emmanuel KABEKE, Fidèle KALIMIRA, Guidon NGABOYEKA, Augustin BAHATI, César NYAMUROHA, Désiré MUKARA et d'autres qui nous ont aidé, à dispatcher et à collecter les questionnaires auprès des sociétés commerciales échantillonnées dans les provinces de Kinshasa, Katanga, Kasai Oriental, Maniema, Nord-Kivu et Sud-Kivu durant la période de mai 2015 à décembre 2016.

Que tous ceux qui ne sont pas cités ici pour raison de concision et de résumé, soient rassurés qu'ils y sont pour quelque chose et nous les remercions franchement.

SIGLES ET ABRÉVIATIONS

AAA	: American Accounting Association
AF	: Autofinancement
AGOA	: Assemblée générale ordinaire des associés
AI	: Actif immobilisé
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
AO	: Activités ordinaires
AUCTMR	: Acte uniforme relatif aux contrats de transport de marchandises par route
AUDA	: Acte uniforme relatif au droit de l'arbitrage
AUDCG	: Acte uniforme relatif au droit commercial général
AUDCIF	: Acte uniforme relatif au droit comptable et information financière
AUDSCOOP	: Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives.
AUOHCE	: Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des
AUPCAP	: Acte uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif
AUPSRVE	: Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution
AUS	: Acte uniforme portant organisation des sûretés
AUSCGIÉ	: Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique
B	: Bénéfice
BCDC	: Banque commerciale du Congo
BCÉAO	: Banque centrale des États de l'Afrique de l'ouest
CAFG	: Capacité d'autofinancement globale
CAG	: Comptabilité analytique de gestion
CCP	: Compte chèques postaux
CCOA	: Conseil comptable Ouest-Africain
CÉMAC	: Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
CÉPGL	: Communauté économique des pays des grands lacs
CFA	: Communautaire Financière d'Afrique (Pour les pays de la zone UÉMOA) ou Coopération Financière en d'Afrique (Pour les pays de la zone CÉMAC) les deux blocs constituant l'ancien empire qui était colonisé par la France
CG	: Comptabilité générale

CIMA	: Conférence interafricaine du Marché des Assurances
CJCE	: Commission de justice de la Communauté européenne
CNAM	: Conservation nationale d'arts et métiers.
CNC	: Comité (Commission) de normalisation comptable
CNCC	: Compagnie nationale des commissaires aux comptes(France)
COSO	: Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
CP	: Capitaux permanents
CPCC	: Conseil permanent de la comptabilité au Congo
DDL	: Diligences directement liées
DGI	: Direction générale des impôts
DSI	: Direction du système d'information
EBE	: Excédent brut d'exploitation
ÉCODOC	: École doctorale
éd.	: Maison d'édition
ETE	: Excédent de trésorerie d'exploitation
Ex.	: Exercice
FASB	: Financial Accounting Standards Boards
FR	: Fonds de roulement
GIÉ	: Groupement d'intérêt économique
GRH	: Gestion (naire) des ressources humaines
HAO	: Hors activités ordinaires
IAS	: International Accounting Standards
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
Ibidem	: Même auteur, même ouvrage à la même page
Idem	: Même auteur, même ouvrage
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
INSS	: Institut national de sécurité sociale
IPR	: Impôt professionnel sur le revenu
IR	: Impôts sur les revenus
IS	: Impôts sur les sociétés
ISAR/ADT	: International Standards of Accounting and Reporting/Accounting Development Tool
ISO	: International for standardization organization/Organisation internationale de

Normalisation

ITIE	: Initiative pour la transparence dans les industries extractives
LSF	: Loi sur la Sécurité Financière
MÉDAF	: Modèle d'évaluation des actifs financiers
N	: Année en cours
N-1	: Année précédente
NIT	: Notes d'information technique
NRÉ	: Nouvelles Régulations Économiques
O. L.	: Ordonnance-Loi
OAPI	: Organisation africaine de la propriété intellectuelle
OCAM	: Organisation commune des États africains, Malgache et Mauricien
OCDE	: Organisation de coopération et de développement économiques
OFPPT	: Office de la Formation Professionnelle et de la Promotion du Travail
OHADA	: Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
Op. Cit.	: Ouvrage précité
ORA	: Obligation remboursable en action
p.	: Page
PCGC	: Plan comptable général congolais
PGI	: Progiciels de gestion intégrés
PME	: Petites et moyennes entreprises
pp.	: Pages
PUF	: Presses universitaires de France
RAM	: Recherche et Applications Marketing
RAO	: Résultat de l'activité ordinaire
RDC/RD Congo	: République Démocratique du Congo
RGRH	: Revue de Gestion des Ressources Humaines
RHAO	: Résultat hors activité ordinaire
ROE	: Return on equity
RRR	: Rabais, remise et ristourne
SA	: Société anonyme
SARL	: Société à responsabilité limitée
SEC	: Security and Exchange Commission
SF	: Stock final
SI	: Stock initial

VIII

SIG	: Soldes intermédiaires de gestion
SOA	: Sarbanes-Oxley Act
SOX	: Sarbanes-Oxley
SP	: Société en participation
sp	: Sans page
SYSCOHADA: Système comptable de l'OHADA	
TAFIRE	: Tableau financier des ressources et des emplois
TC	: Théorie des conventions
TIAP	: Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
TNIé	: Théorie néo-institutionnelle économique
TNIh	: Théorie néo-institutionnelle historique
TNIs	: Théorie néo-institutionnelle sociologique
TPC	: Théorie politico-contractuelle
TPPRF	: Taxe sur le Produit des Placements à Revenu Fixe
TVA	: Taxe sur la valeur ajoutée.
UDÉAC	: Union douanière et économique des États de l'Afrique centrale
UÉMOA	: Union économique et monétaire Ouest-africaine
UPC	: Université protestante au Congo
UPN	: Université pédagogique nationale
US GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles
VA	: Valeur ajoutée
Vo	: Valeur d'origine
WWW	: world Wide Web

RÉSUMÉ

Le mobile de notre recherche est d'analyser les facteurs ou pesanteurs qui ont empêché les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre (directeurs administratifs et financiers, chefs comptables et comptables, auditeurs et contrôleurs de gestion, experts comptables et commissaires aux comptes) à produire, voire à certifier des états financiers de synthèse qui reflètent l'image fidèle des sociétés commerciales de la RD Congo. L'étude s'est effectuée au cours de deux premières années de mise en application du Système comptable de l'OHADA (SYSCOHADA), soit 2014 pour les comptes personnels et 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés. Nous avons fait un tour rétrospectif sur l'exercice social 2013 ainsi qu'un regard projectif sur l'exercice 2016, dans le cadre de vérifications empiriques à ce sujet. En grosso modo, nos analyses se sont appuyées sur les données comptables et fiscales de 4 exercices sociaux (2013 à 2016).

La toile de fond de notre étude était de savoir pourquoi les états financiers n'ont pas donné l'image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière. Cette notion d'image fidèle est consacrée par les articles 2 à 11 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (AUOHCE), tel que révisé par l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) du 26 janvier 2017 ainsi que les articles 137 à 141 de l'Acte uniforme relatif aux Sociétés commerciales et au Groupement d'intérêt économique (AUSCGIÉ) ; à condition que les états financiers soient établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 de l'AUDCIF susvisé.

Notre analyse est partie des vérifications empiriques sur les informations financières et fiscales de 173 sociétés commerciales et des réponses de 357 dirigeants sociaux des sociétés commerciales et des professionnels du chiffre qui ont répondu à notre questionnaire d'enquête. Les résultats de cette enquête, tout comme ceux des vérifications empiriques ont été recoupés et confirmés à partir de l'entretien semi-directif avec 38 informants qui ont vécu la transition du Plan Comptable Général Congolais (PCGC) vers le SYSCOHADA.

De nos analyses, il a été démontré que les états financiers et d'autres documents comptables et de gestion courante des sociétés commerciales de la RD Congo n'ont pas reflété l'image fidèle des patrimoines, des résultats et des situations financières. Pour cause, il a été révélé que les dirigeants sociaux ainsi que les professionnels du chiffre ont établi et/ou certifié des informations financières influencées par des facteurs et pesanteurs politico-contractuels, conventionnels et socio-institutionnels. Ainsi, nous avons suggéré, qu'au-delà du formalisme mettant en relation les éléments de principaux états financiers (Bilan, Compte de résultat et Tableau des flux de trésorerie), il faille instaurer des mécanismes de durcissement de la réglementation comptable par un contrôle du niveau d'application du SYSCOHADA. Ce contrôle doit partir de l'examen des postes du Bilan à celui des soldes intermédiaires de gestion du Compte de résultat pour arriver à tirer les conséquences de la vérification de la comptabilité produite par les gestionnaires (dirigeants sociaux) et/ou certifiée par les professionnels du chiffre (consultants, auditeurs et commissaires aux comptes). Tous ces acteurs devront être invités au respect du Code d'éthique et de la Clause de conscience.

SUMMARY

In the working case of this thesis, we have studied the factors that converge to the production of accounting information contained in the financial statements, published by the commercial firms of the DR Congo. The aim of the study is to know the problem that causes the companies' managers to do not produce financial information respecting the true and fair view principle, during the two first years of OHADA's Accounting System (SYSCOHADA) implementation in DR Congo : 2014 and 2015, by having a retrospective look on 2013 and projective one on 2016 financial statements and further information concerning commercial companies.

The substance of our study is to wander the reasons for which the financial statements produced by the congolese companies didn't fulfil the true and fair view objective, thus that's consecrated by the OHADA's Uniform Act of the 24th March 2000, carrying Organization and Harmonization of Enterprises Accountings (AUOHCE) implentation, towards its articles 2 to 11, provided that they are established and presented conforming to 25 at 34 articles of the above Law, as revised by the Uniform Act of the 26th January 2017 on Accounting Law and Financial Reporting (AUDCIF) and the articles 137 to 141 of the OHADA's Companies Uniform Act.

The results of our analysis shows that the objective of the true and fair view was not fullfiled, despite the adhesion of the DR Congo to OHADA and the application of OHADA's Accounting System, during the period of our study, because the managers and accountants of enterprises established or published financial information influenced by some factors, such as political-contractual weight, conventional restrictions and socio-institutional pressions.

Due to that, we suggested, in addition to formalisms that make relation in the Balance chart, the Result board and the Board of treasury flux) to renforce the mecanisms of controlling the effective application of the OHADA's Uniform Act of Accounting Law and Financial Reporting in order to fulfil the true and fair view objective. Thus the companies' managers and other accounting professionals, such as accountants, auditors, consultants, ..., respect the professional ethic and the conscience clause in achieving the accounting tasks.

SOMMAIRE

INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
1. Mise en contexte.....	1
2. Problématique.....	8
3. Hypothèses de recherche	13
4. Organisation de la thèse	14
 CHAPITRE PREMIER : REVUE THÉORIQUE SUR LES DISPOSITIFS DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA	 15
1.1. Introduction partielle	15
1.2. Approches théoriques mobilisées	15
1.3. Aperçu sur l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires et définitions de principaux concepts	40
1.4. Les principales leçons tirées de la revue théorique	70
1.5. Conclusion partielle.....	88
 CHAPITRE DEUXIÈME : VÉRIFICATIONS EMPIRIQUES DE L'IMAGE FIDÈLE DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO	 89
2.1. Introduction partielle	89
2.2. Brève présentation du milieu de recherche	89
2.3. De l'épistémologie aux vérifications empiriques et méthodologiques	90
2.4. La démarche statistique pour traiter les données de recherche	118
2.5. Conclusion partielle.....	120
 CHAPITRE TROISIÈME : PROCESSUS DE MISE EN ŒUVRE DES NORMES DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO	 122
3.1. Introduction partielle	122
3.2. Les normes préconisées pour la mise en œuvre du SYSCOHADA et leurs limites	122
3.3. Les principaux faits marquant la non application effective du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo et leurs causes	161
3.4. Analyse et discussions sur les principales causes explicatives des faits	179
3.5. Conclusion partielle.....	190
 CHAPITRE QUATRIÈME : PISTES DES SOLUTIONS LÉGALES ET MANAGÉRIALES POUR LA MISE EN ŒUVRE EFFECTIVE DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO	 191
4.1. Introduction partielle	191
4.2. Durcissement des mesures d'application du SYSCOHADA et responsabilité des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre	191
4.3. Conséquences de la vérification de la comptabilité des sociétés.....	236
4.4. Responsabilisation du Conseil d'administration par les actionnaires/associés sur les dirigeants sociaux, les professionnels du chiffre et les commissaires aux comptes.....	241
4.5. Conclusion partielle	260
 CONCLUSION GÉNÉRALE	 261
1. Vérification et discussion des résultats.....	262
1.1. Retour sur l'objet de la recherche	263
1.2. Retours théoriques	266
2. Contributions de la recherche	271
3. Limites et voies de prolongement de la recherche	271
3.1. Limites de la recherche	271
3.2. Prolongement de la thèse ou voies de recherche à venir	273

INTRODUCTION GÉNÉRALE

« Si l'on admet que la comptabilité a besoin du support de pouvoirs pour participer à l'évolution du système économique, il est naïf de la considérer comme un facteur autonome de progrès économique et social ; elle n'est sans doute que l'instrument d'une conjoncture et d'un compromis historique d'intérêts, elle construit l'entreprise en fonction des besoins d'informations et de préoccupations d'une époque et d'un espace économique et social donné (...) ». (Colasse B., 2005, p. 44).

1. Mise en contexte

L'idée de Moore (1992, p.95) est que : *« ... les comptables ne produisent pas la vérité, mais des textes, lesquels ne reflètent pas la réalité, mais construisent des versions particulières des réalités complexes... selon certains genres ou conventions historiques, conventions ni absolues, ni universelles, mais variables à travers les époques et les cultures, conventions incarnant divers intérêts sociaux, économiques et politiques... »*. Cette position est renchérie par d'autres auteurs, dont Walker (2008, p.599) qui suppose que : *« la comptabilité peut être considérée comme une construction ou comme un texte »*.

Maintenant que la tendance de plusieurs pays est d'adopter les normes comptables internationales US GAAP ou IFRS1 (Colasse B., 2010, p.93 ; Dick W et Missionier-Piera F., 2015), ce qu'au-delà des considérations de Moore et Walker, la transparence devient un facteur-clé de l'efficacité des marchés de capitaux dans le contexte de mondialisation. L'harmonisation internationale, ou encore la réduction des différences entre réglementations comptables nationales, devient alors un enjeu pour les entreprises, qui leur permet d'accéder à tous les marchés financiers sans avoir à établir un jeu de comptes particulier pour chaque place financière (Sefsaf R., 2012, p.7).

À cet effet, pour certains, il y a abandon complet des plans comptables nationaux pour adopter les référentiels comptables internationaux, tandis que pour d'autres, il y a l'harmonisation progressive ou encore la convergence partielle (Hangi B., 2017, p.6). Ces cas d'espèces et bien d'autres, sont des indicateurs de la prééminence des normes comptables internationales sur les normes nationales ou locales (Karima, 2015). La tendance est de réduire, si pas effacer les référentiels différents, susceptibles de conduire à des traductions comptables, parfois divergentes pour des réalités économiquement semblables ; en vue de permettre la comparabilité des informations diffusées (Honoré A., 2000, p.8).

Ainsi, la question centrale reste de savoir : « *Que doit représenter une comptabilité, instrument de régulation sociale, guidé par la notion d'image fidèle* » ; concept consacré par l'article 2 de la *Quatrième Directive de la Commission européenne (1978)*, tel qu'évoqué à l'article 9 du *Code français de commerce (2007)* et repris à l'article 10 de l'*AUDCIF(2017)* ?

Sans y répondre directement, il convient de savoir que cet Acte uniforme de l'OHADA qui nous intéresse plus, est un instrument qui prouve à suffisance que les pays africains ne sont pas restés en marge de la tendance visant l'adoption de référentiel comptable commun pour la production des informations comptables des sociétés et des groupes de sociétés cotées. Ceci parce qu'il vise à les adapter à l'environnement concurrentiel qui s'impose, poussant beaucoup des pays africains (principalement ceux de la CÉDÉAO et de la CÉMAC) à muter leur système OCAM au SYSCOHADA, au moment où d'autres (le cas de la RD Congo) abandonnent complètement leurs normes nationales (PCGC) au profit du SYSCOHADA (Hangi B., 2013 ; Kamavuako Diwavova J. et al, 2016).

Ce choix de converger vers le SYSCOHADA qui a une portée supranationale, tient certainement au souci de déboucher sur des comptes des entreprises qui ne s'écartent pas trop des normes comptables internationales (IAS/IFRS), tout en étant confectionnés sur base des critères qui tiennent compte des réalités socioéconomiques africaines (Dobill M., 2012, p.24). Ce qu'il implique la sortie de l'archaïsme et de la vétusté juridique, par l'harmonisation du droit des affaires autour de règles sûres, stables, prévisibles et connues ; pour instaurer un climat de confiance, propice aux investissements et aux activités des entreprises en privilégiant la bonne gouvernance (Ewane Motto C., 2015, p.16).

En effet, selon Ewane Motto (2015, p.17), le droit issu du Traité de l'OHADA, tel qu'il ressort de ses Actes uniformes, principalement l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (AUOHCE), l'Acte uniforme portant sur le droit commercial général (AUDCG) et l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUSCGIÉ) comporte de nombreuses règles relevant de la gouvernance des sociétés. Cette gouvernance est prise dans le sens de fixer les règles de fonctionnement des organes dirigeants ou de répartition de leurs pouvoirs, les règles de contrôle par les commissaires aux comptes et les associés, les règles concernant la communication et l'information des associés et des tiers sur les relations avec les actionnaires, etc.

L'outil principal pour y parvenir est la comptabilité, en tant qu'« *algèbre du droit* » (Garnier P., 1947 ; Platet-Pierrot F., 2009, p.2). Ce qui fait que le droit comptable soit hissé au rang d'Acte uniforme par le législateur OHADA, afin de régir le comportement de ceux qui ont des comptes à rendre (*les dirigeants des entreprises en tant que responsables devant les tiers*), de ceux qui font ces comptes (*les comptables au sens étroit*) et de ceux qui les vérifient (*les vérificateurs ou auditeurs*) (Colasse B., 2004, p.2).

La principale obligation faite aux comptables demeure le respect du droit de la comptabilité qui consacre la validité et la fiabilité de l'information comptable, présentée dans les états financiers indissociables et qui décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.15, art. 8, al. 2).

Pour autant dire, le concept d'image fidèle devient l'objectif primordial de la comptabilité OHADA (Klodawski M., 2013, p.1) qui repose sur un contrat de confiance entre les interlocuteurs et s'inscrit dans la mémoire des locuteurs comme un label de qualité (Compin F., p.2). Sa définition comme « *une vision réelle par une traduction loyale de ce qu'est l'entreprise* » (Pasqualini F., 1992, p.27) semble être l'approche la plus conforme à la notion anglo-saxonne de « *True and Fair view* » (Keudje Pameni G. D., 2013, p.15). Ce qui fait d'elle en droit comptable OHADA, un enjeu de la bonne information de l'ensemble des utilisateurs des états financiers, pour garantir la sécurité des activités économiques, prévenir les crises de l'entreprise et autoriser l'action ou l'inaction de ses partenaires ; à condition que les gestionnaires respectent ses principes directeurs de fond¹ et de forme².

Le respect des principes comptables constitue donc une présomption d'image fidèle (Anoukaha et al., (2002, p.521), sachant que l'information fidèle est celle qui ne dénature pas la situation de l'entreprise, qui donne une représentation cohérente et qui permet de bien mesurer les risques financiers courus par elle (Pougoué P.-G., et al., 2011, p.938).

¹ **Principes directeurs de fond** : régularité, sincérité, permanence des méthodes et bonne information. Il y a aussi le postulat de conventions et celui de spécialisation des exercices.

² **Principes directeurs de forme** : mise en place d'une organisation répondant à tout moment aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations comptables se rapportant aux opérations de l'entreprise après avoir mis en place des équipes dotées des moyens de saisie et de traitement de l'information dans des conditions permettant leur réelle maîtrise. 4 éléments les vérifient : la saisie et l'enregistrement de l'information de base, l'organisation comptable et le traitement de l'information, l'élaboration et la présentation des états financiers, la valeur probante de l'information financière.

Néanmoins, l'objectif d'image fidèle ne peut se résumer par le simple respect des principes comptables. Leur respect est nécessaire, mais pas toujours suffisant pour atteindre l'objectif d'image fidèle qui est une notion globale et assez imprécise, intégrant non seulement le respect des règles (les postulats, conventions et principes, en l'espèce) (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.74-89), mais aussi une sorte d'obligation de fournir loyalement toute l'information utile et de pertinence partagée. C'est à ce prix qu'il permet à des tiers, d'avoir à travers les états financiers, une perception exacte de la réalité de l'entité. La comptabilité repose donc sur une multitude de conventions dont les différents discours viennent guider le praticien en lui indiquant les actes « *normaux* », c'est-à-dire ce qu'on est *normalement* en droit d'attendre d'elle [la comptabilité] (Keudje Pameni G. D., 2013, pp.80-83).

Ceci paraît tout de même surprenant, car il n'est pas dans l'objet du discours de la convention, de révéler à l'individu la solution *idéale* à un problème rencontré, mais plutôt d'indiquer ce qui est *collectivement bon*, c'est-à-dire, ce que chacun croit être bon. En d'autres termes, le respect des conventions n'assure pas à l'utilisateur de l'information comptable une représentation parfaite de la réalité, mais contribue à dessiner une image qui en est nécessairement une schématisation et donc une réduction. D'où, l'adoption généralisée de ces conventions permet d'apporter aux acteurs économiques et sociaux, la confiance, fondement même de la négociation et de l'échange (Amblard M., 1999, p.210) entre partenaires sociaux.

En bref, dans le contexte du SYSCOHADA, l'image fidèle est (...) « *la meilleure traduction possible de la situation de l'entreprise devant être fournie globalement par les états financiers, voire les autres documents de gestion quotidienne énumérés à l'article 111 de l'AUDCIF, à savoir : l'inventaire, le rapport de gestion et le bilan social* ». Ainsi conçu pour l'espace concerné, le SYSCOHADA intègre les caractéristiques fondamentales qui ont prévalu dans l'élaboration des référentiels comptables jusqu'alors utilisés dans les États parties et dont les raisons qui ont milité en faveur de sa réforme concernent (Foko Tomena A. et Loko Tuzolana B., 2012, p.36) :

- L'alignement du modèle comptable des États membres du Traité OHADA aux normes internationales de l'information financière ;
- L'harmonisation du droit comptable en prévision d'une union économique et monétaire de l'espace OHADA ;
- La mise en place des règles communes de collecte, de tenue, de contrôle et de publication des comptes individuels et consolidés ;

- La facilité des comparaisons, dans le temps et dans l'espace ou entre groupe d'entreprises du même secteur d'activité ;
- La facilité du reporting (consolidation) et de combinaisons au niveau local (national) et au niveau de tout l'espace OHADA, voire international ;
- L'incitation des opérateurs de tout secteur et de toute taille à la tenue d'une comptabilité ;
- La présentation de l'image fidèle des activités au regard des lois et réglementations en vigueur, particulièrement pour permettre à l'Administration fiscale de saisir avec précision les matières et bases imposables.

L'AUOHCE du 24 mars 2000, révisé par l'AUDCIF du 26 janvier 2017, constitue la pièce maîtresse de la présente thèse qui part des vérifications empiriques dans les sociétés commerciales de la RD Congo pour étudier l'image fidèle dans le Système comptable OHADA. Sont visées ici, les sociétés commerciales qui ont mis en application le SYSCOHADA, à partir du 1^{er} janvier 2014 pour les comptes personnels et à partir du 1^{er} janvier 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés, soit deux ans après l'adhésion du pays au Traité de l'OHADA, en jetant un regard rétrospectif sur l'exercice 2013 qui est l'année charnière entre le PCGC et le SYSCOHADA, tout en poussant l'analyse sur les données de l'exercice 2016. Les matériaux de notre analyse sont basés sur l'article 2 de l'AUOHCE révisé par l'AUDCIF (2017, p.14).

Pour rappel, l'article 2 de l'AUDCIF stipule que : « *Sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité, dite comptabilité financière, les entités soumises aux dispositions de l'Acte uniforme portant sur le droit commercial général, de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives, les entités publiques, parapubliques, d'économie mixte et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique* ».

Partant de ces dispositions, il est possible de distinguer, à la lumière de Foko Tomena et Loko Tuzolana, (2012, p.42), les entités assujetties à l'application du SYSCOHADA de celles qui continuent à tenir leurs comptabilités sur base des guides sectoriels, spécifiques à leurs activités et qui ne feront pas l'objet de notre analyse, notamment :

- Les banques, les établissements de crédit, les institutions de microfinance et les coopératives d'épargne et de crédit ;
- Les entreprises d'assurance ;
- Les institutions de sécurité sociale (qui utilisent le plan CIPRÉS « Conférence Interafricaine de Prévoyance Sociale) ;
- Les établissements soumis aux règles de la comptabilité publique.

De ce qui précède, il y a lieu d'évoquer la problématique de mutation comptable, en focalisant notre attention aux chercheurs sous d'autres cieux qui en ont parlé, entre autres : Fourastié, 1977 ; Blin, 1995 ; Causse, 1999 ; Corine, 1999 ; Gouadain, 1995 et 2000 ; Perochon, 2000 ; Bigou-lare, 2001 ; Pintaux, 2002 ; Collette et Richard, 2002 ; Ngantchou, 2007 ; Ngongang, 2009 ; Colasse, 2009 et 2010. Leurs travaux permettent de mettre en exergue les caractéristiques du SYSCOHADA, en tant que nouvel ordre comptable africain, qui a subi une forte influence de la normalisation comptable française (Gouadain, 1995 ; Colasse, 2009). Son mérite particulier et innovant est d'avoir pris en compte les entreprises du secteur informel qu'il a assujetties à une comptabilité minimale de trésorerie, dans le but de les intégrer dans la sphère de l'économie marchande (Pintaux P., 2002 ; AUDCIF, 2017, p.1073).

La théorie partenariale de la gouvernance y est évoquée, en prenant en compte l'apport de toutes les parties prenantes de l'entreprise dans le processus de création et de répartition de valeur (Zoukoua, 2006 ; Ewane Motto, 2015), pendant que Ngantchou, (2007) y ait associé l'étude sur la tentative de réconciliation du SYSCOHADA avec le modèle anglo-saxon et le modèle de l'Europe continentale. Muka Tshibende, (2009) y a soulevé la nécessité du renforcement de droit d'être informé par rapport aux dispositifs de l'OHADA, avant que la convergence entre le PCGC et le SYSCOHADA soit étudiée par Foko Tomena, (2011), suivi de l'étude de Sefsaf (2012) concernant l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables présentés en SYSCOHADA.

À tout cela s'ajoutent les études sur l'adoption des innovations comptables du SYSCOHADA comme phénomène contingent (Djossa Tchokote L., 2009) ; l'opportunité de la mise application du SYSCOHADA dans les entreprises de sous-traitance (Hangi B., 2013) ; les qualités du concept d'image fidèle en droit comptable OHADA (Keudje Pameni G. D., 2013) ; l'encadrement de l'exercice des garanties des règles de gouvernance des sociétés commerciales en droit de l'OHADA (Ewano Motto C., 2015) ; la production de l'information comptable au sein des entreprises de l'espace OHADA (Mballa Atangana Y. V., 2016) et le

recensement des difficultés rencontrées par les PME congolaises lors de la mutation comptable PCGC/OHADA (Kamavuako J. et Mayimbi P., 2017, p.2).

Cependant, la littérature sur les pratiques comptables au regard de l'objectif de l'image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière dans l'espace OHADA en général, tout comme dans les sociétés commerciales de la RD Congo, reste moins explorée, moins appliquée, voire moins connue (Bugou-Lare, 2001 ; Ngongang, 2007 ; Djossa Tchokote, 2009 ; Muka Tshibende, 2009 ; Wamba et al., 2014) et la plupart d'entreprises éprouvent encore des difficultés pour produire et utiliser correctement les informations comptables en SYSCOHADA (NJampiep, 2008, Ngongang, 2009 ; Kadouamaï, 2011 ; Foko Tomena, 2014 ; Code des impôts congolais, 2014 ; Ngoma-Ya-Nzuzi, 2015 ; Masamba Makela, 2015 ; Mballa Atangana, 2016, Kamavuako et Mayimbi, 2017), malgré son caractère simpliste et la volonté du normalisateur à converger vers les normes internationales (AUDCIF, 2017 ; Hangi B., 2017).

La présente thèse tente d'évaluer les causes de ce faible niveau d'appropriation (de maîtrise) par les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre congolais du SYSCOHADA consacré par l'AUOHCE, tel que modifié par l'AUDCIF. Nous partirons des analyses empiriques avec pour objectif d'observer, critiquer et comprendre les faits qui sont à la base de cet état de choses, afin de proposer quelques stratégies et mesures de « durcissement » de la réglementation comptable, pour amener les sociétés commerciales et les professionnels du chiffres qui appliquent le SYSCOHADA, à pouvoir élaborer et/ou certifier des états financiers qui reflètent l'image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière de l'entité.

Dans notre démarche, il s'agira quelque part de *caractériser* la mutation PCGC/OHADA en identifiant les difficultés rencontrées par les Sociétés commerciales de la RD Congo dans la production et l'utilisation de l'information en SYSCOHADA et de *cerner* les causes de ces difficultés en mobilisant la théorie de la contingence, dans l'optique de la théorie politico-contractuelle qui sera complétée par la théorie des conventions et la théorie néo-institutionnelle sociologique. De par cette théorie politico-contractuelle, certains facteurs propres à l'organisation : contingence structurelle (Watts et Zimmerman, 1978), telle que la taille de l'entreprise (Kalika, 1988 ; Chapellier, 1994 ; Mintzberg, 2006), la stratégie (Miles et Snow, 1978), l'incertitude de son environnement (Chenhall et Morris, 1986 ; Fisher, 1995 ; Bergeron, 1996) et d'autres facteurs propres à ses dirigeants : (contingence comportementale) permettront de comprendre les pratiques managériales de l'entreprise ; dès lors que les auteurs qui travaillent sur les pratiques financières des entreprises (Chapellier, 1994 ; Lacombe-

Saboly, 1994 ; Lavigne, 1999) affirment que le profil du dirigeant n'est pas neutre aux problèmes organisationnels de l'entreprise.

Cette situation semble être due par le fait que les dirigeants sociaux (gestionnaires) s'impliquent souvent dans tous les aspects de la gestion : « ils sont parfois exploitant individuel ou associé, directeur financier, comptable, caissier, GRH, ... et souvent confondus avec l'entreprise » (Julien et Marchesnay, 1988 ; Julien, 1990). Or, c'est souvent les dirigeants sociaux qui élaborent les états financiers, ce qui fait souvent que toutes les informations financières se présentent en fonction de leurs désirs et non en fonction de la réalité des faits et événements comptabilisés. Alors, ceci pêche contre l'objectif de l'image fidèle que le législateur de l'OHADA considère comme la vertu du respect et de la conformité aux lois en général et aux prescriptions réglementaires applicables à la comptabilité, dans la mesure où les comptes doivent être dressés conformément aux dispositions de l'AUSCGIÉ et de l'AUDCIF, complétées et modifiées le cas échéant, par les Directives des plans comptables professionnels et des Dispositions fiscales en vigueur, (...) (Brunouw L., 2003, p.36).

L'originalité de notre thèse est qu'elle vise à proposer des stratégies pratiques ainsi que des mécanismes coercitifs à mettre en œuvre pour durcir les mesures d'application du SYSCOHADA, via la responsabilisation des Conseils d'Administration des actionnaires/associés sur les dirigeants sociaux (gestionnaires) et les professionnels du chiffre (directeurs financiers, comptables et experts comptables, auditeurs, commissaires aux comptes,...). Tous ces acteurs devant respecter le Code d'éthique et la Clause de conscience, dans l'exercice de leurs fonctions qui influencent les données contenues dans les états financiers de synthèse des Sociétés commerciales de la République Démocratique du Congo.

2. Problématique

Pour Locher : *"Chacun croit que l'harmonisation se produira un jour, mais apparemment personne ne croit que cela arrivera de son vivant"* (Nobes C.W et al., 1994, p.42). Les scandales comptables aux États-Unis et en Europe ont mis la comptabilité sous les feux de l'actualité, en faisant planer le doute sur la qualité de cet outil de gestion que les équipes de management peu scrupuleuses semblent avoir manipulé avec facilité. Le caractère technique de cette discipline et l'image austère qui lui est associée ne facilitent plus les choses (Smaili N., 2006, p.7). Les non spécialistes ont du mal à suivre des débats qui semblent tourner autour de l'application plus ou moins stricte de ses règles complexes, suivant des critères que seuls les professionnels peuvent évaluer ; pendant que les spécialistes ont rarement su faire œuvre

de pédagogie pour expliquer que la comptabilité, comme tout système de mesure de réalités complexes, a dû définir un ensemble de règles, de conventions et de critères dont l'application n'est pas automatique (Poux P., 2008, pp.41-42).

Dans ce contexte, l'harmonisation comptable au niveau de l'entreprise paraît souvent moins stricte et l'acteur comptable dispose de plusieurs options pour produire des informations financières (Colasse B., 2010). C'est le point de vue défendu par Tay et Parker (1990) qui décrivent le degré de flexibilité que revêt l'harmonisation (Sefsaf R., 2012) qui est, au sens de Colasse (2010, p.39) : *« un changement intervenu dans le cadre d'un processus institutionnel, ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques nationales et, par conséquent, de faciliter la comparaison des états comptables produits par différents pays »*.

Par contre, la normalisation comptable, au sens de Ngongang (2007) est une méthode plus radicale de l'intégration juridique, puisqu'elle consiste à effacer les différences entre les législations nationales en leur substituant un texte unique, rédigé en des termes identiques pour tous les États concernés. Ici, l'entreprise se voit parfois obligée de changer des conventions comptables, des règles de comptabilisation des opérations et des présentations des états financiers, en disposant moins d'options possibles, compte tenu de son caractère rigide par rapport à l'harmonisation.

La mutation PCGC-SYSCOHADA s'inscrit dans cette perceptive, puisque, contrairement à l'explication de son sigle, l'OHADA ne réalise pas, comme le souligne Paillusseau (2004), une harmonisation du droit des affaires de différents États parties au Traité, mais plutôt leur uniformisation (Sefsaf R., 2012). Dans ce cas, surgit la problématique générale de la représentation des faits comptables (Honore, 2000) et comme la comptabilité est un instrument de représentation d'opérations (achats et ventes, restructuration, dépenses de grosses réparations notamment, opérations d'investissement, de production et d'exploitation) (Colasse B., 2010), traiter du thème de la représentation nécessite d'aborder également certaines notions comme la réalité et la vérité. La notion d'image fidèle y induit la notion de vérité à identifier, dès lors qu'elle se révèle être l'aboutissement suprême de la représentation pourvue du sens (Honoré A., 2000, p.9).

À ce titre, l'insertion du droit de l'OHADA en RD Congo, avec l'AUDCIF qui astreint les entités commerciales à produire des états financiers reflétant l'image fidèle, est perçue comme une chance à plusieurs égards, car de son amont et à son aval, le Gouvernement a entrepris

une série de réformes visant, de manière globale, à améliorer le climat des investissements, la mise en place d'une charte des PME et d'une Direction générale de la création d'entreprise, la réduction du taux global d'imposition et du coût d'exécution des contrats. Il s'en est suivi effectivement une légère amélioration de l'attractivité du pays pour les investissements étrangers (Kamga J. et Tsapi M.E., 2013, pp. 2-13), bien que ces réformes n'aient pas suffisamment été mises en œuvre (Coopération Suisse, 2016, p.3).

Toutefois, il y a encore de nombreux obstacles qui peuvent empêcher de saisir la chance de l'OHADA en RD Congo, qui est encore un chantier sur le plan juridique et surtout politique avec la problématique de maintien de la paix et de la restauration de l'autorité de l'État sur l'ensemble du territoire national (Kamga J. et Tsapi M.E., 2013, p.8), la multiplicité des impôts, des taxes et redevances et la lenteur dans le traitement des dossiers juridiques et administratifs (Coopération Suisse, 2016, p.3). Il s'agit là, des obstacles ou freins à la mise en application du droit OHADA en RD Congo, situés à trois niveaux : ceux inhérents au corps judiciaire, à la cohabitation entre l'OHADA et d'autres Organisations d'intégration régionales et internationales et ceux relatifs à la gouvernance de la « galaxie » OHADA.

Cela se vérifie empiriquement à travers les constats des opérateurs économiques qui se plaignent du cadre légal et réglementaire hostile. Ces derniers continuent à subir le harcèlement fiscal et l'insécurité juridique et judiciaire (interprétations erronées des dispositions légales, violations des procédures, saisies fiscales intempestives, amendes arbitraires, convocation des dirigeants sociaux avec menaces d'arrestations, ...) (...). A cela s'ajoutent les procédures bureaucratiques compliquées, voire la multiplicité des taxes et autres droits et redevances à verser qui ouvrent la voie au cercle vicieux d'une corruption systémique, d'une paralysie de création d'emplois dans le secteur formel et d'un renchérissement des biens et services de base (Coopération Suisse, 2016, p.3). C'est l'une de raisons qui a fait qu'en dépit de la mise en application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales, la RD Congo n'a pas du tout réussi à mobiliser d'importantes recettes fiscales, s'il faut considérer les volumes de chiffres d'affaires, de bénéfices et d'impôts déclarés entre 2014 et 2016, comparativement à l'année transitoire 2013.

Il reste à savoir si cette faible mobilisation des recettes fiscales a été justifiée, dès lors qu'il est établi que les sociétés commerciales sont soumises au premier chef, à l'obligation de communication (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp. 15-16, art. 8 et 9). D'ailleurs le champ d'application de cette obligation donne compétence au Service des impôts, d'exercer son

pouvoir à l'égard des personnes privées, en l'occurrence, les sociétés commerciales qui sont soumises à une obligation spécifique de communication des livres et documents comptables dont la tenue est rendue obligatoire, et qu'elles doivent appuyer aux déclarations fiscales, en vertu des Dispositions fiscales et du Code de commerce, les pièces justificatives y afférentes, tel que renchéri par les articles 13 à 15 de l'AUDCG (Issa-Sayegh J. et al., 2014, pp.214-215).

La connaissance des dirigeants sociaux de cette obligation, qui peut même aller jusqu'à la *communication de tous actes, écrits, registres et dossiers détenus par les personnes physiques ou morales exerçant une activité passible des impôts droits et taxes*, voire tous les livres et documents qui ont une corrélation certaine avec les données de la comptabilité commerciale (Haloui K., 2006, p.28). Cela peut les pousser à respecter les quatre principes fondamentaux de l'image fidèle, dont *la régularité, la sincérité, la permanence des méthodes et la bonne information* (Poux P., 2003, p.48).

Notre étude apporte une actualité en s'appuyant sur la façon dont les sociétés commerciales de la RD Congo ont appliqué les normes du SYSCOHADA après la ratification du Traité de l'OHADA depuis le 12 septembre 2012 (Wadagni R., 2014, p.5). Elle va analyser les données se rapportant aux deux phases de début d'application du SYSCOHADA en RD Congo, soit à partir de janvier 2014 pour les comptes individuels des sociétés et à partir de janvier 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés. Nous partirons des critères définis pour apprécier l'image fidèle en général, puis en droit comptable OHADA en particulier, sachant au départ, la greffe d'une exigence qualitative sur la restitution d'informations quantitatives en tant que postulat de base ainsi que de l'objectif de l'image fidèle (Dobill M., 2012, p.14), comme un « *test final* » qui s'assure en fonction des destinataires, que l'information comptable présentée est « *complète, conforme à la réalité, claire et utile* », l'information qui répond au critère de l'image fidèle étant celle qui satisfait aux attentes de toutes les parties prenantes à l'action de l'entité.

De par cette assertion, nous aborderions notre thèse avec la théorie des parties prenantes. Mais, selon Colasse (2006), « *si l'on s'en tient aux seules relations contractuelles, la théorie des parties prenantes n'est qu'un élargissement de la théorie de l'agence. Par contre, si l'on prend également en considération les relations non contractuelles, elle s'en écarte beaucoup et augmente considérablement les responsabilités de l'entreprise à l'égard de son environnement* ». Or, une théorie des parties prenantes limitée aux seules relations contractuelles correspond en fait à la *Stakeholder-agency theory* ou théorie de l'agence

généralisée, proposée par Hill et Jones (1992) qui considèrent comme partie prenante tout détenteur d'une créance légitime sur l'entreprise, née d'une relation d'échange portant sur des ressources apportées ou consommées.

Pourtant, au-delà des actionnaires/associés, des dirigeants sociaux et des créanciers, les salariés, les clients, les fournisseurs et la société dans son ensemble, constituent des parties prenantes. La relation *parties prenantes - agent* n'est donc pas tout à fait de même nature que la relation *principal - agent*, telle qu'elle est définie par la théorie de l'agence, car, il est possible d'établir un parallèle entre les deux, dans la mesure où elles se traduisent par un contrat explicite ou implicite dont le but est de réconcilier des intérêts divergents (Hill C.L. et Jones T.M., 1992). C'est pourquoi, par rapport aux divergences qu'entraîne une information comptable, présentée suivant certaines conventions légitimées, dans un espace normé et institutionnalisé, pour évaluer un certain nombre d'objectifs visés au préalable, vis-à-vis de divers destinataires, nous avons emprunté trois théories distinctes, mais complémentaires, susceptibles d'appréhender cette réalité complexe avec un maximum de compréhension. Il s'agit de la théorie politico-contractuelle (TPC), la théorie des conventions (TC) et la théorie néo-institutionnelle sociologique (TNIs) pour répondre à la question principale ci-dessous :

« Est-ce que les états financiers de synthèse, publiés par les Sociétés commerciales appliquant le SYSCOHADA en République Démocratique du Congo sont-ils suffisants pour permettre à celles-ci d'atteindre l'Objectif de l'image fidèle, sachant que les règles comptables, aussi détaillées et objectives qu'elles soient, peuvent donner des représentations tronquées selon les motivations des dirigeants sociaux (TPC) ou les conventions sectorielles ainsi que le comportement mimétique qu'adoptent les professionnels du chiffre non habiles(TC), voire les contextes et les contraintes liées à l'influence des institutions qui guident les activités socioéconomiques (TNIs)? »

Pour organiser l'étude dans ce sens, nous avons décliné notre question principale en trois questions de recherche, formulées comme suit :

1. Qu'en est-il des dispositifs du SYSCOHADA, tels qu'appliqués par les Sociétés commerciales de la RD Congo au regard de l'objectif de l'image fidèle ?
2. Quelles sont les normes mises en œuvre au niveau national tout comme au niveau des Sociétés commerciales, pour donner aux dispositifs du SYSCOHADA leur primauté sur les textes nationaux et donner à leur application le vrai pouvoir coercitif ?

3. Y a-t-il des pistes des solutions légales et managériales pouvant constituer le gage de la restauration de l'image fidèle des Sociétés commerciales de la RD Congo ?

De ce questionnement, notre recherche vise à atteindre quatre objectifs : analyser, critiquer, comprendre les états financiers de synthèse et les autres documents élaborés par les dirigeants sociaux et/ou les professionnels du chiffre ainsi que les informations économique-financières et fiscales en lien avec la première application du SYSCOHADA. Ceci pour nous permettre de proposer les mécanismes de contrôle qui encadrent ladite application en bonne et due forme, dans les règles de jeu qui aboutissent à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat. Et pour atteindre ces objectifs, nous nous sommes appuyé sur un cadre multi-théorique large et, gardant à l'esprit ces objectifs, nous avons formulé trois hypothèses.

3. Hypothèses de recherche

Le choix d'un cadre d'analyse multi-théorique peut appréhender de manière globale la période d'émigration du PCGC au SYSCOHADA. Ainsi, en retenant trois théories potentiellement explicatives des choix comptables, nous l'avons abordé avec trois visions alternatives du champ de recherche, et au regard de notre cadre conceptuel, nous avons retenu trois hypothèses de compréhension du contexte dans lequel, les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre opérant en RD Congo ont préparé les états financiers annuels.

Hypothèse 1 TPC : Les dispositifs du SYSCOHADA tels qu'appliqués par les Sociétés commerciales de la République Démocratique Congo ne garantissent pas l'image fidèle de leurs patrimoines, leurs résultats et leurs situations financières. Les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre guidés par des motivations managériales, produisent des chiffres comptables visant à gérer les transferts de richesses, prétendant que la réglementation comptable légale est dictée par les objectifs des hommes politiques.

Hypothèse 2 TC : Certaines normes ont été mises en œuvre au niveau national, tout comme au niveau des corporations d'entreprises et des professionnels du chiffre, mais elles n'ont pas suffi pour donner aux dispositifs du SYSCOHADA, leur primauté sur les textes nationaux, ni à leur application le vrai pouvoir coercitif. Les dirigeants sociaux et les comptables profitent des options et des vides existants dans les normes comptables convenues par le législateur, pour faire dire aux chiffres ce qu'ils souhaitent et non ce qui est sincère, régulier et fiable.

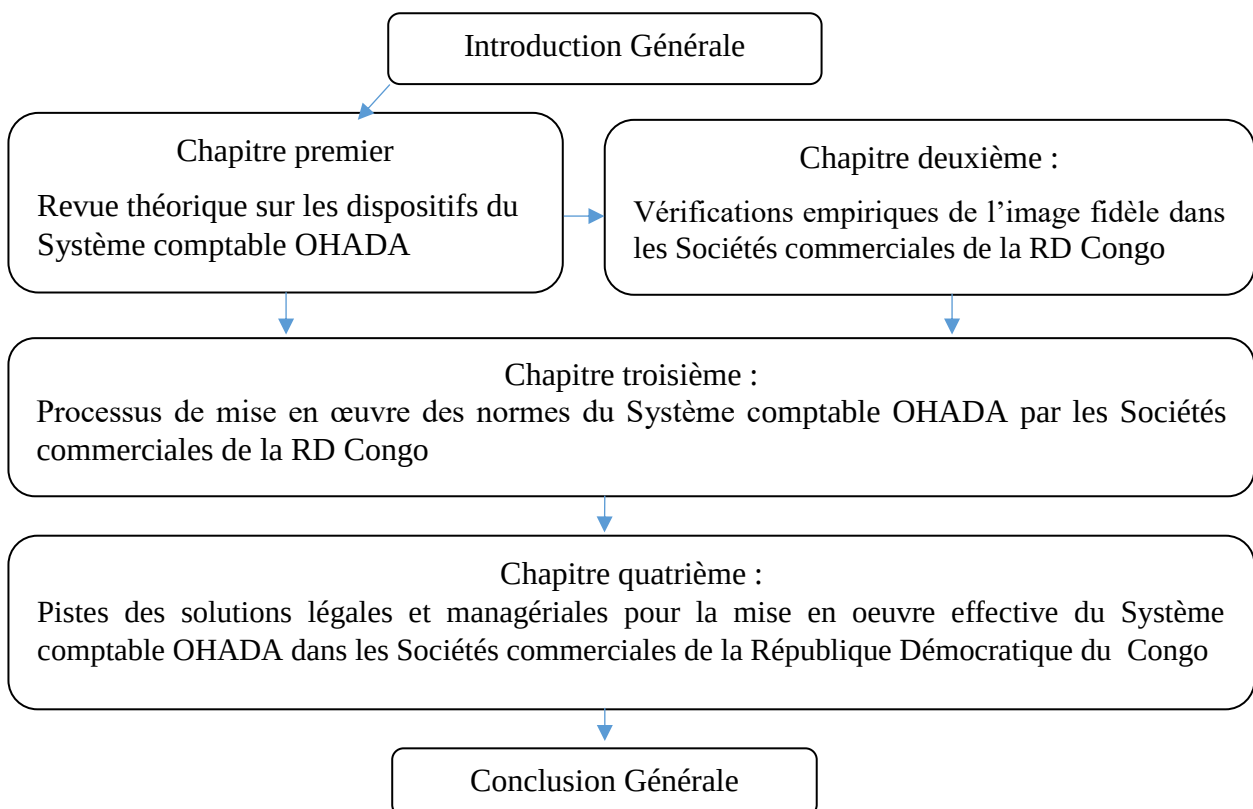
Hypothèse 3 TNIs : Les pistes de solutions légales et managériales de durcissement de l'application des dispositifs du SYSCOHADA peuvent constituer le gage de la restauration de l'image fidèle des patrimoines, des résultats et des situations financières des Sociétés commerciales assujetties à la mise en place de la comptabilité régulière. Sa tenue régulière sera suivie et contrôlée par les institutions habilitées (Gouvernement et institutions publiques (CPCC et DGI) et privées (Experts comptables agréés, Auditeurs, Commissaires aux comptes).

Ces trois axes de compréhension de l'application du SYSCOHADA ont servi de points de repère lors de la collecte des données empiriques, permettant d'approcher les faits observés avec des points d'ancrages théoriques pour apprécier l'image reflétée par les sociétés commerciales de la RD Congo, à partir des états financiers annuels analysés ainsi que des données d'enquête par questionnaires et des réponses aux entretiens semi-directifs.

4. Organisation de la thèse

Hormis l'introduction et la conclusion générales, notre thèse est constituée de quatre chapitres qui développent les points contenus dans le canevas ci-dessous :

Figure n° 1. Canevas succinct de la thèse



Source : Notre traitement.

CHAPITRE PREMIER :

REVUE THÉORIQUE SUR LES DISPOSITIFS DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA

« La vérité comptable n'est pas arithmétique, mais constitue une représentation conventionnelle contingente à un contexte socio-économique ou à une réalité sectorielle(...) ». (Colmant B. et al., 2007, p.3).

1.1. Introduction partielle

Hormis l'introduction partielle (1.1.), ce premier chapitre aborde les approches théoriques mobilisées par notre étude afin d'approfondir la réflexion sur le fond de l'analyse (1.2.). Une revue de littérature est axée sur le Système comptable OHADA, particulièrement autour de l'objectif de l'image fidèle qu'il vise à travers les états financiers de synthèse établis par les entités qui lui sont assujetties, en recensant les études antérieures, les méthodologies qu'elles ont empruntées et leurs résultats atteints (1.3). Cela nous a permis de recadrer les principales leçons concernant le contexte de la République Démocratique Congo ou les réalités qui lui sont assimilables (1.4).

1.2. Approches théoriques mobilisées

Compte tenu de la complexité de la mutation du PCGC vers le SYSCOHADA, nous avons estimé que fonder le cadre conceptuel sur une seule approche théorique n'est pas une démarche en mesure d'appréhender efficacement le phénomène. C'est alors que nous avons adopté la triangulation de trois courants théoriques visant une étude plus satisfaisante.

Reconnaissant l'interférence de la théorie des parties prenantes, des droits de propriété et de la gouvernance des entreprises, nous avons focalisé l'attention sur les aspects liés à la :

- ✓ Théorie Politico-Contractuelle (TPC), en sous entendant la théorie de droits de propriété et de la gouvernance des entreprises, considérant que les coûts politiques et contractuels auxquels les firmes sont soumises ont d'influence sur l'information qu'elles publient ;
- ✓ Théorie des Conventions (TC), en considérant que les conventions régissant la communauté et les dirigeants sociaux ainsi que le corps des professionnels du chiffre ont d'influence sur l'information publiée, et ce en fonction du contexte d'affaires ;
- ✓ Théorie Néo-Institutionnelle sociologique (TNIs), en considérant que les pressions institutionnelles exercées sur les firmes influencent l'information qu'elles publient.

Ces trois courants théoriques empruntés sont présentés de manière indépendante, en gardant comme fil directeur, l'explication du niveau d'application des dispositifs du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la République Démocratique du Congo au regard de l'objectif de l'image fidèle. Dans un souci de clarté et de concision, nous avons décidé d'en effectuer une présentation non exhaustive et de nous concentrer sur les axiomes et les apports tant au niveau international, régional que national, susceptibles de nous aider à aborder et à comprendre le phénomène d'étude. Les développements de celles-ci ont permis de ressortir le positionnement du SYSCOHADA par rapport aux modèles comptables dominants (le modèle continental et le modèle anglo-saxon), tout en prenant en compte de la 4^{ème} Directive de 1978 et de la 7^{ème} Directive de 1983 de la Commission européenne.

1.2.1. La théorie politico-contractuelle et les applications comptables

La Théorie Politico-Contractuelle (TPC) est considérée comme le courant dominant en matière de recherches sur les choix comptables (Mard Y., 2004, p.2). Ici, la politique est représentée comme un processus concurrentiel dont l'enjeu est le contrôle des transferts de richesse, *via* notamment la fiscalité et la réglementation.

L'encrage de cette théorie est que les hommes politiques qui cherchent à être élus, favorisent l'adoption de mesures leur permettant d'opérer les transferts favorables à leur clientèle électorale, par exemple, en imposant fortement les résultats des sociétés (Charreaux G., 2000, p.4). Les dirigeants sociaux réagissent de leur part, en cherchant à produire des chiffres comptables visant à minorer ces transferts, prétendant que la réglementation comptable légale serait ainsi dictée par les objectifs des hommes politiques. Ce qui crée de collusion d'intérêts entre les pouvoirs publics et les professions comptables, (...).

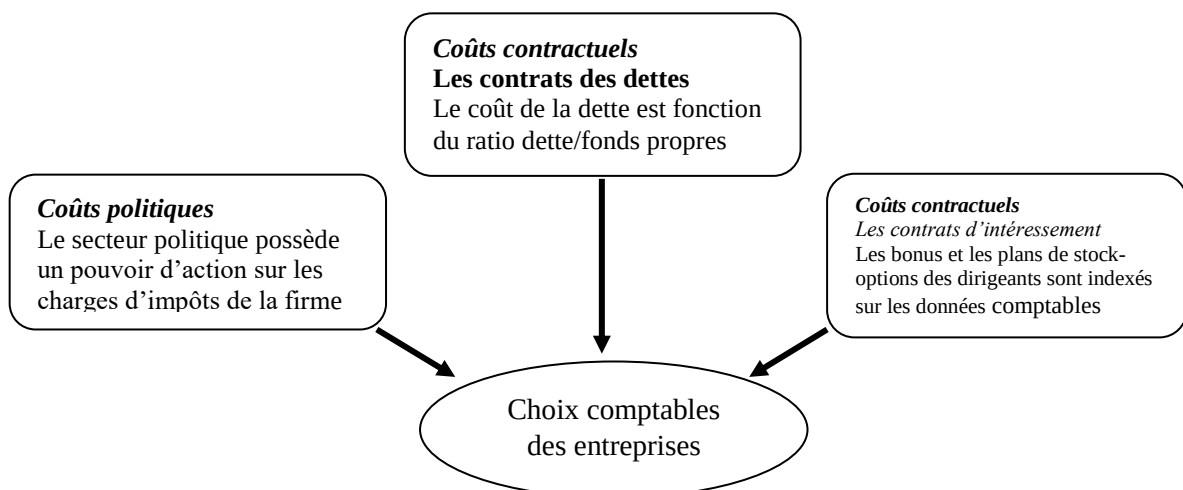
1.2.1.1. Genèse de la théorie politico-contractuelle

La TPC repose sur les principes développés par la théorie de l'agence d'une part et celle de la réglementation d'autre part. La théorie de l'agence évoque l'importance de la comptabilité dans le cadre où les informations comptables sont utilisées dans de nombreux contrats et permettent *la réduction de conflits d'agence*. La théorie de la réglementation, par contre se réfère au *courant politico-contractuel* de la théorie positive, développée par des économistes membres de l'École de Chicago, dont Stigler (1971) et Peltzman (1978) à la suite de l'initiative de Watts et Zimmerman de l'école de Rochester qui l'ont assimilée à la théorie positive de la comptabilité, or ces deux courants (la TPC et la théorie positive) ne doivent pas

être confondus, la théorie positive faisant référence à la recherche empirique en comptabilité financière qui s'inscrit à contre-courant de la théorie normative (Cormier D., 2007, p.437).

Comme les choix de nature comptable sont le reflet des relations d'agence au sein de l'entreprise et des coûts politiques que celle-ci subit (Raffournier B., 1990, p.139), il y a lieu de s'accorder avec Watts et Zimmerman (1990, p.132) qui disent qu' : « *il existe une relation entre le niveau d'application des normes et principes voire les choix comptables et les caractéristiques de la firme* ». En d'autres termes, il y a des influences politico-contractuelles réciproques, susceptibles d'être schématisées en distinguant les coûts politiques des coûts contractuels qui influencent les choix comptables des dirigeants sociaux et/ou des professionnels du chiffre, tel que figuré ci-dessous.

Figure n° 2. Choix d'application des normes et principes comptables et coûts



Source : Watts et Zimmerman (1978, p.115).

La lecture des éléments contenus dans la figure ci-dessus, dégage les situations suivantes :

1° L'Influence des coûts politiques : La société commerciale est en relation avec son environnement et en particulier avec les différents intervenants institutionnels. Ainsi, les actions et/ou propositions des gouvernements, des hommes politiques et des groupes de pression peuvent l'influencer. Le pouvoir politique a un poids particulièrement important puisqu'il est en mesure d'ajuster le niveau de la charge fiscale pesant sur les sociétés (Herrbach O., 2000, p.3). En ce sens, Watts et Zimmerman (1978, p.115) pensent que : « *les détenteurs du pouvoir politique doivent assurer le financement des politiques publiques, or, il est moins préjudiciable, d'un point de vue électoral, d'accroître les prélèvements sur les entreprises que sur les citoyens* ».

Dans ces conditions, plus les sociétés commerciales sont visibles (profit, chiffre d'affaires, masse salariale élevée, activité internationale, etc.) plus elles risquent d'être fortement taxées. Ainsi, Jeanjean (2002, p.24) conclut que : « *les entreprises les plus visibles sur le marché politique (en raison de leur comportement ou de leur rentabilité) ont intérêt à éviter de publier des résultats trop importants dans la mesure où cela légitimerait l'imposition de coûts politiques* ».

Les coûts politiques dont il est question se mesurent en fonction des dispositions fiscales particulières applicables à divers produits et charges pour dégager le résultat fiscal (Colasse B., 2010, pp.231-232), sous contrainte des divergences entre dispositions fiscales et règles comptables, *via* les corrections extracomptables, par réintégrations et déductions (Ablet L. G. et al., 2008, p.29), portant sur :

- ❖ Les réintégrations qui augmentent le résultat comptable, calculé à partir des :
 - Charges normalement comptabilisées, mais non déductibles (dépenses somptuaires, rémunération de l'exploitant individuel, amendes et pénalités, ...)
 - Charges précédemment déduites, mais imposables au titre de l'exercice (dépenses d'études et de prospection à l'étranger prévue par le Code des impôts) ;
 - Produits dont l'imposition a été différée et qu'il faudra rattacher à l'exercice : plus-values d'immobilisation à réinvestir, etc.).
- ❖ Les déductions qui réduisent le résultat comptable, calculé à partir des :
 - Produits non imposables au cours de l'exercice, mais qui le seront plus tard (plus-values de cession d'immobilisation à réinvestir, réalisées au cours de l'exercice) ;
 - Produits non imposables (dividendes net d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières) ;
 - Charges réintégrées au cours des exercices précédents, mais à déduire au titre de l'exercice (reprise de provision précédemment réintégrée).

Les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre qui sont sensés maîtriser le fisc, adoptent des comportements maximisateurs en faveur de leurs actionnaires/associés. Ceci engendre des conflits d'intérêts quant à l'impact de la fiscalité sur l'investissement et le comportement financier, comme l'attestent les études empiriques (Hall et Jorgensen (1967) ; Coen (1971) ; Feldstein et Flemming (1971) et Summers (1981). Dans cette veine, plusieurs papiers théoriques (King (1974) ; Auerbach (1979 et 1983) ; Edwards et Keen (1985) ont examiné la dépendance du coût du capital et la taxation personnelle des investisseurs et de l'entreprise en accusant la significativité des sources de financement et les contraintes légales (Dammak S., 2006, p.49).

C'est pourquoi, en intégrant la dimension fiscale à la stratégie d'entreprise, Wolfson et Scholes (1992) ont adopté une optique de planification globale, en mettant en évidence l'importance des coûts non fiscaux, car en plus des considérations fiscales, les firmes déterminent leurs structures du capital de manière à ce que les conflits potentiels des intérêts entre gestionnaires, actionnaires et créanciers soient minimisés (Dammak S., 2006, p.87).

2° Le contrat de prêt contenant des clauses restrictives : ce type de clauses est fréquent en Amérique du Nord, beaucoup moins en Europe et en Afrique. Ces clauses sont indexées sur des ratios comptables dont il ne faut pas dépasser certains seuils sous peine d'engendrer une renégociation du contrat. En ceci, Watts et Zimmerman (1986, p.216) disent que : « *Ceteris paribus, plus une firme a un ratio dette sur fonds propres élevé, plus cette firme aura tendance à sélectionner des procédures comptables qui reportent les profits des périodes futures vers la période actuelle* ». Il en est de même pour d'autres auteurs qui pensent que : « *le niveau d'endettement, même en l'absence de clauses contractuelles, est une mesure des pratiques comptables* » (Dechow P. et al., 1996, p.14).

3° Le contrat de rémunération du dirigeant : pour éviter un comportement opportuniste du manager allant à l'encontre des intérêts des actionnaires/associés, une part de sa rémunération est indexée sur la performance de la firme. Or, les chiffres issus de la comptabilité dépendent des méthodes comptables retenues et le dirigeant peut influencer ces choix. Dans ces conditions, si le résultat dépend des pratiques choisies, les dirigeants bénéficiant de contrats d'intéressement devraient préférer celles qui accroissent les résultats (Raffournier B., 1990, p.139). En d'autres termes, selon Watts et Zimmerman (1986, p.208) : « *Ceteris paribus, les managers des firmes où il existe un contrat d'intéressement (bonus) sont plus susceptibles de choisir les procédures comptables qui reportent le résultat des périodes futures vers la période courante* ».

En mobilisant la TPC dans cette thèse, notre objectif est de rendre compte des facteurs associés au niveau d'application des normes et principes du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo, et à l'instar du constat d'Holthausen (1990), nous plaçons la recherche dans la perspective de l'efficience contractuelle tout en prenant en considération l'opportunisme des managers (gestionnaires). Sans passer en revue de toutes les études sur la comptabilité qui ont mobilisé la TPC dans cette perspective, nous nous focalisons sur quelques auteurs qui ont parlé du SYSCOHADA, tels que :

- Djossa Tchokote (2009) dans sa thèse sur « *La diffusion du SYSCOHADA : conception des principes et déclinaison des pratiques* », a soulevé l'hypothèse d'une relation significative entre la formation des comptables salariés et des dirigeants et le niveau de complexité du système de comptabilité générale. Selon lui, les dirigeants qui connaissent les innovations comptables et qui ont appris comment, pourquoi et dans quelles circonstances elles peuvent être utiles, s'en servent plus que les autres (...) et les états financiers qui font la reddition des comptes aux autorités fiscales, informent les décideurs et les partenaires (actionnaires, banquiers, créanciers) (...) dans l'objectif de garantir « *la sécurité fiscale, la prise de décision et le respect des normes* » du SYSCOHADA.
- Muka Tshibende (2009) dans sa thèse sur « *L'information des actionnaires, source d'un contre-pouvoir dans les sociétés anonymes de droit français et du périmètre OHADA* », aborde les aspects relatifs à la TPC et la TNIS. Selon cet auteur, c'est l'information financière qui relie les parties prenantes à l'entreprise et guide leur décision d'action ou d'inaction.
- Klutsch et Nguema (2010) abordent la TPC en mettant l'attention sur les avantages incontestables du SYSCOHADA, même s'ils ont reproché le déficit de gouvernance des organismes créés pour cette fin. Selon eux, tant les professionnels de la comptabilité que les entreprises et les gouvernements de la région ont immédiatement cerné les avantages fournis par le droit comptable de l'OHADA qui offre une bonne comparabilité des états financiers d'un pays à l'autre et d'un secteur à l'autre. Pour eux, les dispositifs du SYSCOHADA s'imposent sur un grand nombre de pays pour faciliter déjà, l'accès aux marchés de capitaux depuis son adoption en 2000 ; à savoir la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières d'Abidjan (BRVM), la Bourse des Valeurs Mobilières d'Afrique Centrale de Libreville (BVMAC) et le Douala Stock Exchange du Cameroun et permet enfin, disent-ils, de mieux apprécier le poids des opérateurs économiques transnationaux dans la région, grâce aux techniques de consolidation et de combinaison des comptes.
- Keudje Paméni (2013), dans son mémoire intitulé « *L'image fidèle de l'entreprise en droit OHADA* » a fait allusion à la TPC, via la théorie d'agence. Selon lui, le dépassement de l'apparence normalisée par la réalité personnalisée de l'information financière correspond à la naissance de l'accord ; la réalisation substantielle étant l'expression matérielle de cette intention qui correspond à l'exécution du contrat. Et en reproduisant Pasqualini, il dit que : « *...les comptables optent pour la réalité substantielle puisqu'ils comptabilisent*

l'exécution du contrat et non les engagements contractuels », car, dit-il, la comptabilité privilégie l'aspect substantiel dans le cas où il ne coïncide pas avec la réalité formelle.

- Hangi B. (2013) dans son mémoire de DÉA intitulé : « *Essai de mise en application du Système comptable OHADA par les entreprises de Sous-traitance de Bukavu. Cas des sociétés Cinamula, Diphil et Zuki* », soutient qu'une fois que le SYSCOHADA est bien appliqué en RD Congo, il y aurait lieu de s'attendre à ce que la comptabilité assume ses fonctions principales : *la fonction d'aide au contrôle et la fonction d'aide à la décision*, pour justifier l'interaction entre la comptabilité et la gouvernance des entreprises ».
- Ewane Motto C. (2015) dans sa thèse sur « *La gouvernance des sociétés commerciales en droit OHADA* », associe la théorie de la gouvernance à la théorie politico-contractuelle, lorsqu'il a abordé l'influence étatique sur les actions des sociétés commerciales et la réaction des dirigeants sociaux à ladite influence. Il a aussi précisé que sur le plan juridique, le législateur de l'OHADA a pris en compte à la fois les exigences du gouvernement d'entreprise dont la transparence est l'un des objectifs majeurs à atteindre pour assurer la plus grande sécurité des investisseurs, l'équité et l'obligation de rendre compte. Ces objectifs majeurs incluent aussi les exigences internationales, autour de la question du pouvoir dans les sociétés commerciales, au-delà de la question de la répartition du pouvoir prévu par l'AUSCGIÉ. Sur le plan sociologique, il a examiné tous les moyens mis en œuvre par les États membres de l'OHADA pour l'amélioration de l'État de droit, du droit de propriété, des droits de l'homme, et le respect des standards internationaux de la gouvernance d'entreprise, qui sont imposés comme référence à l'échelon international.
- Hangi B., (2017) dans son article intitulé « *L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière : Quid de son appropriation par les professionnels du chiffre de la RDC ?* », évoque les divers facteurs avancés pour justifier l'absence de l'image fidèle des états financiers établis ou certifiés respectivement par les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre congolais. Cet article a considéré les facteurs et/ou les pesanteurs d'ordre politique, professionnel et sociologique qui sont en lien direct avec la volonté des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre de pérenniser leurs relations avec l'entité et de sécuriser ses revenus et ses chances d'être financée ou d'obtenir de nouveaux partenaires. Il a été noté d'autres causes, liées à la problématique du basculement du PCGC vers le SYSCOHADA, sans tenir compte de la dimension et de la réalité

sociopolitique et économique du pays, le déficit de formation et l'absence de mesures de « durcissement » de la réglementation comptable pour l'élaboration des états financiers.

Tout de même, la question de la non-application ou de la mauvaise application de certains dispositifs de l'OHADA semble à notre connaissance, n'avoir pas encore été traitée. C'est pourquoi, au-delà de l'observation, l'objectif de critique et de compréhension des informations contenues dans les états financiers et dans d'autres documents exploités, constitue un apport de premier ordre concernant notre étude. Celle-ci aborde la TPC pour observer et comprendre les décisions managériales prises lors de la première application du SYSCOHADA au regard de l'image fidèle des sociétés commerciales de la RD Congo.

La revue théorie ne nous ayant pas permis d'appréhender de publication similaire, la présente thèse constitue à notre avis, un premier pas au sujet du basculement du PCGC vers le SYSCOHADA et l'objectif de l'image fidèle qu'il promeut en vertu cardinale, en dégagant les mérites et les limites constatés, à la suite desquels nous avons proposé une voie de succès.

Néanmoins, il nous semble que si la TPC peut éclairer le phénomène de façon considérable, son outillage ne peut nous permettre de saisir de manière globale la première application des dispositifs du SYSCOHADA en RD Congo. En effet, l'efficacité contractuelle et l'opportunisme des managers sont des axes explicatifs très ciblés et il nous semble qu'en nous focalisant uniquement sur les hypothèses de la TPC, nous omettrions des voies d'explications, pourtant comme le dit Hem (2002, p.10) : *« l'action économique est immergée dans un contexte social et ne peut être expliquée par les seules motivations individuelles »* ; ce qui nous pousse à aborder le phénomène de manière conventionnelle puis contextuelle et socio-institutionnelle.

1.2.2. La théorie des conventions pour des choix comptables

Sans approfondir l'historique de la théorie des conventions, il est utile de mentionner que c'est en 1936 qu'on a attribué à l'économiste Keynes, la primauté de l'usage de la notion de convention appliquée au fonctionnement des marchés financiers. Le logicien Lewis (1966) défend sa thèse de doctorat sur l'analyse des conventions linguistiques à partir de la théorie des jeux. C'est de là que Schelling (1977) s'est intéressé à la coordination spontanée entre ces deux acteurs, qui a justifié la transdisciplinarité de la convention au cœur de réflexion de courants de recherches hétérogènes sans pour autant être appropriée par l'un d'eux (Demaria S., 2008, p.105).

Pour rappel, cette notion de convention a été définie en 1936 par Keynes en ces termes : « *Dans la pratique, nous sommes tacitement convenus, en règle générale, d'avoir recours à une méthode qui repose à vrai dire sur une pure convention. Cette convention consiste essentiellement dans l'hypothèse que l'état actuel des affaires continuera indéfiniment à moins qu'on ait des raisons définies d'attendre un changement* » (Keynes M. J., 1969, p.167).

Keynes a démontré que cette logique mimétique tend à se répandre, car tous les acteurs, qu'ils connaissent ou non la valeur fondamentale d'un titre, prennent leurs décisions en fonction des autres. Selon lui : « *la sagesse universelle enseigne qu'il vaut mieux pour sa réputation échouer avec les conventions que réussir contre elles* ». Il multiplie les exemples qui ont fait date, « *les experts et les ignorants* », « *le concours de beauté* »,... pour étayer sa vision de la décision fondée sur le mimétisme conventionnel (Keynes J. M., 1969, p.172).

Cette convention keynésienne, appliquée au marché financier, permet de décider de manière mimétique, en supposant la stabilité de l'état des affaires. Elle est donc un modèle particulier de dispositif de coordination des acteurs, et lorsqu'elle est appliquée au marché financier, elle est empreinte de limites liées à son application exclusivement destinée à la prise de décisions financières.

Le second auteur clé pour l'approche conventionnaliste est David Lewis qui, contrairement à Keynes, a étudié les conventions ordinaires. Néanmoins, comme le note Batifoulier (2002, p.1) ; l'objectif de Lewis n'est pas de proposer une théorie des petites décisions quotidiennes, mais de « *rendre compte des conditions dans lesquelles des individus rationnels parviennent à se coordonner de manière spontanée sans accord préalable* ».

Au fait, Lewis prend comme point de départ la volonté des individus d'organiser leurs relations dans différents domaines de la vie. Or, plusieurs possibilités de coordination se présentant aux acteurs, la solution adoptée sera certainement arbitraire. Cette solution est la convention de Lewis, prise au sens d'une régularité de comportement où chacun se conforme au comportement qu'il croit que l'autre adoptera, dans le respect des six critères qu'il a établis, en considérant que :

1. Chacun se conforme à la convention ;
2. Chacun croit que les autres se conforment à la convention ;
3. Cette croyance que les autres se conforment à la convention donne à chacun une bonne et décisive raison pour se conformer à la convention ;

4. Tous préfèrent une conformité générale à la convention plutôt qu'une conformité légèrement moindre que générale ;
5. Il existe au moins une alternative à la convention ;
6. Les faits énumérés de 1 à 5 sont affaires de savoir commun : *Common Knowledge* (CK).

L'objectif du CK lewisien est de rendre publiques les conditions d'existence de la convention et d'assurer ainsi sa stabilité et *permettre de supprimer le doute*. La stabilisation de la convention est pour Lewis un passage nécessaire. Lorsque tous les acteurs sont imprégnés par l'ensemble de caractéristiques conventionnelles, ils acquièrent la conviction que la convention en question est la solution reconnue. Ce que, la convention dans l'entendement de Lewis, concerne les membres d'une population placés dans une situation récurrente, qui fondent (...) leurs décisions sur la saillance et la force du précédent (Demaria S., 2008, p.108).

Ainsi dit, « *la convention est un ensemble de repères socialement construits, permettant aux individus de résoudre des problèmes récurrents en coordonnant leurs comportements dans un espace normé* » afin d'en assurer la compatibilité (Amblard M., 2003, p.168). Quant à la convention comptable, « *le problème n'est pas d'apporter une vérité comptable objective qui engendrerait la confiance comme le pensent la plupart de praticiens et de nombreux auteurs comptables, mais d'apporter une croyance, un bien commun, une référence commune qui permettrait aux principaux acteurs et à un moment donné, de dialoguer, de s'affronter, d'effectuer des transactions, de négocier, ...* » (Capron M., 1990, p.79).

Alors, une convention s'identifie selon deux éléments, à savoir (Gomez P.- Y., 1996, p.193) :

- 1) L'énoncé qui véhicule un contenu donnant du sens à la convention : « *À quoi sert-elle ? Comment s'organise-t-elle ? Qu'exclut-elle de son champ ?* ».
- 2) Le dispositif matériel qui assure techniquement le transfert d'information sur l'existence de la convention auprès de chaque individu.

1.2.2.1. Le conventionnalisme et le rejet de la théorie économique classique

L'économie des conventions s'est développée en réaction à la théorie économique classique du fonctionnement des marchés régulés par un prix fixé *deus ex machina*. Elle a de même rejeté l'approche néoclassique qui assimile la firme à un point et un automate et l'approche contractualiste qui associe le phénomène entrepreneurial à une cascade de relation d'agence régie par des contrats. Ceci est parce qu'un conventionnaliste, acquis à une vision simonienne reconnaît que l'acteur a des capacités cognitives limitées et qu'il vise un choix considéré

comme satisfaisant et non optimal, ayant l'idée que la coordination des actions ne peut se faire sans un cadre commun, c'est-à-dire un ensemble de repères et de ressources partagées par les individus (Biencourt, O. et al., 2001, p.201).

A- Les apports de la théorie des conventions à la recherche sur le SYSCOHADA

Les multiples fonctions de la firme peuvent être disséquées sous l'angle conventionnel. D'ailleurs, plusieurs chercheurs se sont engouffrés dans cette voie, même si dans l'espace OHADA il n'y a que peu d'écrits, parmi lesquels, celui de :

- Loukakou (2006) sur « *Les conventions réglementées dans les sociétés commerciales de l'espace OHADA* », où il mentionne que les conventions doivent prévoir les dispositifs qui limitent les conflits d'intérêts et les abus des dirigeants en faveur des actionnaires ou associés majoritaires au détriment de minorités, et que les commissaires aux comptes seraient désignés par l'autorité du Tribunal de commerce pour jouir d'une autonomie, au lieu qu'ils soient proposés à l'Assemblée générale par les dirigeants sociaux.
- Djossa Tchokote (2009), dans sa thèse sur « *La diffusion du SYSCOHADA : Conception des principes et déclinaison des pratiques* », a démontré le caractère universel des conventions établies pour réaliser les objectifs des états financiers des PME, par rapport à leurs principaux utilisateurs, notamment les actionnaires-investisseurs et l'administration fiscale. Il a aussi mentionné le respect des règles sociales, (...) en fonction des conventions qui guident la compréhension des états financiers (...).
- Keuffi (2010) dans sa thèse sur « *La régulation des marchés financiers dans l'espace OHADA* », considère la convention comme la recherche d'une meilleure crédibilité internationale, capable d'endiguer « *la crise de légitimité* » à laquelle sont régulièrement confrontées les activités financières.

Ainsi, la comptabilité comme toute représentation, elle est réalisée pour le compte d'un individu (*le dirigeant*), à destination d'un tiers (*l'actionnaire*) et régie par des pratiques communément admises par les membres de la profession, rendant ainsi possible une homogénéité de l'information comptable diffusée aux parties prenantes (Loukakou D., 2006, p.330). Outre cela ; sur le terrain, « *le comptable oriente ses actes en se référant à un ensemble de pratiques communément admises dans sa profession, les conventions comptables* » (Amblard M., 2004, p.50), telles qu'elles ressortent dans le tableau ci-après :

Tableau n° 1. Taxinomie de conventions comptables

Les conventions comptables	
Conventions d'observation	Elles permettent de délimiter le champ de l'entité comptée.
Conventions de procédure	Elles sont constituées des conventions de la partie double et de présentation des comptes.
Conventions de rattachement	Elles indiquent au comptable que tout produit ou charge doivent être rattachés à l'exercice concerné.
Conventions de prudence	Elles sont destinées à prescrire une appréciation « raisonnable » des faits.
Conventions de reconnaissance	Elles permettent de comptabiliser les produits lorsqu'ils sont acquis et les charges quand elles sont engagées.
Conventions de qualification	Elles permettent au praticien de repérer dans un flux, ce qui correspond à une charge ou à un produit.
Conventions de mesure	Elles sont composées de la convention de quantification monétaire et de la convention du coût historique.

Source : Amblard M., (2004, p.25).

De ce qui précède, l'approche conventionnaliste semble à même d'éclairer le processus d'adoption et d'application du SYSCOHADA en RD Congo. Toutefois, il apparaît que la dimension institutionnelle est omise par ce courant, même si les conventionnalistes s'accordent sur le fait que l'acteur est enchâssé dans un collectif et qu'il n'agit pas de manière complètement autonome, l'action économique étant immergée dans un contexte social et ne pouvant être expliquée par les seules motivations individuelles (Heem G., 2002, p.10). Au regard de notre étude, les instances institutionnelles ont eu beaucoup d'influences sur les pratiques comptables, l'adoption des normes du SYSCOHADA étant avant tout une décision politique et institutionnelle³ qui affecte la communauté comptable (CPCC, entreprises, praticiens, ordre des experts comptables et comptables agréés, commissaires aux comptes, etc.). Ceci étant, il est utile de recourir aussi à la théorie néo-institutionnelle sociologique.

1.2.3. La théorie néo-institutionnelle sociologique et les applications comptables

La TPC et la TC adoptent une perspective explicative centrée sur l'acteur, tout en admettant que le collectif et les institutions peuvent l'influencer. Cependant, le poids du contexte institutionnel n'y est pas développé. C'est pourquoi pour porter un regard complet sur le phénomène d'émigration aux normes du SYSCOHADA, nous mobilisons la théorie qui permet d'aborder les influences institutionnelles sur les choix d'applications comptables.

³Il s'agit des mesures issues du dialogue intercongolais de Sun city de 2002, annoncées par le Président de la république en 2004, suivi du dépôt des instruments juridiques d'adhésion par le Ministre de justice, le 13 juillet 2012, de l'adhésion effective, le 12 sept. 2012 et de l'application effective par la communauté juridique, comptable et structurelle à partir du 1^{er} janvier 2014 pour le droit comptable OHADA.

1.2.3.1. Apparition de la théorie néo-institutionnelle sociologique et son envol en gestion

Trois phases essentielles marquent l'histoire du néo-institutionnalisme (Barbu E., 2006, p.27) :

- Une première période de 1880 à 1940 qui a vu l'émergence d'un courant institutionnaliste sans liaison avec les organisations dans les domaines de l'économie et de la sociologie.
- Une deuxième phase de 1940 à 1970, au cours de laquelle apparaissent les premiers travaux reliant cadre institutionnel et organisations ;
- Enfin, la troisième période de 1970 à nos jours consacre la naissance de véritables théories néo-institutionnalistes en économie et leur utilisation en sciences de gestion.

De ces dernières théories, on déduit que les institutions comprennent toute sorte de contraintes que les êtres humains conçoivent pour encadrer les interactions humaines. Ces contraintes incluent ce qu'il est interdit de faire (aux individus), et parfois, dans quelles conditions quelques individus sont autorisés à entreprendre quelques activités. En d'autres termes, elles sont le cadre dans lequel les interactions humaines ont lieu, telles qu'elles sont classées en quatre catégories, à savoir (Kpodar K., 2010, p.15) :

1. **Les institutions légales** qui déterminent le type de système légal, la définition et l'application des règles de loi, en particulier les droits de propriété ;
2. **Les institutions économiques** qui définissent l'ensemble des règles qui gouvernent le processus de production, d'allocation et de distribution des biens et services, y compris les règles de régulation des marchés ;
3. **Les institutions politiques** qui se rapportent au type de système politique et aux règles électorales ;
4. **Les institutions sociales** qui couvrent habituellement les règles ayant trait à l'accès à l'éducation, à la santé et au système de la sécurité sociale.

D'origine latine, *institutio*, signifie « disposition, arrangement », que nous essayons de définir à la lumière de :

- Scott (1991, p.48) qui souligne que « *les institutions sont des structures sociales composées d'éléments cognitifs, culturels, normatifs et réglementaires ayant atteint un haut degré de résilience : les institutions inspirent la stabilité, mais sont sujettes au processus de changement à la fois incrémental et discontinu* » ;
- Brousseau (2000, p.18) qui propose une dichotomie des institutions en les différenciant selon leur nature publique ou privée. Selon lui, « *les institutions publiques et générales s'imposent aux agents qui sont de leur ressort, tandis que les institutions privées et spécialisées sont fondées sur un principe d'adhésion volontaire* » ;

- Fligstein (2001, p.108) qui considère l'institution comme « *un système de règles et de sens partagés, qui définissent les relations, aident à définir la position de chacun au sein de ces relations, et qui guident les interactions, en donnant aux acteurs des structures cognitives et des significations pour interpréter le comportement des autres* ».

En tenant compte de ces trois définitions, notre thèse considère que le processus de normalisation comptable s'est effectué autour des deux types d'institutions, mêlant ainsi instances publiques et privées autour de l'objectif d'homogénéisation des pratiques comptables des États-parties de l'OHADA. Le but visé est d'augmenter sa légitimité et ses chances de survie, par l'influence de l'environnement, et ce, sans aucun lien avec la valeur intrinsèque de ses politiques, procédures et pratiques.

1.2.3.2. De l'institutionnalisme au néo-institutionnalisme

L'intérêt du nouvel institutionnalisme réside dans le fait que ses hypothèses (*isomorphisme coercitif, normatif ou mimétique, entre autres*) en expliquent une plus grande partie, concluant que « *les comportements organisationnels sont affectés par l'environnement institutionnel et pas seulement par les caractéristiques de l'entreprise* » (Maurice J., 2012, p.78). C'est pour cette raison que Selznick (1996, p.277) se prononce en faveur de travaux reliant les préoccupations de l'ancien et du néo-institutionnalisme en s'appuyant sur des thèmes qui leur sont communs, tels que : « *les questions d'Accountability et de responsabilité, de bureaucratie publique et privée, de régulation et d'autorégulation, de management et de gouvernance ainsi que de nombreux autres thèmes qui ont requis une nouvelle compréhension de la politique administrative, légale et morale* ».

1.2.3.3. L'approche néo-institutionnelle sociologique

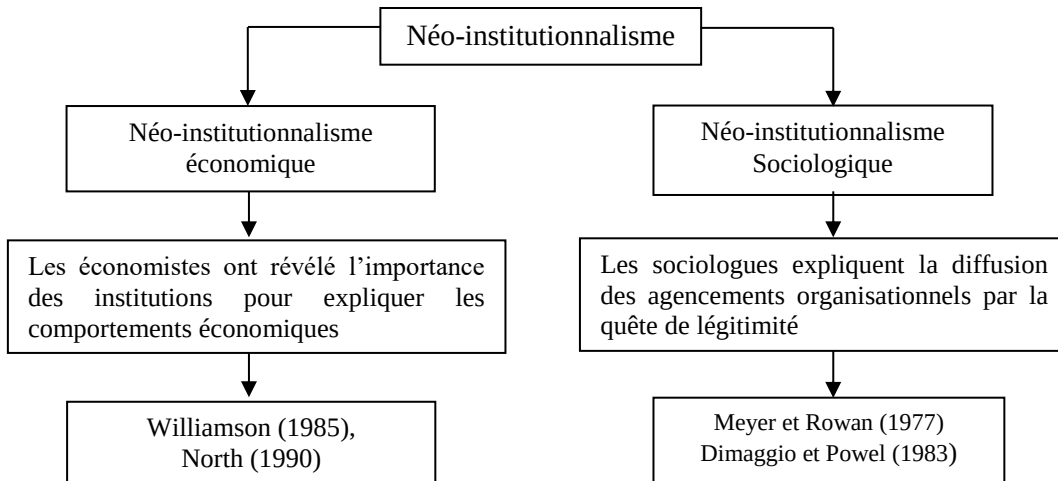
La Théorie néo-institutionnelle peut s'étudier dans son acception sociologique et économique, voire historique. Les deux axes de recherches les plus fréquemment explorées concernent la Théorie néo-institutionnelle économique (TNIé) et la Théorie néo-institutionnelle sociologique (TNIs). Ces deux acceptions expliquent respectivement, grâce aux institutions et au processus d'institutionnalisation, les comportements économiques et la légitimation des comportements organisationnels. Nous avons retenu l'approche sociologique des institutions pour deux raisons principales :

- La TNIs permet d'éclairer le processus de décision au regard des structures institutionnelles;

- La TNIé centre son approche sur les relations contractuelles, ce qui en soi est relativement proche de la démarche politico-contractuelle, que nous avons déjà retenue.

Sans présenter les principaux concepts de la théorie néo-institutionnelle sociologique, il sied de préciser ses divergences avec l'approche économique, à partir du schéma ci-dessous.

Figure n° 3. Les branches du néo-institutionnalisme



Source : Desreumaux A., (2004, p.30).

En somme, nous estimons que la TNIs sera plus à même d'apporter un éclairage novateur pour aborder la notion d'image fidèle au regard de l'information comptable publiée par les sociétés commerciales de la RD Congo, assujetties à la mise en place du référentiel comptable OHADA. Nous nous référerons aux œuvres des auteurs néo-institutionnalistes quant à la légitimité pragmatique (*pouvoir coercitif des institutions*) et cognitive (*comportement conforme aux attentes de l'environnement*). Le rôle coercitif est tenu par les actionnaires, les marchés et les clients qui sanctionnent l'entreprise qui ne se conforme pas aux comportements institutionnalisés, alors que la légitimité cognitive consiste à adopter un comportement conforme aux attentes socioculturelles (Bourgeois C., 2006, p.7).

Quant à *l'isomorphisme normatif*, il fait référence aux pressions existant dans un secteur d'activité. Les organisations sont influencées par des normes professionnelles incitant les membres d'un secteur, d'une branche ou d'une communauté à s'y conformer. L'isomorphisme normatif est intimement lié à la professionnalisation définie comme : « *l'ensemble des efforts collectifs des membres d'une profession pour définir leurs conditions et méthodes de travail et établir une base légitime à leurs activités, leur garantissant un degré d'autonomie suffisant* » (DiMaggio P. et al., 1983, p.152). Le degré de professionnalisation

d'un secteur est primordial pour comprendre les pressions institutionnelles (Mezias S., 1990, p.442), principalement :

- Les dispositifs éducatifs formels issus des formations universitaires et
- La croissance des réseaux professionnels par lesquels les modèles organisationnels se diffusent.

En effet, l'isomorphisme normatif prend en considération les contraintes issues des réseaux professionnels et des organismes de formations sur les managers des firmes. Les dirigeants des organisations sont souvent issus des mêmes universités ou grandes écoles et ont gardé des liens avec d'anciens camarades par le biais d'associations d'anciens élèves. De sa part, la vie économique abonde d'associations regroupant les experts de chaque domaine (FEC, CPCC, ONEC, etc.).

Ainsi, ce sont des pressions sociales qui ont des effets sur les décisions prises par les managers des organisations (Demaria S., 2008, p.143). Les influences se retrouvent au sein des firmes par le biais du recrutement des collaborateurs ; l'entrée de nouveaux collaborateurs pouvant contribuer à la diffusion de modèles normatifs par l'intégration de membres ayant une expérience et des pratiques non appliquées dans le groupe. La professionnalisation, quelle que soit son origine, conduit à l'uniformité, car elle produit des individus qui réagissent de manière quasi identique (Mezias S., 1990, p.442). Les membres d'une profession agissent en conformité avec les normes produites par la structure sociale et non en fonction d'un optimum économique, pendant que dans le cadre de l'isomorphisme mimétique, l'incertitude est le puissant vecteur d'imitation.

1.2.3.4. La théorie néo-institutionnelle sociologique et les recherches en SYSCOHADA

La TNIs permet de comprendre les formes organisationnelles, les stratégies ou les choix effectués au regard des pressions institutionnelles subies par la firme. Notre étude se focalise sur l'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo vis-à-vis de l'image que donnent les états financiers qu'elles présentent aux parties prenantes et à bien d'autres utilisateurs d'information financière. En empruntant l'idée de Richardson (1987, pp.341-355), nous soulignons le rôle de légitimation attribué à la comptabilité d'entreprise vis-à-vis de son environnement, en conciliant les travaux qui s'inscrivent dans une perspective institutionnelle, parmi lesquels, figurent les études de Meyer (1986) ; Mezias (1990) ; Tournon (2002) ; Huynh Thi (2004) ; Fogarty et al. (2005) ; Barbu (2006) et Bampoky (2013).

Notre thèse vise à comprendre comment les sociétés commerciales de la RD Congo se sont positionnées face aux dispositifs (postulats, normes et principes) innovés par le SYSCOHADA et quels ont été les déterminants des décisions des *stakeholders* desdites sociétés. La TNI nous permet d'aborder la problématique de l'image fidèle dans le cadre du SYSCOHADA par rapport à son application par les sociétés commerciales de la RD Congo, qui semblent avoir été influencées par des pressions externes (*les organismes de réglementation ou de régulation, la profession comptable, les autres entreprises du secteur*) qui ne sont pas prises en compte par la TPC et la TC. Ceci marie le propos de Desreumaux et Hafsi (2006, p.2) selon lequel : « *une théorie capable d'expliquer les comportements doit identifier les différences institutionnelles et l'expérience sociale des communautés, ...* ».

1.2.4. Positionnement du SYSCOHADA aux modèles comptables dominants

Le mode de régulation économique dominant détermine la nature du modèle comptable en vigueur dans un espace géographique à un moment donné. Ainsi, pour situer le SYSCOHADA, il nous revient de jeter un regard sur l'affrontement des référentiels comptables qui ont deux grandes tendances : (1) *la forte proximité entre les modèles comptables « anglo-saxons »* et (2) *le modèle dynamique pur avec le penchant des modèles comptables « continentaux » pour le modèle statique* (Collette et Richard (2002, p.8). Ces traits caractéristiques des modèles comptables anglo-saxon et continental dégagent sa particularité (Ngantchou A., 2010, p.12).

La nécessité de positionner les référentiels périphériques naît logiquement de la résistance du modèle continental confronté à la concurrence du modèle anglo-saxon, comme l'ont souligné Hoarau (1995) et Richard (2000). La présentation faite par de nombreux auteurs, tend à identifier le SYSCOHADA comme un référentiel ayant amorcé une réconciliation certaine entre ces deux modèles comptables dominants (Pougoué P.- G. et al., 2011, p.1285). L'analyse du contenu des dispositions du SYSCOHADA permet de le situer à l'aune des référentiels dominants aux caractéristiques distinctes avec, d'une part les pays d'inspiration libérale ou anglo-saxonne à l'influence du droit coutumier et, d'autre part, les pays à Code de commerce et de droit écrit (modèle continental).

1.2.4.1. Les destinataires visés par le normalisateur : une comptabilité générale privilégiant l'information macroéconomique régionale

Sur ce point, le SYSCOHADA apparaît de prime abord comme une émanation de l'école continentale et de manière spécifique, de l'école française. La volonté de produire une

information non seulement externe, c'est-à-dire utile pour l'ensemble des tiers, mais également interne ou tournée vers le pilotage de l'entreprise, constitue une réplique du modèle dualiste que Richard et Collette (2002, p.68) identifient comme étant une spécificité du modèle français. Ce dualisme est à l'origine de la distinction académique très courante dans les pays francophones et consiste à distinguer la comptabilité générale de la comptabilité analytique de gestion (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.162).

Comme en France, la comptabilité générale du SYSCOHADA ne s'assimile pas à la comptabilité financière telle qu'envisagée dans le modèle comptable anglo-saxon. Selon la perspective retenue par le législateur de l'OHADA, la comptabilité générale a pour vocation de produire des informations utiles pour toutes les parties prenantes. Les solutions retenues sont telles que chaque utilisateur des données comptables puisse avoir à sa disposition, une information significative, de nature à l'aider à prendre des décisions importantes de son point de vue (Gouadain D., 2002, pp.85-99).

Au-delà de cette orientation générale, l'État apparaît à plusieurs points de vue comme le destinataire privilégié des données comptables (TPC). Cette préférence apparaît au niveau de l'approche d'évaluation des biens, avec bien entendu une certaine nuance. L'article 35 de l'AUDCIF stipule que « *La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation (...)* » (Issa-Sayegh J. et al., 2014, p.617) (TC). La référence à la convention du coût historique comme approche d'évaluation et l'évocation du principe de continuité renvoie en théorie au modèle dynamique ; la référence au plan comptable-cadre, permet de conclure que les données comptables sont censées servir à l'élaboration d'agréats macroéconomiques (TPC).

De cette suggestion, on déduit que la portée du plan comptable adopté par le législateur est bien plus importante, car la configuration de certains comptes laisse entrevoir la perspective d'une consolidation des données à l'échelle régionale. C'est le cas pour le compte « 601-Achat de marchandises », présenté ci-dessous, qui illustre ce propos.

Tableau n° 2. Structure du compte 601 et mise en évidence de la perspective régionale

Compte principal	Subdivisions	Détails	Libellés
60			Achats
	601		Achats de marchandises
		6011	Achats dans la région
		6012	Achats hors région
		6013	Achats aux entreprises du groupe dans la région
		6014	Achats aux entreprises du groupe hors région

Source : Ngantchou A., (2010, p.14).

Pratiquement, l'obligation de ventiler les achats selon qu'ils ont été réalisés dans la région ou hors région, inscrit le référentiel dans l'optique d'une comptabilité macroéconomique régionale. Cette option n'est du reste pas surprenante car les pays de l'OHADA, qu'ils soient de l'Afrique centrale ou de l'Afrique de l'Ouest, sont depuis plusieurs décennies engagés dans une logique d'intégration régionale (Ghislaine D., 2007, pp.370-372) (TNIs). Ainsi du point de vue des destinataires des données comptables, le SYSCOHADA reconduit le dualisme « Comptabilité générale/Comptabilité de gestion » propre à l'école comptable continentale.

1.2.4.2. La posture épistémologique sous-jacente à la modélisation de la réalité comptable

L'idée d'asseoir la modélisation comptable sur un plan comptable-cadre (Chart of Accounts) est intimement liée à l'école continentale (Allemagne, Espagne, France, Portugal, ...) et serait paradoxalement liée au développement des marchés financiers (Ngantchou A., 2010, p.15). La conception du plan comptable-cadre adopté par le législateur OHADA est très proche du modèle français où le plan comptable n'est pas seulement une liste de comptes, mais comporte également une terminologie et des règles relatives à l'enregistrement des opérations, à leur évaluation et des modèles de documents de synthèse (Gouadain D., 2002, pp.85-99).

Le SYSCOHADA repose également sur un cadre comptable conceptuel, trait caractéristique commun des modèles comptables anglo-saxons. Suivant l'ouverture opérée par le plan comptable français de 1982 et la loi comptable française du 30 avril 1983, le SYSCOHADA propose un dépassement du formalisme rigoureux du traitement des événements inhérents au plan, en précisant les principes comptables nécessaires aux dispositifs de fond et de forme pour l'obtention de l'image fidèle (Ngantchou A., 2010, p.16) (TC).

La considération donnée au cadre conceptuel doit cependant être nuancée. Il ne s'agit pas exactement d'une « *méta norme* », mais d'un dispositif censé enrichir le plan comptable-cadre là où le respect de la régularité formelle ne conduit pas à une image fidèle de la réalité. En d'autres termes, la démarche générale consiste pour le comptable à se conformer au plan comptable-cadre. Le recours au cadre conceptuel en fait une exception, pendant que l'institution des Notes annexes parmi les documents de synthèse constitue un premier dispositif à travers lequel, le comptable peut ajuster l'image légale à la réalité (J.O OHADA, AUDCIF, 2017, p.15) (TC/TNIs).

C'est à travers le principe anglo-saxon de prééminence de la réalité sur l'apparence (juridique) que le sens de l'interprétation du comptable doit être mis en œuvre dans le but d'enrichir

l'image issue du traitement planifié, ce qui est un emprunt typiquement anglo-saxon, car dans les pays où l'influence du droit romain est restée forte, la comptabilité doit prioritairement transcrire le droit (Masamba R., 2006, p.142) (TNIs).

1.2.4.3. Les formats et les contenus des états financiers : préférence pour le format en compte (tableaux en horizontal) et forte orientation vers la comptabilité financière

En envisageant l'entreprise sous l'angle juridique, le modèle continental débouche sur une vision essentiellement patrimoniale, propre à rendre compte de l'état des richesses créées ou de la richesse nette détenue par la personne physique ou morale à un moment donné. Le modèle anglo-saxon quant à lui se situe dans une perspective économique où l'entreprise est un outil de production, dès lors que la préoccupation urgente est d'évaluer l'efficacité productive et non l'état des richesses. Ces visions différentes se traduisent par des nuances fortes au niveau de la forme et du contenu des états financiers de synthèse comptable, mais que le SYSCOHADA tente de réconcilier (Ngantchou A., 2010, p.16) et permettre en même temps de réconcilier la comptabilité financière et la comptabilité fiscale (Deysine A. et Blandin L., 2016, pp.2-6)

A. Le format et le contenu du Bilan du SYSCOHADA

La préférence du législateur du SYSCOHADA est à la faveur du modèle continental (format en compte et tableaux) dont le mérite est de rendre plus aisées les comparaisons inter-entreprises et en même temps, de favoriser une synthèse à l'échelle macroéconomique. Suivant le format officiel (obligatoire pour toutes les entreprises), l'actif du Bilan comprend trois agrégats principaux : l'Actif immobilisé, l'Actif circulant et la Trésorerie-actif (Itoua J.-P., 2012, pp.145-162). À la différence du format courant dans les pays de tradition anglo-saxonne, l'actif du Bilan du SYSCOHADA comprend par ailleurs trois colonnes dont la première précise la Valeur brute des éléments, tandis que les deux dernières en donnent respectivement le montant cumulé des Dépréciations et la Valeur nette comptable (J.O. RDC, 2012, p.18). Le passif du Bilan quant à lui décrit les Ressources en distinguant les Capitaux stables (capitaux propres et dettes financières), du Passif circulant et de la Trésorerie-passif.

Le modèle continental dont le format de présentation du Bilan a été retenu par le législateur de l'OHADA, le Bilan est en général présenté selon une perspective juridique. L'Actif décrit alors les biens assortis d'un titre de propriété tandis que le Passif mentionne les dettes en dissociant les capitaux propres (dettes fictives) des dettes réelles (Ngantchou A., 2010, p.17). Le traitement suggéré des contrats de crédit-bail ou plus généralement l'évocation du principe

de prééminence de la réalité sur l'apparence, consacre cette ouverture du SYSCOHADA vers une approche économique de présentation du Bilan, au détriment de l'approche juridique dominante en contexte continental.

Dans ces conditions, si le contenu informationnel du Bilan comptable est compatible à l'analyse de la rentabilité financière (comptabilité financière), son exploitation dans une optique fiscale ou d'appréciation de la solvabilité, impose au préalable des retraitements considérables. Au total, du point de vue de la forme, le Bilan du SYSCOHADA conserve l'approche continentale en rendant obligatoire sa configuration. Mais du point de vue du contenu, la perspective retenue est celle du modèle anglo-saxon, car le contenu du Bilan renvoie à une « comptabilité financière en coût historique » (Ngantchou A., 2010, p.17).

B. Le format et le contenu du Compte de résultat du SYSCOHADA

Dans une perspective de réconciliation des divergences comptables à l'échelle internationale, le compte de résultat du SYSCOHADA apparaît comme l'exemple d'une parfaite synthèse des tendances dominantes. Du modèle anglo-saxon, le SYSCOHADA retient pour définition du résultat, la distinction entre éléments ordinaires et éléments extraordinaires affectant l'actif. En réalité, la comparaison se limite à cette distinction puisque le modèle anglo-saxon a longtemps hésité quant au contenu à donner au concept de résultat auquel se trouvent associées plusieurs définitions.

Au sens large, le résultat en contexte anglo-saxon s'apparente à un indicateur de performance de l'outil de production qu'est l'entreprise (*All inclusive concept*), mais au sens étroit, il s'agit d'une mesure de la performance par rapport aux apporteurs de capitaux (*Current operating concept*). Sur une période plus récente, la distinction tend à opposer le résultat dérivé de la variation des éléments du Bilan (*Comprehensive income*) de celui obtenu à partir du Compte de résultat lui-même (*Net income*) (Ngantchou A., 2010, p.17).

Par rapport à la classification des éléments du résultat, le SYSCOHADA adhère au critère de classement des Charges et des Produits selon leur nature (achat, vente, amortissement, transport, impôts et taxes, sous-traitance, ...) alors que le modèle anglo-saxon privilégie un classement des Charges et des Produits selon la fonction ou si l'on préfère, selon le niveau d'intervention de la charge dans le calcul du coût de revient. L'alignement qui y est opéré par le législateur est conforme à la pratique comptable continentale et française en particulier. Au-delà de l'opposition entre éléments ordinaires et éléments extraordinaires du résultat, le

SYSCOHADA reprend à son compte les trois niveaux de calcul du résultat connus en France (Exploitation, Financier et Extraordinaire) (Ngantchou A., 2010, p.17).

C. Le Tableau des flux de trésorerie du SYCOHADA : Un Positionnement Anglo-Saxon

L'idée de présenter un état de synthèse comptable faisant apparaître à côté du Bilan et du Compte de résultat, une explication sur l'origine des Ressources et des Emplois, est née aux États-Unis en 1971. C'est en effet en cette année que *l'Accounting Principle Board* (APB) a obligé les entreprises à publier un Tableau de financement (*Statement of Changes in financial position*). Ce tableau a été remplacé par le Tableau de flux de trésorerie (*Statement of cash flows*) en 1987, tandis qu'en 1997, il a été consacré par la norme IAS1. En Europe c'est seulement à partir de la 4ème directive que le Tableau de financement s'est imposé parmi les états de synthèse comptable. Ainsi, le Plan Comptable Général français de 1982 (révisé en 1999), a publié un modèle de Tableau de financement basé sur l'analyse de la variation du Fonds de roulement, du Besoin en fonds de roulement et de la Trésorerie.

Il apparaît ainsi que le Tableau de financement est avant tout d'émanation anglo-saxonne ou plus précisément anglo-américaine (Tchidi Kokou C., 2010, pp.37-38). La configuration du Tableau financier des ressources et des emplois, suggérée par le SYSCOHADA depuis 2000, remplacé à ce jour, par le Tableau des flux de trésorerie, est proche du PCG français de 1982.

Ce Tableau s'emprunte aux normes IFRS et fait apparaître la Trésorerie nette en début d'exercice, les Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, les Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement, les Flux de trésorerie provenant des capitaux propres, les Flux de trésorerie provenant des capitaux étrangers et la Trésorerie nette en fin d'exercice. En d'autres termes, il présente les Flux de trésorerie des Activités opérationnelles, les Flux de trésorerie des Activités d'investissement et les Flux de trésorerie des Activités de financement (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.1005). Qu'il s'agisse du Bilan, du Compte de résultat ou du Tableau des flux de trésorerie, les nombres comptables figurés dans chacun de ces états doivent obligatoirement être accompagnés par des commentaires dans les Notes annexes (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.23).

E- Les Notes annexes du SYSCOHADA

En vertu des dispositions de l'article 8 de l'AUDCIF, « les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie ainsi que les Notes annexes ». Ils forment un tout indissociable et décrivent de manière régulière et sincère

les événements, opérations et situations de l'exercice, pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Ainsi, la définition d'une image fidèle est conditionnée par les notes annexes qui constituent un complément indispensable à l'intelligibilité des autres états financiers de synthèse, en vertu de l'article 29 de l'AUDCIF qui stipule que « *Les Notes annexes complètent et précisent, pour autant que de besoin, l'information donnée par les autres états financiers annuels* ». Leur production ne doit pas être marquée par une lourdeur excessive. Bien au contraire, le législateur précise qu'un allègement sensible est vivement souhaité (Issa-Sayegh J. et al., 2014, pp.800-808).

La liaison de principaux états financiers montre que (Colasse B. et al, 2010, p. 440) :

- *Le Bilan d'ouverture et le Bilan de clôture* sont présentés en liste de façon à faire apparaître le Fonds de roulement, le Besoin en fonds de roulement et la Trésorerie ;
- *Le Compte de résultat* fait le recensement des flux patrimoniaux ayant la qualification des Charges ou des Produits, que ces flux aient ou non un impact sur les disponibilités ;
- *Le Tableau des flux de trésorerie* fait le recensement de tous les flux patrimoniaux ayant un impact immédiat ou différé sur les disponibilités. Parmi ces flux, il y a ceux des charges et des produits qui déterminent la Capacité d'autofinancement.

F- La réconciliation entre la comptabilité financière et la comptabilité fiscale

Les commerçants de l'espace OHADA sont soumis à des obligations fiscales qui sont différentes d'un État à l'autre : *impôts sur les bénéfices, patentes, taxe sur la valeur ajoutée, taxes patronales et d'apprentissage, droits d'enregistrement et de timbre, droits et taxes de douane, etc.* (OCDÉ, 1992). Dans tous les cas, les dispositions prévues par le législateur pour satisfaire les attentes du fisc se situent à deux niveaux (Ngantchou A., 2010, p.20) :

- Au niveau du plan comptable, autant d'ailleurs que pour de nombreux partenaires supposés de l'entreprise, un compte est destiné à enregistrer les dettes envers l'État ou éventuellement, les créances détenues sur ce dernier.
- Au niveau de la structuration retenue qui permet d'identifier de manière précise, le type d'impôt en rapport avec la dette ou la créance fiscale.

Le tableau suivant présente le compte et sous comptes concernés par les opérations fiscales.

Tableau n° 3. Structure du compte « 44 État et Collectivités publiques »

Code principal	Subdivision	Intitulé
44		État et collectivités publiques
	441	État, impôts sur les bénéfices
	442	État, autres impôts et taxes
	443	État, taxe sur la valeur ajoutée (TVA) facturée
	444	État, taxe sur la valeur ajoutée due ou crédit de TVA
	445	État, TVA récupérable
	446	État, Autres taxes sur le chiffre d'affaires
	448	État, charges à payer
	449	État, créances et dettes diverses

Source : Ngantchou A., (2010, p.20).

Par rapport à cette volonté du législateur d'affiner l'information destinée à l'administration fiscale, l'innovation majeure reste toutefois l'institutionnalisation des tableaux permettant au besoin de retraiter l'information financière, de manière à rendre cette dernière conforme aux dispositions fiscales, dont la liste est donnée dans le tableau ci-après :

Tableau n° 4. Tableaux de passage de la comptabilité générale à la comptabilité fiscale

N° de référence du tableau	Contenu
22	Tableau de passage du résultat comptable avant impôt au résultat fiscal
23	Tableau de détermination de l'impôt
24	Tableau de détermination du minimum de perception
25	Tableau récapitulatif des acomptes versés en cours d'exercice
26	Tableau de calcul du droit d'accise et de la TVA
27	Détails des déclarations mensuelles de la TVA/Situation fiscale nette de l'entreprise à l'égard de la TVA

Source : Liasse officielle des états de synthèse du droit comptable OHADA.

Partant d'un référentiel quelconque, le recours aux tableaux de passage apparaît aux yeux de certains auteurs comme la solution indiquée pour configurer de manière spécifique, l'information comptable suivant les attentes de chaque destinataire (Hoarau C., 2006, pp.75-88). Ceci permettrait par exemple d'éviter la superposition de plusieurs références aux objectifs parfois totalement contradictoires. Un cas de figure bien révélateur en ce sens, est le dualisme auquel a conduit la mise en application de la 7^{ème} Directive européenne.

1.2.5. La prise en compte des 4^{ème} et 7^{ème} Directives de la Commission européenne

Dès la fin des années 1970, le modèle comptable continental a subi une forte incursion du modèle anglo-saxon. Le processus de convergence semble désormais irréversible, du moins pour les groupes publiquement financés, qui depuis le 1er janvier 2005 se sont conformés aux normes internationales IFRS pour la présentation de leurs comptes consolidés en France et dans la plupart des pays européens. Il en est de même dans l'espace OHADA, car l'AUDCIF

consacre ce principe qui entre en vigueur, à partir du 1^{er} janvier 2019 (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.37 et 50, art. 73.1 et 113, al.2).

Trois textes importants sont à la base de cette dynamique de convergence entre le modèle continental et le modèle anglo-saxon (ou anglo-américain), notamment :

- La 4^{ème} Directive de la Commission européenne du 25 juillet 1978, publiée le 14 août 1978 au sujet de la présentation des comptes annuels, qui constitue d'ailleurs le plus important de ces textes, de par l'étendue de son champ d'application (Van Hulle K., 1990, p.93). Le thème central de cette Directive est le traitement des comptes individuels qui implique environ trois millions de sociétés de capitaux et qui est du point de vue de son positionnement un « mix anglo-américain ».
- La 7^{ème} Directive de la Commission européenne du 13 juin 1983, publiée le 18 juillet 1983 concernant la présentation des comptes consolidés, texte ayant consacré l'inféodation du modèle continental au modèle comptable anglo-saxon. Si l'obligation de publier des comptes consolidés pour les groupes de sociétés publiquement financés est une tradition ancienne dans les pays anglo-saxons, une pareille tradition n'est véritablement entrée dans les habitudes des groupes de sociétés en Europe communautaire qu'avec l'intégration de la 7^{ème} Directive aux différents droits nationaux (Pruvost J., 2006, p.22). Dans son contenu, la 7^{ème} Directive oblige les sociétés européennes constituées sous forme de groupe, à publier des comptes consolidés dans des formes harmonisées prescrites. Il s'agit certes de réduire les différences intracommunautaires, mais d'un arrimage aux normes internationales (en particulier IAS 27, IAS 28 et IAS 31).
- Dans l'espace OHADA, le législateur a mis en place le Règlement n° 002/2009 portant création, organisation et fonctionnement de la Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA (CNC-OHADA), dont la mission est la mise à jour du Plan comptable général et du Dispositif Comptable relatif aux Comptes Consolidés et Combinés (D4C) (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.14-15). L'article 73-1 de l'AUDCIF (2017, p.37) précise que les entités dont les titres sont inscrits à une bourse de valeurs et celles qui sollicitent un financement dans le cadre d'un appel public à l'épargne, doivent déposer en sus des états financiers de synthèse du SYSCOHADA, leurs états financiers établis selon les normes IFRS et approuvés par l'Assemblée générale ordinaire, au Registre de Commerce et du Crédit Mobilier et auprès des organes habilités des marchés financiers de la région ou de l'État-partie.

1.2.5.1. Structure de l'AUDCIF et correspondance avec les deux Directives européennes

S'il revient de considérer le SYSCOHADA comme étant une émanation du système comptable de l'Europe continentale, c'est parce qu'il y a plusieurs correspondances entre le droit comptable OHADA et les deux Directives de la Commission européenne, telles que mises en exergue dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 5. Correspondance entre le droit comptable OHADA et les Directives européennes

Titre du droit comptable OHADA	Contenu	Correspondance avec les Directives européennes
I	Comptes personnels	4 ^{ème} Directive de 1978
II	Comptes consolidés et comptes combinés	7 ^{ème} Directive de 1983
III	Dispositions pénales	Modèle comptable continental
IV	Dispositions finales	Modèle comptable continental

Source : Ngantchou A., (2010, p.22).

Du résumé du tableau ci-haut, on voit que le cumul des Titres I de la 4^{ème} Directive et II de la 7^{ème} Directive européennes a totalement inspiré le contenu du droit comptable de l'OHADA.

1.3. Aperçu sur l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires et définitions de principaux concepts

Cette section vise à donner un aperçu sur l'OHADA, tout en apportant des définitions concernant les concepts clés de notre étude, avant de s'appesantir sur l'objectif de l'image fidèle dans le SYSCOHADA, qui est la toile de fond de la présente thèse.

1.3.1. L'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

La nécessité croissante de faciliter la circulation des personnes, des biens et des services entre les frontières des États situés dans une même région géographique ou des pays unis par tout autre lien (politique, culturel...) (Mavouenzela D. et al., 2010, pp.216-217), s'est traduite au plan juridique par la création d'organisations régionales ayant pour mission d'élaborer des règles communes applicables à certains domaines des affaires. C'est le cas de la BÉAC en 1972, la BCÉAO en 1973, la CÉDÉAO en 1975, la CÉPGL en 1976, l'OAPI en 1977, la CÉÉAC en 1983, la CIMA en 1992, l'OHADA en 1993, l'UÉMOA et la CÉMAC en 1994, etc. (Kamga J. et Tsapi M., 2013, p.7).

1.3.1.1. Le Traité OHADA de Port-Louis

Signé à Port-Louis (Île Maurice), le 17 octobre 1993, le Traité relatif à l'OHADA a pour objectif de favoriser, au plan économique, le développement et l'intégration régionale ainsi

que l'environnement juridique et judiciaire sécurisé (Ngoma-Ya-Nzunzi D., 2015, p.4), dans le but particulier de :

- Doter les États-parties d'un même droit des affaires simple, moderne et adapté à la situation de leurs économies.
- Promouvoir l'arbitrage comme instrument de règlement des différends contractuels.
- Concourir à la formation et assurer la spécialisation des magistrats et des auxiliaires de justice dans les États-parties.

1.3.1.2. Les États-parties de l'OHADA

Déjà en octobre 2004, 16 États faisaient partie à l'OHADA. La RD Congo a pris son adhésion depuis le 12 septembre 2012 (Masamba R., 2012, p.13). Ce nombre est bien évidemment susceptible d'évoluer, car les adhésions demeurent ouvertes aux États membres ou non de l'Union Africaine, conformément à l'article 53 du Traité OHADA (Issa-Sayegh J. et al., 2008, p.58). Le Burundi, le Ghana, le Sao Tomé et Príncipe, le Madagascar, et bien d'autres manifestent un intérêt croissant d'y adhérer (Chiffot Bourgeois F. et al., 2006, p.229).

1.3.1.3. Les institutions de l'OHADA

Pour réaliser son objectif essentiel de garantir la sécurité juridique et judiciaire des activités économiques, l'OHADA recourt à deux instruments qui sont *les normes* et *les institutions* en charge de les appliquer (Kom Kamsu M., 2010, p.75). C'est ainsi que les normes édictées par le législateur, c'est-à-dire le Conseil des Ministres et les autres structures de l'OHADA sont appliquées sous contrôle rigoureux (Masamba R., 2012, pp.9-10) de ses institutions qui sont:

- ***La Conférence des Chefs d'État et de Gouvernement*** : instance compétente sur toute question concernant le Traité ; quorum : deux-tiers ; décisions : par consensus ou, à défaut, à la majorité absolue.
- ***Le Conseil des Ministres*** : organe normatif composé des Ministres de la Justice et des Ministres des Finances des États membres. Cette institution approuve le programme annuel d'harmonisation du droit des affaires, adopte les Actes uniformes, les Règlements d'application du Traité ainsi que les budgets des organes de l'OHADA et en désigne les animateurs (Juges de la CCJA, Secrétaire Permanent de l'OHADA, Directeur Général de l'ÉRSUMA). Il adopte les budgets desdits organes et approuve leurs comptes, fixe les cotisations annuelles des États-parties, détermine leur organisation et leur fonctionnement.

- ***La Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA)*** (siège : Abidjan, Côte d'Ivoire, avec possibilité d'audiences foraines dans les États parties). Juridiction supranationale faisant office de Cour suprême pour l'espace OHADA (art. 31 du Traité). La CCJA comprend 9 Juges inamovibles (augmentation possible du nombre « compte tenu de nécessité de service et de possibilités financières ») et jouissant de privilèges et immunités diplomatiques, élus pour un mandat unique de sept ans sur présentation des États parties.
- ***Le Secrétariat Permanent*** (siège : Yaoundé, Cameroun) : organe exécutif de l'OHADA, dirigé par le Secrétaire Permanent. Cheville ouvrière de l'organisation, cet organe prépare les projets d'Actes uniformes (et la publication au journal officiel) et le programme annuel d'harmonisation du droit des affaires.
- ***L'École Régionale Supérieure de la Magistrature (ÉRSUMA)***, (siège : Porto-Novo, Bénin). Cet organe rattaché au Secrétariat Permanent assure la formation continue des praticiens du droit OHADA et est doté d'un Centre de documentation hautement équipé (avec notamment une impressionnante bibliothèque numérique). Son Directeur Général est nommé par le Conseil des Ministres pour un mandat de 4 ans renouvelable une fois.
- Récemment créé, ***le Conseil de la Normalisation Comptable (CNC)*** joue aussi un rôle déterminant en tant qu'organe régulateur en matière de comptabilité dans l'espace OHADA. Sa principale mission est de mettre à jour le Plan Comptable Général OHADA et le Dispositif Comptable relatif aux Comptes Consolidés et Combinés (D4C) (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.14-15).

1.3.2. Définitions des concepts clés

Dans un souci de clarté et de cohérence des énoncés, il est nécessaire d'identifier les concepts mobilisés par la recherche et d'essayer de les définir. Nous aborderons entre autres le concept d'application, l'Acte uniforme, le système comptable, le Référentiel comptable OHADA et les Sociétés commerciales. Une attention particulière sera aussi focalisée sur le concept d'image fidèle qui est la clé de voûte de notre recherche.

1.3.2.1. L'application

Dans le cadre du droit OHADA, ce concept est susceptible d'avoir plusieurs acceptions dans un contexte juridique. Il désignera : En premier lieu, la reconnaissance de l'applicabilité d'une

norme (les Actes uniformes notamment) à une matière déterminée (le droit des affaires de l'OHADA). En second lieu, l'affirmation de sa vocation à s'appliquer dans une matière spécifique et à la régir. Une fois que la règle applicable aura été identifiée avec précision et isolée ; l'application sera comprise comme la mise en œuvre de la règle applicable, en tenant compte des faits de l'espèce. Elle pourra aussi désigner l'observance ou le respect des Actes uniformes (la norme applicable) (...) (Mahutodji Kondo J., 2010, p.24).

Dans cette thèse, nous adoptons une conception plus large du rôle joué par l'AUOHCE du 24 mars 2000, tel que révisé par l'AUDCIF du 26 janvier 2017. Nous tiendrons compte du résultat ou des implications à la fois de son application, de sa mauvaise application et même de son inapplication par les sociétés commerciales de la RD Congo qui sont astreintes à la mise en place une comptabilité conforme à l'AUDCIF, en ce qui est de l'objectif de l'image fidèle qu'il innove à ses articles 8 à 10.

1.3.2.2. L'Acte uniforme

Au vu de littératures, il n'y a pas de définition précise de l'Acte uniforme. C'est un texte juridique issu de la réglementation OHADA. Il est adopté par le Conseil des ministres pour établir le rapprochement des législations des États-parties pour atteindre les objectifs de l'OHADA et partant, abroger implicitement les dispositions de droit interne qui lui sont contraires, ainsi que l'interdiction d'adopter ultérieurement de normes qui lui sont opposées.

L'Acte uniforme de l'OHADA avec sa portée supranationale s'adopte conformément à l'article 9 du Traité de l'OHADA, et inséré dans le Journal officiel de l'OHADA pour entrer en vigueur 90 jours après son adoption, sauf disposition contraire. Il n'est donc pas à confondre avec les Lois nationales qui sont votées par les parlements nationaux et promulguées par le Chef de l'État, puis publiées dans les Journaux officiels et mises en application généralement dans un jour franc (24 heures) après leur publication.

Les normes de l'OHADA qui sont des règles communes aux États-parties découlent principalement des Actes uniformes pris par le Conseil des Ministres. Sont déjà adoptés et mis en application entre 1997 à nos jours, dix (10) Actes uniformes, couvrant 7 domaines clé de développement du secteur privé, à savoir (www.ohada.org, lu le 30/11/2017 à 8h30) :

- D'abord, trois (3) Actes adoptés à Cotonou le 17 avril 1997, dont l'Acte uniforme relatif au droit commercial général (AUDCG) révisé le 15 décembre 2010, l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique

(AUSCGIÉ) du 17 avril 1997 révisé le 15 janvier 2014 et l'Acte uniforme portant organisation des sûretés (AUS) du 17 mars 1997, révisé le 15 décembre 2010.

- Encore deux (2) Actes adoptés à Libreville, le 10 avril 1998, à savoir l'Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution (AUPSRVE) et l'Acte uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif (AUPCAP).
- Ensuite, l'Acte uniforme relatif au droit de l'arbitrage (AUDA) du 11 mars 1999, adopté par révision à Conakry, le 23 novembre 2017, l'Acte uniforme relatif aux contrats de transport de marchandises par route (AUCTMR) adopté le 22 mars 2003 à Yaoundé et l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés coopératives (AUDSCOOP) adopté le 15 décembre 2010 à Lomé.
- Puis un (1) Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les États parties au Traité OHADA (AUOHCE) adopté à Yaoundé le 24 mars 2000, révisé par l'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière (AUDCIF) adopté le 26 janvier 2017 à Brazzaville en réponse aux différents avis émis, et particulièrement à celui du Conseil comptable Ouest-africain (CCOA) du 22 mars 2013 relatif à la révision du SYSCOHADA, dont la motivation est fondée sur le fait qu'après une dizaine d'années d'application, le CCOA a jugé nécessaire de procéder à la correction de certaines insuffisances relevées dans le SYSCOHADA ;
- Enfin, un (1) Acte uniforme relatif à la médiation (AUM), adopté à Conakry, le 23 novembre 2017, pour tenir lieu de loi relative à la médiation dans les États parties et applicable aux procédures de médiation commencées après son entrée en vigueur.

Ces dix (10) Actes uniformes comportent des articles généralement longs et détaillés, constituant de ce fait un monument juridique de la première importance en Afrique. D'autres projets d'Actes uniformes sont en cours, portant sur le droit des contrats spéciaux (sous-traitance et franchise, partenariat public-privé), le droit de la consommation, le droit bancaire, le droit de la preuve, le droit des sociétés civiles et le droit de la concurrence. L'harmonisation du droit du travail, les conflits des lois, de la circulation des actes publics, de la coentreprise ou joint-venture et celle du droit de la vente aux consommateurs sont des chantiers en cours (www.ohada.org, lu le 30/11/2017 à 8h30).

1.3.2.3. Le Système comptable

Par définition, un Système comptable est un ensemble organisé qui permet d'atteindre les objectifs fixés à la comptabilité.

En abordant la notion de Systèmes comptables, nous allons définir la comptabilité du point de vue financier et managérial (Mereaux J.-P., 2011, pp.80-85). La première définition qui retient notre attention considère la comptabilité générale comme un Système d'organisation et de traitement de l'information, permettant l'établissement des états financiers de synthèse en conformité avec les dispositions du droit ; *« la comptabilité étant l'algèbre du droit »* (Platet-Pierrot F., 2009, p.2). Cette définition justifie la place de choix qu'elle occupe parmi les Actes uniformes de l'OHADA.

Régie par divers textes qui l'intéressent à des degrés divers, la comptabilité générale est vue dans l'espace OHADA *« en tant que système de collecte et de traitement de l'information économique soumis à l'application d'un ensemble de règles et de procédures et qui constitue un moyen de preuve entre commerçants, et contre les commerçants »* (Mutabazi A. et al., 2014, p.3). Elle vise à satisfaire les besoins des utilisateurs internes (les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entité, les salariés, etc.) et externes (les fournisseurs de capitaux, les investisseurs, les banques et autres instituts d'émission et autres bailleurs de fonds, l'État, la Centrale des bilans et les autres institutions dotées de pouvoirs de planification, de réglementation et de contrôle, les autres partenaires de l'entité, tels que les assureurs, les fournisseurs et les clients, les autres groupes d'intérêt, y compris le public de façon générale (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.58).

La comptabilité analytique de gestion de l'OHADA (CAGE), quant à elle, est un Système d'analyse et de traitement autonome de données, permettant de calculer des coûts et des résultats "analytiques " de nature à fournir des informations utiles à la gestion de l'entreprise (Samba Zamambu L. et al., 2013, p.15). Sa finalité étant la gestion, la CAGE n'est ni normalisée, ni obligatoire, mais sa mise en place est vivement recommandée eu égard aux liens étroits qu'elle entretient avec la comptabilité générale (JO RDC, 2012, p.1277) ; d'où, elle apparaît comme un Système de communication financière centré sur la nécessité de rendre compte de la gestion effectuée dans l'harmonie des normes et de réglementations.

A- L'harmonisation comptable

Elle peut être définie comme un « *processus institutionnel ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et par conséquent de faciliter la comparaison des états comptables produits par les différents pays* ». L'objectif-clé de l'OHADA est l'harmonisation du droit des affaires. L'harmonisation se définit d'après Hoarau comme un « *processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité* » (Pruvost J., 2006, p.9).

Dans l'entendement de Mahutodji Kondo (2010, p.20), l'harmonisation peut se définir à deux niveaux :

- D'abord comme une « *Opération législative consistant à mettre en accord des dispositions d'origine (et souvent de date) différente, plus spécialement à modifier des dispositions existantes afin de les mettre en cohérence avec une réforme nouvelle* ».
- Ensuite comme une « *Opération consistant à unifier des ensembles législatifs différents par élaboration d'un droit nouveau empruntant aux uns et aux autres (...)* »

Ces deux définitions semblent correspondre à l'opération réalisée par le législateur de l'OHADA. D'abord il y a eu mise en accord des dispositions d'origines et des dates diverses, car à leur accession à l'indépendance, la plupart de pays africains avaient « hérité » d'un système de droit privé essentiellement basé sur le Code napoléonien civil ou de commerce de 1804 et de 1807 (Pougoué P. – G., (dir.), 2011) et qui a différemment évolué au fil des années d'un État à l'autre (Thera F. 2010, p.10), selon la propension de chaque État souverain à reconnaître le bien fondé des évolutions législatives (...) ultérieures, ou l'opportunité d'en extrapoler une adaptation les concernant, qu'on ait (...) assisté à une diversification progressive des dispositifs nationaux (Tiger P., 1999, p.9).

Quant à la normalisation et la réglementation, elles sont complémentaires. La normalisation a traditionnellement pour objet de fournir des normes de référence apportant des solutions consensuelles à des problèmes techniques (Mereaux J.-P., 2011, pp.80-85). Une norme comptable est un texte qui s'attache à définir le sens des concepts fondamentaux de la comptabilité et à indiquer la manière dont il convient de s'y prendre pour traiter convenablement une transaction sur le plan comptable (Ndene M., 2006, p.10). Aujourd'hui, « *les normes sont abordées d'un point de vue stratégique pour accroître la compétitivité de l'entreprise face au marché international ou comme facteur de progrès pour harmoniser les*

règles de sécurité, développer la qualité ou favoriser la protection de l'environnement » (Roge M., 2013, p.5). (...) L'utilisation de ce procédé augmente la crédibilité de l'entreprise tout en augmentant ses chances vis-à-vis des investisseurs (Bampoky B., 2013, p.5).

B- La normalisation comptable

Elle peut être « *stricte (règles contraignantes) ou souple (possibilités d'options)* ». Ainsi, en matière de comptabilité internationale, lorsque l'on se réfère au référentiel IASB (International Accounting Standard Board), il est souvent possible pour le traitement d'une opération comptable de choisir, soit la méthode de référence, soit une méthode alternative autorisée. Les possibilités en matière de choix varient selon les us et coutumes des pays (Manuel de gestion, 1999, p.616), selon que le droit écrit prédomine (en France et d'une manière générale en Europe Occidentale et en Afrique francophone) ou selon que le droit coutumier est appliqué (les pays anglo-saxons), si bien que dans tous les cas, il y a des textes légaux visant à normaliser la manière dont les états financiers doivent être établis et présentés (Gillet J.-P. et al., 1985, p.6).

C.- La réglementation comptable

Elle peut être définie comme l'ensemble des mesures légales et réglementaires régissant une question. Elle « *renvoie aux interventions multiformes par lesquelles la puissance publique peut influencer le fonctionnement d'une activité économique* ». (Thuillier J.- P., 1999, p.1052). La normalisation et la réglementation trouvent leur application à la fois dans le Code de Commerce et dans le Plan Comptable Général. C'est la comptabilité financière qui y joue un grand rôle, laquelle ne se limite pas aux seules entités juridiques indépendantes dans la mesure où le besoin d'établir des états de synthèse au niveau des groupes de sociétés afin de représenter l'activité globale, la situation financière et le résultat d'un ensemble d'entreprises distinctes liées par des intérêts communs a conduit à l'apparition du concept de comptes consolidés, conformément aux dispositions finales de l'AUDCIF à son article 113 qui a davantage innové les caractéristiques du SYSCOHADA (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.50).

1.3.2.4. Le Référentiel comptable de l'OHADA

Le référentiel comptable désigne l'ensemble des conventions et spécifications qui doivent être appliquées pour traduire, constater, mesurer et présenter la réalité économique dans les états ou restitutions comptables (Charpentier J.-M. et al., 2002, p.16). Le respect des référentiels applicables garantit la compréhensibilité des états financiers et les restitutions comptables par

les utilisateurs qui sont supposés détenir une connaissance suffisante des conventions et des spécifications qui les caractérisent.

L'expression « *référentiel reposant sur le principe de présentation sincère* » est utilisée pour désigner un référentiel comptable qui requiert la conformité avec les exigences de ce référentiel, et qui d'une part, *acte explicitement ou implicitement que pour satisfaire à l'exigence de présentation sincère des états financiers, il peut être nécessaire pour la direction de fournir des informations au-delà de celles spécifiquement exigées par le référentiel* ou d'autre part, *acte explicitement qu'il peut être nécessaire pour la direction de s'écarter d'une exigence du référentiel pour satisfaire à celle de présentation sincère des états financiers*. De tels écarts n'étant considérés comme nécessaires que seulement dans des circonstances extrêmement rares.

Dans le cas d'espèce, les écritures comptables ne subissent aucune transmutation particulière quand les Débits et Crédits deviennent Actifs et Passif ; Produits, Charges et Flux financiers dans les trois principaux états financiers qui sont : le Bilan, le Compte de résultat et le Tableau des flux de trésorerie ; triptyque à la base de la formation comptable qui inclut, sur le plan normatif, les Notes annexes (Bonsergent D. et al., 2009, pp.23-28).

Ainsi, les états financiers font la présentation structurée d'informations financières historiques, y compris les Notes s'y rapportant, dont le but est de communiquer les ressources économiques ou les obligations d'une entité à un moment donné, ou leurs variations durant une période de temps, conformément au référentiel comptable. Les Notes s'y rapportant comprennent généralement un résumé des principales méthodes comptables et d'autres informations explicatives.

Le terme « *états financiers* » désigne généralement un jeu complet d'états financiers tel que défini par les dispositions du référentiel comptable OHADA qui en prévoit conformément à l'article 11 de l'AUDCIF, deux formats (États financiers du Système normal et États financiers du Système minimal de trésorerie) (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.16) et ce, en fonction des seuils des chiffres d'affaires des sociétés commerciales qui l'appliquent.

1.3.2.5. Les Sociétés commerciales de l'espace OHADA

L'article 4 de l'AUSCGIÉ définit la société commerciale comme étant celle créée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent, par un contrat, d'affecter à une activité, des biens en numéraire ou en nature, ou en industrie (Dobill M., 2012, p.14), dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de la richesse qui peut en résulter (J.O. OHADA, AUSCGIÉ, 2014, p.10). Les associés s'engagent à contribuer aux pertes dans les conditions prévues par ledit Acte uniforme, la société commerciale étant créée dans l'intérêt commun des associés. L'article 5 stipule que la société commerciale peut également être créée, dans les cas prévus par ledit Acte uniforme, par une seule personne, dénommée « Associé unique », par un acte écrit (Dobill M., 2012, p.13).

A. Les formes de Sociétés commerciales reconnues dans les États-parties de l'OHADA

L'article 6 de l'AUSCGIÉ du 30 janvier 2014 stipule que « *le caractère commercial d'une société est déterminé par sa forme ou par son objet et que sont commerciales à raison de leur forme et quel que soit leur objet, cinq formes de sociétés commerciales, à savoir : la Société en Nom Collectif (SNC), la Société en Commandite Simple (SCS), la Société à Responsabilité Limitée (SARL), la Société Anonyme (SA) et la Société par Actions Simplifiées (SAS)* » (Issa-Sayegh J. et al, 2014, p.1514). D'autres entités semblables à l'une ou l'autre de ces 5 formes des sociétés sont prévues par l'AUSCGIÉ, dont la Société en participation (SP) (art. 854-863), la Société créée de fait et Société de fait (SF) (art. 864-868) et le Groupement d'intérêt économique (GIÉ) (art. 869-885) (Issa-Sayegh J. et al, 2014, pp.1537-1744), chacune d'elles ayant ses propres caractéristiques administratives, fiscales, sociales et financières (Apix, 2008, pp.2-3), dont les principales sont présentées dans les tableaux ci-dessous.

Tableau n° 6. Comparaison pour le choix de la forme juridique

Statut juridique	Ese individuelle	SARL, SNC et SCS	SA	GIÉ
Associés minoritaires	1	1	1	2
Capital minimum de démarrage	0	1.000.000 FCFA minimum à libérer intégralement à la constitution	10.000.000 FCFA minimum ; libération du ¼ à la constitution et du solde dans les 3 ans	0
Crédibilité auprès des tiers	Très faible	Importante	Très importante	Faible
Responsabilité des associés	Illimitée (élargie aux biens personnels de l'entrepreneur)	Limitée aux apports pour les SARL et les commanditaires des SCS, mais illimitée pour les SNC	Limitée aux apports	Illimitée et solidaire (sauf convention contraire avec les tiers)
Commissaires aux comptes	Sans	Pas obligatoire	Obligatoire	Sans
Direction	Entrepreneur	Gérant (associé ou non) nommé par les associés	Directeur général, ou Administrateur Général	Président

Source : Notre adaptation à Apix, (2008, p.3) ; AUSCGIE, (2014, pp.66 et 84, art. 311 et 387).

Du tableau ci-dessus, il y a lieu de distinguer les sociétés commerciales reconnues par l'AUSCGIÉ par rapport aux avantages et inconvénients liés à leur création, gestion, parties prenantes, etc.

Tableau n° 7. Des avantages – inconvénients

Statut juridique	Avantages	Inconvénients
Entreprise Individuelle	• Aucun capital minimum exigé pour le démarrage • Formalités de constitution rapides et simplifiées • Coût de constitution assez faible • Régime fiscal forfaitaire, incitatif et très souple	• Responsabilité illimitée de l'entrepreneur. En cas de faillite, le patrimoine de l'entrepreneur est engagé. • Faible crédibilité vis-à-vis des partenaires : banques, fournisseurs, clients... • Accès difficile au crédit
SARL, SCS et SNC	• Responsabilité limitée pour les SARL et les SCS : les associés ne sont responsables qu'à concurrence de leurs apports ; • Les associés ont la possibilité d'assurer un contrôle étroit de l'accès de nouveaux associés au capital de la société ; • La société pourra continuer d'exister en cas de décès de l'un des associés ou du gérant (si le contraire n'est pas stipulé dans les statuts)	• Le capital minimum exigé bloque certaines initiatives • Obligation de passer par un notaire pour les actes constitutifs (statuts, déclaration de conformité...) • Frais de constitution très élevés. • Les associés ne peuvent céder librement leurs parts sociales.
SA	• Très crédible auprès des tiers • Grande capacité de mobilisation des fonds (la S.A peut faire appel à l'épargne publique) • Le risque limité aux apports • La possibilité de libérer seulement le quart du capital • La possibilité pour les associés en principe de librement céder leurs actions	• Le capital social minimum assez élevé • Frais de constitution très élevés • Système d'administration très lourde (CA, commissaires aux comptes...) pour les nouvelles sociétés
GIÉ	• Le GIÉ peut être créé sans capital de départ • Les formalités de constitution assez souples • Flexibilité dans l'organisation et le fonctionnement • Régime fiscal forfaitaire, incitatif et très souple	• Les membres d'un GIÉ sont supposés avoir une activité. Le GIÉ, lui-même, ne peut pas avoir pour but la recherche et le partage de bénéfices mais plutôt « de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les moyens de cette activité » • Faible crédibilité vis-à-vis des tiers, surtout des banques • Les membres du GIÉ sont solidairement responsables des dettes du GIÉ

Source : Apix, (2008, p.4).

B. L'obligation comptable des sociétés commerciales de l'espace OHADA

Le droit OHADA stipule que « *Toute entreprise doit tenir une comptabilité appropriée à la nature et à l'étendue de ses activités en se conformant aux dispositions légales particulières qui la concernent* ». L'AUDCG oblige tout commerçant, personne physique ou morale à tenir les livres de commerce conformément aux dispositions de l'AUDCIF. Il doit en outre mentionner le numéro d'immatriculation au RCCM et établir tous les ans ses états financiers de synthèse conformément aux dispositions de l'AUDCIF ainsi que de l'AUSCGIÉ qui dispose à son article 890 qu' « *Encourent une sanction pénale, les dirigeants sociaux qui auront sciemment, même en l'absence de toute distribution de dividendes, publié ou présenté aux actionnaires ou associés, en vue de dissimuler la véritable situation de la société, des états financiers de synthèse ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et de celle du patrimoine de la société, à l'expiration de cette période* » (Issa-Sayegh J. et al, 2014, p.1745).

En résumé, l'obligation comptable à laquelle sont soumises les sociétés commerciales assujetties à la mise en application du SYSCOHADA, concerne le système de traitement de l'information comptable et la formation des comptes. Pour que l'information soit diffusée dans l'objectif de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, le schéma emprunté à Disle et al., (2010, pp.4-5) considère 3 étapes clé ci-après :

Tableau n° 8. Traitement de l'information comptable

Les étapes du traitement de l'information	• La saisie : il faut connaître et éventuellement interpréter l'information.
	• Le classement : l'information étant analysée, il faut la classer : qu'il s'agisse d'une dépense ou d'une recette, etc.
	• L'enregistrement : c'est une des tâches importantes du comptable ; là aussi, des règles très strictes sont à appliquer pour obtenir une comptabilité régulière.

Source : Notre adaptation à Disle C. et al., (2010, p.4).

Les données sont donc classées pour être enregistrées sur les supports adéquats. Il convient toutefois de noter une limite importante : en comptabilité, l'information saisie et traitée est nécessairement chiffrée afin de représenter la réalité de l'entité, tel que présenté ci-dessous :

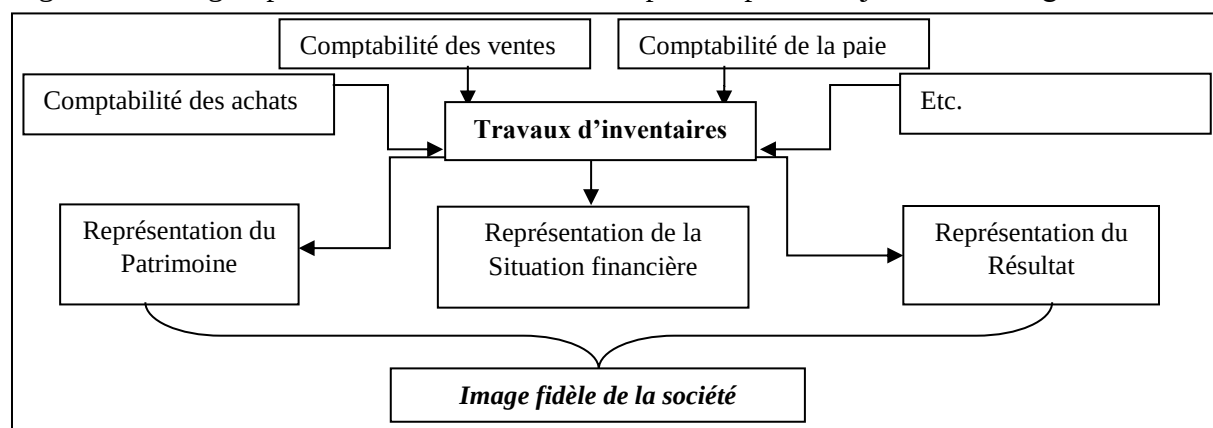
Tableau n° 9. Représentation de la réalité de l'entreprise

Le traitement de l'information doit aboutir à une représentation de la réalité de l'entreprise sous divers aspects :	• Le patrimoine de l'entreprise : ce dont elle dispose et ce qu'elle doit.
	• La situation financière : savoir si elle est très endettée ou si sa situation de trésorerie est satisfaisante.
	• Et son résultat : savoir si son activité est traduite par un bénéfice ou par une perte.

Source : Notre adaptation à Disle C. et al., (2010, p.5).

Cette représentation aboutit au schéma issu des travaux d'inventaire centralisés comme suit :

Figure n° 4. Regroupement des informations comptables pour l'objectif de l'image fidèle



Source : Notre adaptation à Disle C. et al., (2010, p.5).

Sachant que l'objectif de la comptabilité est de donner « *une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture* », il est prudent de préconiser le respect des règles ou principes qui se rapportent à certains postulats, à savoir :

- **Les Règles de comportement** : la régularité et la sincérité, l'importance relative, la bonne information, la prééminence de la réalité sur l'apparence ;
- **Les Hypothèses de construction des comptes** : la continuité d'activité, l'indépendance des exercices, la non compensation, la permanence des méthodes, l'intangibilité du bilan d'ouverture ;
- **Les Principes d'évaluation** : les coûts historiques, le nominalisme monétaire, la prudence.

De ce qui précède, il est à signaler que les règles de comportement conduisent à ce qu'on reconnaisse que l'objectif de la comptabilité est de fournir l'image fidèle. Pour y arriver, il faut présenter une comptabilité qui soit régulière, mais aussi sincère dans l'appréciation de la réalité (...) ; si bien qu'il n'existe pas de définition de l'image fidèle, qui est « *un objectif à atteindre, tout en reconnaissant qu'il est difficile de définir la réalité d'une chose* ». À ce sujet, Disle et al. (2010, p.30) disent qu'il n'y a pas une image fidèle mais, au contraire, des images fidèles adaptées aux besoins des demandeurs, car : « *Si un utilisateur demande le chiffre d'affaires réalisé sur une catégorie de produits vendus, le comptable sélectionnera les comptes retraçant cette catégorie d'articles vendus* ». « *Si un autre utilisateur veut connaître le poids de l'endettement d'une entreprise, le comptable sélectionnera les comptes de dettes de l'entreprise, qu'il rapportera par exemple aux comptes de capitaux propres* ».

À part Disle et al., d'autres auteurs ont même indiqué que le concept d'image fidèle est devenu une figure de style, du même type que les expressions « *bon père de famille* » utilisée en droit civil, ou « *chef d'entreprise prudent et avisé* » employée en droit des sociétés et reprise également pour apprécier en comptabilité la notion de « *valeur vénale* ».

1.3.3. L'objectif de l'image fidèle dans le SYSCOHADA

Il semble que la première référence aux termes « *true and fair view* » remonte au *Joint Stock Companies Act*⁴ de 1844 (U.K) qui, d'une part, introduit les grands principes sur lesquels est fondé le droit des sociétés actuel de la Grande-Bretagne et d'autre part, met fin au système médiéval dans lequel la constitution de sociétés passait par une charte issue du vote du

⁴ La loi sur les Sociétés par actions de 1844 en Grande-Bretagne

Parlement. Ce concept d'image fidèle est marqué par quatre (4) temps forts de sa transformation dans le droit anglais (Simo B. et al., 2013, p.5), allant de 1844 à 1985 :

Tableau n° 10. Extraits des Joint Stock Companies Acts (true and correct view)

De 1844	De 1929	De 1948	De 1985
La notion s'inscrit dans une volonté d'exposition complète des comptes.	Sans en préciser réellement l'environnement, on ne demande à l'auditeur que « de s'assurer si un bilan montre une image vraie et correcte. »	Il s'agit là d'une innovation majeure, bien que des textes antérieurs aient déjà utilisé, mais séparément, les mots « true » et « fair »	La nouvelle formulation presque similaire à la précédente s'inscrit dans une application des dispositions de la quatrième directive et la porte désormais sur tous les états de synthèse qui sont considérés comme un tout indissociable.

Source : Simo B. et al., (2013, p.5).

Dans le cadre du droit comptable de l'OHADA, l'AUDCIF évoque ce concept d'image fidèle en ses articles 8 et 10 en ces termes :

- Article 8 : « *Les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie, ainsi que les Notes annexes. Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situation de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Ils sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 ci-après, de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entreprises dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité* » (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.15).
- Article 10 : « *Toute entreprise qui applique correctement le SYSCOHADA est réputée donner, dans ses états financiers, l'image fidèle de sa situation et de ses opérations, exigée en application de l'article 8 ci-dessus. Lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle insuffisante ou inadaptée pour donner cette image, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans les Notes annexes* » (JO. OHADA, AUDCIF, 2017, p.16).

Il ressort de l'analyse de ces dispositions que donner une image fidèle de la situation et des opérations de l'entité est l'unique objectif de la comptabilité en droit OHADA qui doit être réalisé grâce aux « *messages financiers* » construits lors de la phase d'agrégation. Si l'image fidèle est pour ainsi dire un objectif, les moyens pour y parvenir empruntent deux principes comptables généraux : *celui de la régularité et celui de la sincérité*. Alors, le concept d'image fidèle et les principes généraux sont indissociables, la première étant en quelque sorte l'âme

des seconds (Nemedeu R., 2011, p.938), à travers lesquels elle a une double qualité (la pertinence et la fiabilité) au respect de deux autres principes pour sa consécration (la sincérité et la régularité) (J.O. RDC, 2012, p.663) pour qu'elle s'applique effectivement à ce que Njampiep (2008, p.36) qualifie « *une triple réalité* » : **le patrimoine, la situation financière et le résultat.**

Pour cet auteur et bien d'autres, *le patrimoine de l'entité* implique tout ce qu'elle dispose à une date donnée (Kamgo I. et al., 2010, p.17), *la situation financière* consiste à recenser les biens utilisés dans l'entité (terrains, bâtiments, machines, véhicules, stocks, créances, trésorerie) et les sources financières qui ont permis d'acquérir ces biens, à les évaluer et à analyser l'évolution de leur valeur dans le temps et *le résultat ou la performance* permet de constater si l'activité de l'entreprise dans son ensemble est rentable, ce qui est normalement l'objectif principal de l'équipe dirigeante (Dick W. et al., 2015, p.2), associé à celui de la maîtrise de la qualité du produit et/ou service de l'entreprise (Mathé A., 2015, p.73).

Ainsi, la notion d'image fidèle induit chez les interlocuteurs deux conceptions, « *considérer que l'expression fait appel à des qualités externes à la comptabilité ou au contraire estimer que l'application des règles comptables doit permettre de donner une image fidèle de l'entreprise* » (Walton P., 1996, p.14). Dès lors, sa compréhension passe nécessairement par l'étude de son caractère étymologique, analogique et psychologique, car l'image fidèle n'est pas un principe, mais le socle de tous les principes dont elle est au début et à la fin.

Étymologiquement, « *image* » est un emprunt au latin « *imaginem* » accusatif de « *imago* », « mot polysémique dont le sens premier est celui de reproduction visuelle d'un objet réel ». Mais victime d'une évolution sémantique, il lui est désormais conféré une connotation rhétorique d'opposition à la réalité pour représenter l'apparence et une dimension psychologique visant à restituer l'apparence (Nemedeu R., 2011, p.1284). L'adjectif « *fidèle* » vient du latin « *fidelis* » qui signifie sûr, loyal ou solide. Il se dit d'un instrument de mesure dont les résultats ne sont pas altérés (Rey A. et al., 2010, p.849). Ainsi, « *la comptabilité apparaît bien comme l'instrument de mesure des comptes. Par conséquent, image fidèle peut se traduire étymologiquement par apparence sincère* ».

Analogiquement, selon la doctrine : d'une part sur un plan dialectique, « *image* » est la représentation exacte d'un être ou d'une chose et « *fidèle* » est la conformité à un modèle, à la vérité. L'image fidèle serait la représentation exacte d'une vérité. D'autre part, sur un plan

rhétorique, l'« *image* » est la représentation dans l'esprit d'une chose et « *fidèle* » est la marque d'un attachement constant : L'image fidèle serait la représentation constante d'une chose (Compin F., 2003, p.2).

Sur le plan psychologique, « *l'image est un évènement qui a pour vocation de restituer l'apparence figurative des objets ou des évènements en dehors des conditions matérielles de réalisation du champ perceptif* ». L'adjectif fidèle est le qualificatif déterminant « *le degré de confiance que l'on peut accorder à la généralisation d'un résultat* » (Bloch H. et al., 1999, p.452). L'image fidèle serait « (...) *la qualification de l'évènement de clôture des comptes de fin d'année sans tenir compte de l'ensemble des données d'inventaire ou des conditions matérielles* ».

1.3.3.1. Les quatre principes fondamentaux pour donner une image fidèle de l'entité

Pour avoir une idée sur ce qui vient d'être développé, il est question de savoir comment donner une image fidèle de la réalité, à partir de quatre principes fondamentaux : la régularité, la sincérité, la permanence des méthodes et la bonne information (Poux P., 2003, p.48).

A. Le principe de la régularité, selon lequel l'entreprise est tenue de présenter des comptes conformes aux règles et aux procédures en vigueur et aux principes généraux admis.

Conséquence : le contrôle de la régularité des comptes est le fondement du rôle du commissaire aux comptes. L'entreprise devra par contre harmoniser les différents principes comptables utilisés par ses filiales dans les comptes consolidés, s'il en existe (Barbe O. et al., 2010, p.732).

B. Le principe de la sincérité, selon lequel les préparateurs des états financiers doivent appliquer de bonne foi les règles et procédures en vigueur.

Conséquence : ce principe engage la responsabilité des dirigeants de l'entreprise. La responsabilité pénale des dirigeants peut être engagée pour délits d'omission d'établissement des documents comptables. De plus, la responsabilité pénale des dirigeants sociaux tout comme celle du commissaire aux comptes peut être engagée si les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle de l'activité de l'entreprise, tel que disposent les articles 137 à 141 de l'AUSCGIÉ.

C. Le principe de la permanence des méthodes, selon lequel les méthodes comptables utilisées ne doivent pas changer d'un exercice à l'autre, sauf si le changement est permis par les principes comptables en vigueur et dûment expliqué au lecteur dans les états financiers de l'exercice concerné (Poux P., 2003, p.47).

Conséquence : cette obligation d'information peut permettre au lecteur de détecter des changements de méthodes comptables dont le seul objectif est d'améliorer la performance financière sur l'exercice. Les cas où les entreprises changent de méthodes de comptabilisation sur le fond ne sont pas fréquents et sont généralement bien expliqués car les entreprises ont l'obligation de communiquer une estimation de leurs impacts chiffrés. En revanche, les changements formels de présentation, sans modification des principes sur le fond sont plus courants et pernicioeux, car ils limitent la comparabilité avec les exercices précédents. L'investisseur est ainsi moins à même de déceler les grandes tendances d'évolution de l'activité (Poux P., 2003, p.47).

D. Le principe de la bonne information, selon lequel les états financiers doivent apporter une image fidèle de la réalité. L'entreprise est obligée de déroger à l'application des normes comptables si elles donnent une image déformée de la réalité.

Conséquence : en pratique, la notion d'image fidèle jouera surtout dans les cas suivants :

- Absence de règle pour traiter le problème soulevé ;
- Plusieurs règles possibles, donc choix à faire ;
- Règle dont l'application stricte serait trompeuse.

Dans ce dernier principe, les Notes annexes deviennent alors très importantes, car elles devront fournir toute explication sur la méthode choisie, tout complément d'information et éventuellement toute comparaison avec une autre méthode. Il faut noter que dans les comptes consolidés, le principe de bonne information prend une signification différente. L'entreprise se doit systématiquement de privilégier le principe de comptabilisation qui donne l'image la plus fidèle de la réalité (Poux P., 2003, p.47). Ceci se résume dans le tableau ci-dessous:

Tableau n° 11. Les principes relatifs à la restitution de l'image fidèle

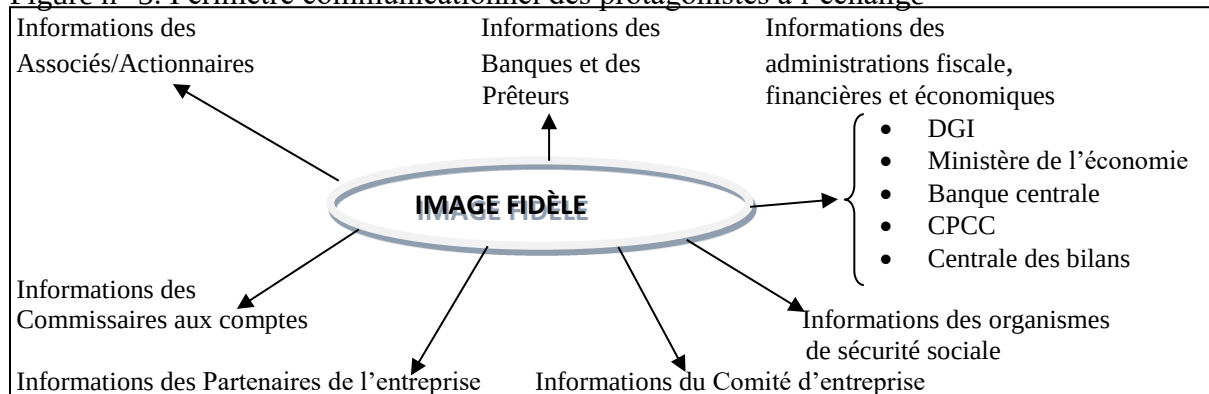
Principes	Description	Implications pour l'investisseur
Régularité	L'entreprise est tenue de présenter des comptes conformes aux règles et aux procédures en vigueur et aux principes généraux admis.	Le commissaire aux comptes est le garant de la conformité des comptes. La responsabilité pénale des dirigeants peut être engagée.
Sincérité	L'entreprise doit appliquer de bonne foi des règles et procédures en vigueur.	La responsabilité pénale des dirigeants et du commissaire aux comptes peut être engagée si les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle.
Permanence des méthodes	Les méthodes comptables utilisées ne doivent pas changer sauf si le changement est permis par la loi et dûment expliqué au lecteur des états financiers.	L'obligation de communication doit permettre à l'investisseur de comprendre l'impact du changement sur le résultat.
Bonne information	Les états financiers doivent apporter une image fidèle.	L'entreprise est obligée à l'application des normes si elles donnent une image déformée de la réalité.

Source : Poux P., (2003, p.48).

À ces quatre principes, s'ajoute le Postulat de la spécialisation des exercices qui insiste sur le fait qu' « *il faut rattacher à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice), et ceux-là seulement* » et la Convention de prudence, qui évite le risque de transfert des incertitudes présentes sur l'avenir (AUDCIF, 2017, pp.75 et 83).

De ce qui précède, on convient de dire que l'image fidèle est au cœur d'un principe de coopération puisqu'elle conditionne les qualités de l'information comptable distribuée, à savoir : *la conformité aux référentiels, la neutralité, la comparabilité, la fiabilité, la vérificabilité, la pertinence, la clarté et la flexibilité*. Au contraire, la manipulation de l'image fidèle est de nature à induire de nombreux biais dans la délivrance du message communicationnel. En visualisant le périmètre communicationnel des protagonistes à l'échange, c'est-à-dire l'ensemble des partenaires de l'entreprise, il se fait dégager des conséquences de nature à générer de nombreuses externalités négatives, un état de choses qui peut s'illustrer par les figures ci-après :

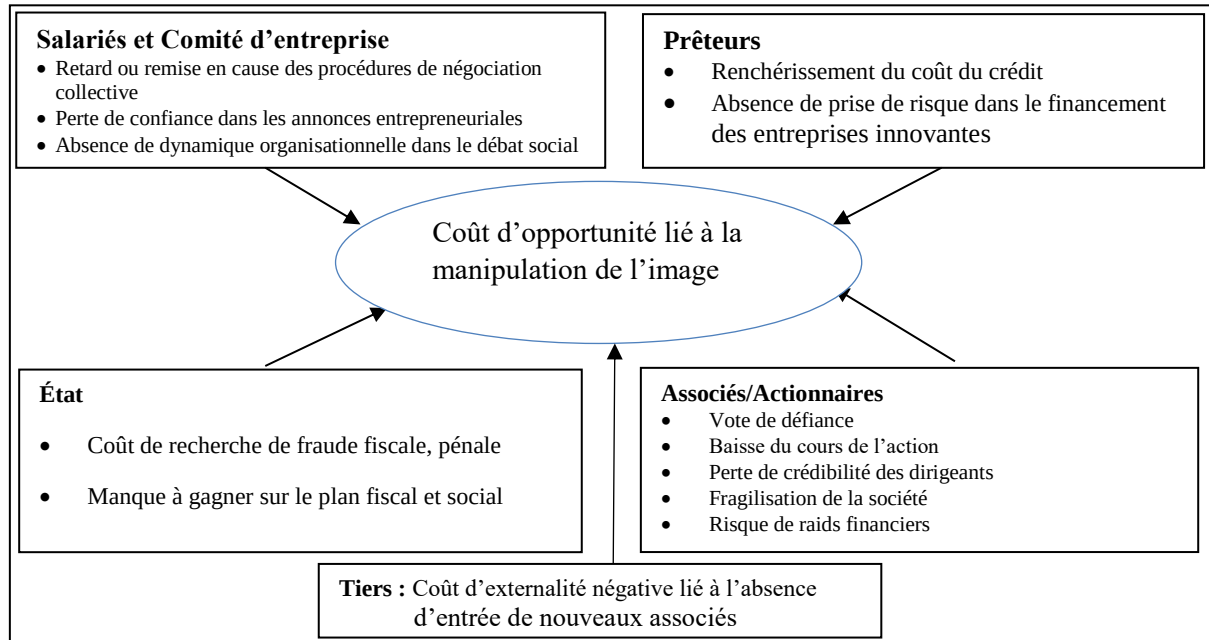
Figure n° 5. Périmètre communicationnel des protagonistes à l'échange



Source : Notre adaptation à Compin F., (2003, p.6)

À cette figure qui associe les protagonistes à l'échange de l'information financière contenue dans les états financiers, s'accompagne l'idée du coût d'opportunité que subissent les partenaires de l'entreprise en fonction de l'image donnée par ses états financiers.

Figure n° 6. Conséquence de la démarche rhétorique des locuteurs vis-à-vis des partenaires de l'entreprise



Source : Compin F., (2003, p.7).

1.3.3.2. La référence à l'IASB : implication de la qualité de pertinence et de fiabilité

L'image fidèle se rapportant au patrimoine, au résultat et à la situation financière de l'entreprise de l'espace OHADA trouve sa définition très nettement insuffisante pour cerner les implications de cette notion. Il importe de se référer aux réflexions de l'IASB pour déterminer ses implications à travers les deux qualités qu'elle impose à la comptabilité, notamment : *la qualité de pertinence et la qualité de fiabilité*.

A. La pertinence

La pertinence de la comptabilité est conditionnée par le message qu'elle diffuse. Pour l'IASB, la comptabilité « *possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées* ». Cette qualité de pertinence s'articule toujours autour de deux impératifs qui concernent d'une part *la recherche de l'adéquation de la comptabilité avec la réalité économique* et d'autre part *la notion de bonne information* (Nemedeu R., 2011, p.938).

A1- La recherche de l'adéquation de la comptabilité avec la réalité économique

L'adéquation la plus fidèle entre la réalité économique et la vision de cette réalité que transcrivent les comptes, permet de qualifier la comptabilité de pertinente. Dans l'article 8, alinéa 2 de l'AUDCIF, il est disposé que : « *Les états financiers forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat* ».

L'utilisation du verbe « *donner* » dans cet alinéa, traduit le souci d'adéquation de la comptabilité avec la réalité économique. Ce verbe implique une certaine action du rédacteur des comptes à laquelle il n'était jusqu'alors pas habitué. En droit français, l'introduction de la notion de l'image fidèle par la loi du 30 avril 1983 avait suscité des commentaires. Certains auteurs comme Lauriol (1984, pp.7-11) avaient exprimé les mêmes idées en des termes tels que : « *Fidèle, c'est fidèle à quoi ? C'est fidèle à la vérité, par conséquent à la réalité* ». Par ailleurs, il a été convenu que « *Les mots d'image fidèle* » *n'ont aucune importance en eux-mêmes, le mot important, le mot-clé, c'est le verbe "donner"* » (Nemedeu R., 2011, p.938).

Quant à la Commission des Opérations de Bourse (COB), dans son rapport annuel 1983 au Président de la République (française), l'accent était mis sur le verbe « **donner** » plutôt que sur « ***l'image fidèle*** » (Nemedeu R., 2011, p.938). Bien que cela n'eût l'air de rien, la COB avait considéré qu'il traduisait l'amorce d'une révolution, par ce qu'avant cette loi, « les seules exigences étaient que les comptes soient établis en se conformant à certaines règles, dont les exigences concernaient la façon d'établir les comptes, sans aucune obligation formulée quant à la pertinence de l'image fidèle donnée au lecteur » (D'Illiers B., 1993, p.44).

Ce caractère non contraignant était aussi reproché au Plan comptable général congolais qu'appliquaient les entités socioéconomiques de la RD Congo depuis 1976 à 2013. Dorénavant, l'article 8 de l'AUDCIF dispose que le rédacteur des comptes OHADA doit donner, par son appréciation de la situation financière, du patrimoine et du résultat, une image fidèle aussi réaliste que possible de l'entité ; cette pertinence se jugeant par rapport à la réalité économique de l'entité, le rédacteur des comptes se doit de l'apprécier comme une bonne information (De Lauzainghein C., et al., 2004, p.326-s).

A2- La bonne information

L'image fidèle impose quatre qualités afin que l'information soit qualifiée de bonne. Il faut qu'elle soit : *claire, comparable, vérifiable, récente*, sans oublier sa dimension qualitative.

- *L'information doit être claire* : ceci impose que les informations comptables fondamentales, nécessaires à l'appréhension de la réalité économique de l'entité ne soient ni tronquées, ni dissimulées dans la masse des chiffres, sinon la transmission de la vision réelle de ce qu'est l'entité serait brouillée (TPC). L'exigence de la clarté impose au rédacteur des comptes de sélectionner et de mettre en avant les informations financières les plus significatives de la réalité économique de l'entité (TC). Cette qualité est un élément constitutif de l'image fidèle qui oblige à ne pas tenir compte de tous les facteurs affectant les comptes, mais seulement ceux dont l'impact est significatif (Nemedeu R., 2011, p.939) (TNIs).

Cette idée s'exprime pleinement en droit britannique à travers le principe de « *materiality* » d'après lequel la comptabilité doit apporter une information et des documents clairs, dans leur présentation et leur lisibilité (TC), par la sélection des données significatives (Bragg C. et al., 2007, p.26). La sélection des données significatives n'est pas l'unique tâche imposée au rédacteur des comptes. Il doit aussi compléter les informations sélectionnées, voire mises en évidence, dès lors qu'elles s'avèrent insuffisantes à traduire par elles-mêmes la réalité économique de l'entité (TNIs).

C'est dans ce sens que l'article 10, alinéa 2 de l'AUDCIF dispose que « *lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle insuffisante ou inadaptée pour donner cette image, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans les Notes annexes* ». Dans cette logique, l'article 29, alinéa 4 de l'AUDCIF dispose que « *les Notes annexes complètent et précisent l'information donnée par les autres états financiers annuels* » (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.22).

En d'autres termes, les Notes annexes comportent toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le Bilan et par le Compte de résultat. C'est un appel à l'abandon de la commodité (que constitue la règle écrite) pour rechercher le signifiant (l'information et la traduction qu'en attend le lecteur des états financiers). Signalons à ce sujet que ces compléments peuvent prendre tout simplement la forme de commentaires. Néanmoins, une précaution est à prendre : cette possibilité de fournir des informations supplémentaires en annexe ne doit pas être détournée afin d'y dissimuler certaines données (Nemedeu R., 2011, p.939).

- *L'information comptable doit être comparable* : cette exigence apparaît dans l'article 8, alinéas 3 de l'AUDCIF : « Ils (états financiers annuels) sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 ci-après, de façon à permettre leur comparaison dans le temps, exercice par exercice, et leur comparaison avec les états financiers annuels des autres entreprises dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité ». Dans ce cas, les utilisateurs pourront ainsi mieux apprécier les tendances de la situation financière de l'entité tout comme ses performances.

Cette logique impose une permanence dans le temps de l'évaluation et de la présentation de l'effet financier de transactions et événements semblables (Nemedeu R., 2011, p.939).

La comparabilité doit aussi permettre des comparaisons d'états financiers d'une entreprise à une autre. Cependant, pour que cette comparaison soit réelle, toutes les entreprises du secteur doivent avoir mis en place la comptabilité OHADA (TNIs). Cela implique dans leur comptabilité, qu'elles respectent une terminologie et des principes directeurs communs, qu'elles aient mis en œuvre des conventions, des méthodes et de procédures normalisées, éventuellement par secteur professionnel (TC), ainsi qu'une organisation répondant à tout moment aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations comptables liées aux opérations de l'entité (TNIs).

Mais, l'intérêt de la comparabilité se situe principalement sur des éléments significatifs rejoignant sur point la qualité de clarté et la doctrine comptable adjoint à cette qualité de comparabilité celle de quantifiabilité (De Lauzainghein C., et al., 2004, p.338) qui s'attache à la forme de retranscription de l'information. Il faut que cette forme permette les sommations et les comparaisons. Seule l'utilisation d'une unité de mesure permettra le respect de ces exigences. Cette unité de mesure est généralement la monnaie, sans pour autant exclure la diffusion d'informations complémentaires au moyen d'unités physiques (Colasse B. et Lesage C., 2010, p.60).

- *L'information comptable doit être vérifiable* : la qualité de vérifiabilité doit garantir indirectement aux utilisateurs, de la véracité de l'information diffusée (TPC). Indirectement, c'est dans le sens où la qualité de vérifiabilité ne s'attache pas à l'information en elle-même, mais aux techniques qui ont abouti à son élaboration (à la fois les techniques d'enregistrement et celles qui permettent la construction des documents diffusant une information financière) (TC). La vérifiabilité doit alors permettre à tout professionnel indépendant et compétent d'aboutir, en examinant les mêmes éléments de

base, aux mêmes informations et indirectement aux mêmes conclusions (TNIs). Ainsi définie, cette qualité s'écarte de la notion de preuve dont la fonction est de prouver l'existence d'un droit. La vérifiabilité n'a pas cette fonction. Il faut donc en déduire aussi qu'il en va de même pour l'image fidèle (Nemedeu R., 2011, p.940).

- *L'information comptable doit être récente* : pour respecter cette dernière qualité, il faut, tout d'abord, une diffusion rapide de la comptabilité afin de répondre aux besoins des utilisateurs (TPC). Même si la comptabilité produit une description claire, comparable et vérifiable de la réalité économique de l'entité, il va de soi que sa diffusion tardive réduise considérablement l'intérêt pratique de cette description. Plus précisément, les états financiers perdraient 80 % de leur pertinence à cause du non-respect de la publication en temps opportun (Ballet R. et al., 1968, p.21) (TC). Par ailleurs, cette qualité impose aussi d'adapter la fréquence de la diffusion de l'information comptable aux besoins des utilisateurs. Ceux-ci conditionnent la fréquence de diffusion, ce qui peut justifier des fréquences différentes suivant le type d'utilisateur choisi. Ainsi, si en règle générale, la périodicité est d'un an, certains documents, en particulier ceux concernant les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé (TNIs), ont une périodicité plus courte comme le trimestre ou le semestre (Nemedeu R., 2011, p.940).

Ces quatre impératifs sont utiles, mais ne suffisent pas pour que la comptabilité atteigne son objectif d'image fidèle. Il faut en plus qu'elle soit fiable.

B. La Fiabilité

La nécessité de fiabilité impose le respect du système conventionnel de la comptabilité ainsi qu'une obligation d'adaptation.

B1- Le respect du système conventionnel

Le respect du système conventionnel comptable n'est pas une option, mais une obligation (Pasqualini F., 1992, p.27). En conséquence, le non-respect du droit conduit à des sanctions(TNIs). La réponse est aussi indiscutable en droit de la comptabilité de l'OHADA (Njampiep J., 2008, pp.56-57). L'image fidèle impose tout autant le respect des règles, afin que les destinataires des comptes puissent comprendre le message qui leur est transmis (TC) : *« la comptabilité diffuse un message obéissant à des conventions. La comptabilité est un langage, et comme pour n'importe quel langage dès lors que l'on ne respecte plus ses règles, on ne le comprend plus. C'est l'accord général sur les règles qui permet de comprendre le*

message diffusé ». Ainsi, même si l'absence de système conventionnel permet, peut-être, une adéquation optimale de la comptabilité avec la réalité économique, elle conduirait, aussi, à l'impossibilité, et donc, au non-respect de la nécessité de fiabilité (Nemedeu R., 2011, p.940).

Peu importe, la comptabilité doit respecter son système conventionnel. Pour que la comptabilité soit fiable, le rédacteur des comptes devra, certes, prendre en compte des réalités économiques, mais dans la limite du système conventionnel. C'est pourquoi l'image fidèle n'a pas pour prétention la traduction, par la comptabilité, de l'exacte vérité économique, mais, uniquement, une prise en compte de cette réalité dans l'utilisation du système conventionnel (Gélard G., 1995, p.51). Certes que des décalages entre la réalité économique et sa retranscription sont inévitables, mais tant qu'ils demeurent négligeables, ils restent tolérables. Par contre, s'ils deviennent significatifs, le système conventionnel se doit de réagir. Si la comptabilité les maintenait, elle se détournerait de son objectif d'image fidèle en n'étant plus pertinente.

La réduction de ces décalages apparaît donc comme une obligation. Celle-ci passera par le dépassement du système conventionnel, par son adaptation. Dans un tel cas, l'IASB évoque l'idée selon laquelle : « *Si l'information doit représenter fidèlement les transactions et autres événements qu'elle vise à représenter, il est nécessaire qu'ils soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à la réalité économique et non seulement selon leur forme juridique* » (Matt J. – M. et al., 1986, p.46) pour l'adapter au fait comptabilisé.

B2-Adaptabilité

L'adaptabilité du système comptable est une nécessité puisque l'image fidèle conditionne la pertinence à l'adéquation avec la réalité économique. Cette réalité évoluant, il faut procurer au système conventionnel une souplesse, une faculté d'adaptation, pour pouvoir retranscrire au mieux ces évolutions. Il faut être conscient qu'aucun système conventionnel, aussi performant soit-il, ne peut avoir prévu toutes les évolutions possibles. Ainsi, sans possibilité d'adaptation, face à une réalité économique nouvelle, les règles comptables peuvent se trouver en défaut, dans l'impossibilité de respecter l'image fidèle. En conséquence, la faculté d'adaptabilité apparaît comme totalement indissociable de l'image fidèle, raison de plus qui pousse certains auteurs à expliquer l'absence de définition légale de cette notion par cet aspect évolutif (Gallion M., 1984, p.6).

En effet, cette possibilité d'évolution est subordonnée à l'évolution même du système conventionnel. De plus, l'image fidèle n'a pas pour objectif la retranscription de l'exacte vérité, ce qui serait illusoire, puisque des décalages sont inévitables. Seuls les décalages significatifs, à savoir trop importants pour être négligés sans compromettre l'image fidèle justifieront une adaptation du système conventionnel, l'adaptabilité pouvant s'observer à deux niveaux (Nemedeu R., 2011, p.941) :

- En présence d'un décalage certes significatif, donc qui ne peut être négligé, mais tout de même faible, c'est-à-dire sans pourtant mettre en cause totalement la règle (ou un ensemble de règles) censée permettre la retranscription de cette réalité économique, l'adaptation passera simplement par la présentation de l'information complémentaire sous une forme rédactionnelle ou chiffrée. Le système conventionnel n'est pas réellement dépassé. Cette fourniture d'informations complémentaires doit être rattachée à l'impératif de bonne information et plus particulièrement à l'exigence de la qualité de clarté. L'article 10 al. 2 de l'AUDCIF traduit parfaitement cette idée : « *Lorsque l'application d'une prescription comptable se révèle insuffisante ou inadaptée pour donner cette image, des informations complémentaires ou des justifications nécessaires sont obligatoirement fournies dans les Notes annexes.* ».
- En présence de décalages significatifs importants, c'est-à-dire d'un écart dirimant ne pouvant pas être réduit par la simple fourniture d'informations complémentaires, l'image fidèle exige obligatoirement le dépassement du système conventionnel (Cormaille De Valbray J. F., 1984, p.134), le droit de la comptabilité devra réagir en se dépassant.

Deux cas peuvent se présenter caractérisant deux adaptations possibles suivant le phénomène à l'origine du décalage significatif important :

- 1) Si le phénomène économique à l'origine du décalage est de grande amplitude à la fois dans le temps et dans l'espace (beaucoup d'entités sont concernées et pour longtemps, autrement dit, le décalage est généralisé et ne devrait pas disparaître), il faut donc impérativement une meilleure adéquation avec la réalité économique. En cas d'absence de règle, par l'utilisation des règles fondamentales comptables, une nouvelle règle doit être élaborée. En cas des règles existantes, par l'interprétation de ces règles, et plus généralement, des règles comptables fondamentales, il conviendra de les faire évoluer, dans leurs conséquences, en corrélation avec la réalité économique de l'entité. Ce pouvoir d'adaptation appartiendrait au législateur (Nemedeu R., 2011, p.941) ;

- 2) Par contre, si cette fois-ci, le phénomène économique à l'origine du décalage est très spécifique (il ne concerne qu'une entité donnée), il va de soi, et le bon sens le commande, que l'adaptabilité ne peut pas passer par la création d'une nouvelle règle ou par l'interprétation d'une règle, ceci uniquement pour une entité. Il s'agit d'une adaptabilité à pied (De Lauzainghein C., et al., 2004, p.343), l'idée que l'article 40 de l'AUDCIF traduit en ces termes : « *La cohérence des évaluations en cours des exercices successifs implique la permanence dans l'application des règles et des procédures les concernant.* » et que l'article 41 de l'AUDCIF stipule que : « *Toute exception à la permanence visée à l'article 40 ci-dessus doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information ou par des circonstances impératives (...). Toutes informations nécessaires à la compréhension et à l'appréciation des changements intervenus sont données dans les Notes annexes, conformément aux dispositions de l'article 33 ci-dessus* ». (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.27). Le débiteur de cette adaptabilité est le rédacteur des comptes. C'est à lui seul de prendre la décision de dérogation. Le respect de l'image fidèle lui impose de le faire, puisque s'il ne réagit pas, la comptabilité ainsi rédigée ne décrira pas la réalité économique de l'entité.

Le concept d'image fidèle se dégage à cet égard du droit positif pour relever de l'esprit du droit, puisqu'il est à l'origine d'une remise en cause des principes qui en forment la substance ou de l'introduction de nouvelles règles appelées à compléter les anciennes ou à se substituer à elles ». Cette opinion est très largement répandue en Grande Bretagne, car certains auteurs britanniques y voient même une dimension philosophique (Flint D., 1979, p.417). D'ailleurs, la portée de ce principe fut longtemps l'objet de nombreuses controverses. Il fut traduit par la primauté de la réalité économique sur l'apparence juridique : c'est oublier l'esprit du principe et cela conduit à une mauvaise compréhension de la relation entre les trois termes : « *réalité, apparence et prééminence* ».

De notre part, l'argument principal en faveur de cette thèse est qu'il ne faut pas perdre de vue que la comptabilité ne fait pas partie des sciences exactes (Colmant B., 2006, p.9). En somme, les nécessités de prudence et de fiabilité sont indissociables. C'est par l'interaction des différents impératifs découlant de ces nécessités que l'objectif d'image fidèle sera atteint. Autrement dit, l'image fidèle s'apprécie en retenant à la fois la réalité politico-contractuelle, la réalité conventionnelle et la réalité néo-institutionnelle sociologique, ces trois dimensions étant indissociables dans chaque environnement donné. Le débat qui sous-tend notre position se développe en appui des principes comptables généraux de la régularité et de sincérité.

1.3.3.3. Les deux principes comptables généraux de l'image fidèle

Au terme de l'article 3 de l'AUDCIF, il est stipulé que « *La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées* ». Pour sa part, l'article 9, alinéa 1^{er} dispose que : « *La régularité et la sincérité des informations regroupées dans les états financiers annuels de l'entreprise résultent d'une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des événements, opérations et situations se rapportant à l'exercice* » (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.14 et 16).

A. L'impératif de la sincérité

L'AUOHCE révisé par l'AUDCIF convoque la sincérité sans procéder à sa définition. La définition donnée par le PCG français de 1982 dit que la sincérité est « *l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations* ».

De cette définition, on déduit que le rôle de la sincérité en droit de la comptabilité est centré sur l'utilisation du système conventionnel qui impose, tout d'abord : *une application correcte et de bonne foi, des règles comptables*, ensuite : *une application en fonction de la réalité et de l'importance des événements enregistrés*. Ces deux conditions d'applicabilité s'expliquent par l'existence dans le corps des règles, des dispositions ne considérant que la réalité des opérations et des événements et d'autres ne considérant que l'importance de l'opération et de l'événement. En conséquence, l'apport de la sincérité à la logique comptable se fait à travers deux attributs : *la préférence à la réalité économique dans la limite de l'application correcte et de bonne foi des règles comptables et un devoir de collaboration*.

A1. La préférence à la réalité économique

La notion de l'image fidèle est intimement liée à la réalité économique de l'entité qui peut se résumer en ces termes : « (...) *c'est entre deux règles légales également admissibles, le choix entre celle qui reflète la situation de la société* » (Nemedeu R., 2011, p.942). On en déduit qu'il ne peut y avoir image fidèle sans prise en compte des réalités économiques (TPC) : cette adéquation nécessaire passera par le rédacteur des comptes. C'est lui qui favorisera ou non cette adéquation par son utilisation des possibilités du système conventionnel(TC) : ces

possibilités s'imposent à lui. Ne pas les utiliser conduirait au non droit : il y a répression et pénalités qui s'en suivent (TNIs).

La notion de sincérité s'intègre dans cette logique en imposant la prise en considération systématique des réalités économiques dès que le système conventionnel le permet. Il ne s'agit donc pas de primauté des réalités économiques sur les réalités juridiques, mais de la préférence de la dimension économique dans la limite du système conventionnel comptable au sein d'une institution donnée. La sincérité est donc une application correcte des règles, car le système conventionnel doit être respecté (TC), mais aussi l'application de bonne foi, car la dimension économique préside au choix des règles ou de leur interprétation (TPC). Cette sincérité doit également imposer la bonne foi au rédacteur des comptes (TNIs). Son action ou inaction sont déterminantes dans la recherche de la meilleure adéquation possible entre la réalité économique et la comptabilité.

L'article 8 de la loi pénale camerounaise de 2003 traduit fidèlement cette exigence. Il *punit d'un emprisonnement d'un à cinq ans, d'une amende de 1 000 000 FCFA à 10 000 000 FCFA les dirigeants sociaux qui ont sciemment, même à l'absence de toute distribution des dividendes publié ou présenté aux actionnaires ou associés, en vue de dissimuler la véritable situation de la société, des états financiers de synthèse ne donnant pas pour chaque exercice, une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et de celle du patrimoine de la société à l'expiration de cette période* (Nemedeu R., 2011, p.943).

Il va de soi que le législateur de l'OHADA mette un point d'honneur sur l'élément moral qui suppose la mauvaise foi, c'est-à-dire l'intention coupable et un mobile déterminé (avoir agi en vue de dissimuler la véritable situation de la société). La bonne foi suppose une utilisation correcte des règles et des méthodes. Par contre, si l'erreur est possible, l'intention coupable n'existera pas et il est de la compétence des juges d'examiner dans chaque espèce, le nombre et la gravité des irrégularités. Comme établi par Detoef (2015) qu'il n'y a pas de bilan exact et qu'il n'y a peut-être pas davantage de bilan sincère (Kamgo I. et al., 2010, p.307) ; le mobile consiste, pour autant, à chercher la dissimulation de la véritable situation de l'entité. *A contrario*, le rédacteur des comptes pour ne pas être incriminé, doit chercher à révéler la véritable situation de l'entité. La bonne foi du rédacteur des comptes passe donc par une bonne application correcte des règles et recherche la véritable situation de l'entité.

A2. Devoir de collaboration

Celui-ci s'exprime par le système conventionnel compte tenu de la définition que nous donnons à la sincérité qui met en relief le double lien (avec la réalité des événements enregistrés, d'une part et d'autre part avec l'importance de ces événements). Cet aspect de sincérité passe par l'application correcte et de bonne foi des règles. Ainsi, le droit comptable contient un certain nombre de dispositions retenant l'importance relative des opérations. Elles sont principalement consacrées à la présentation des informations comptables. Leur application correcte et de bonne foi, conséquemment sincère, participe à une « bonne » description des opérations et des événements concernant l'entité au-delà de leur réalité économique et juridique. La bonne information est également un impératif et pour la comprendre, il faut analyser les dispositions comptables divisées en deux catégories, à savoir (Nemedeu R., 2011, p.943) :

- 1) Les règles précises imposant la fourniture d'informations clairement identifiées par l'intermédiaire des documents comptables informatifs joints ou annexés sous forme de tableaux ou notes. Concernant ces règles, l'apport de la sincérité est minimale ;
- 2) Les règles imposant non seulement la fourniture d'informations d'importance significative, c'est-à-dire celles pouvant avoir de l'importance significative dans le jugement que l'utilisateur peut avoir de l'entité, mais aussi la mise en valeur des informations les plus importantes.

L'AUDCIF à son article 33, alinéa 3 s'inscrit dans cette logique, en précisant que : « *Les Notes annexes comportent tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers et sont susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise* » (J.O. OHADA, 2011, p.23). Il va de soi que la réglementation puisse imposer de retenir le caractère significatif d'une opération pour l'application d'une règle, mais elle ne peut pas définir précisément, et surtout systématiquement, ce caractère. En dehors, bien sûr des informations jugées significatives pour toutes les entités et donc obligatoirement fournies, il s'agit des considérations de fait, spécifiques à chaque entité.

L'application correcte et de bonne foi, en un mot, sincère, de ces règles, dépasse le contenu de la réglementation pour se rapprocher de l'esprit de l'image fidèle, en particulier de son impératif de la bonne information. Cet espace purement subjectif est occupé par la sincérité. Celle-ci oblige le rédacteur des comptes à un devoir de collaboration avec les utilisateurs.

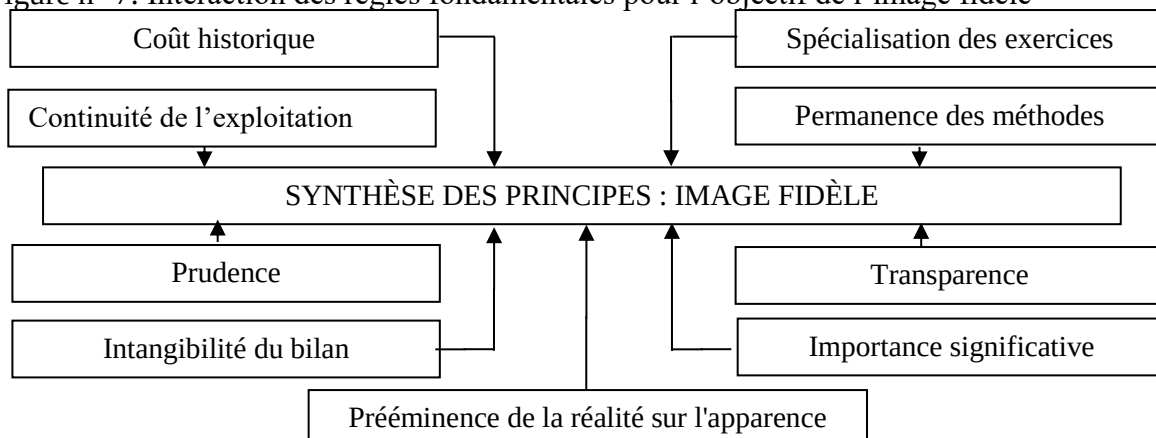
L'objectif de cette collaboration étant d'améliorer la qualité de l'image de l'entité considérée avec une dose de régularité (Nemedeu R., 2011, p.944).

B. L'Impératif de la régularité

Le principe de la régularité impose le respect du contenu du système conventionnel. Pour qu'une comptabilité soit régulière elle doit être conforme aux règles et procédures en vigueur. Autrement dit, la régularité s'appréciera par référence au corps du droit de la comptabilité, y compris, bien sûr et surtout par référence à ses règles fondamentales que certains appellent (...) principes (De Lauzainghein C., 2004, p.343). D'une manière générale, ces règles fondamentales conditionnent toutes les évolutions du droit de la comptabilité et pour certaines d'entre elles peuvent même les provoquer (Nemedeu R., 2011, p.944). Ces règles sont l'expression qualitative de la régularité. Elles sont au nombre de huit (8) retenues en SYSCOHADA et concernent *la fidélité, la continuité, la non-compensation, l'importance significative ou relative, la prudence, la valeur historique, la spécialisation des exercices et la permanence des méthodes* (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.192).

Il est possible de visualiser l'interaction de ces règles fondamentales à l'atteinte de l'objectif de l'image fidèle, tout en associant l'application du principe anglo-saxon de la prééminence de la réalité sur l'apparence juridique qui n'est pas retenue par l'AUDCIF. Cet élargissement est fait, sans doute, en raison des divergences que peut susciter son interprétation au plan pratique, mais dont l'application est recommandée pour des cas bien définis, notamment lors du crédit-bail, des concessions, des effets escomptés non échus, du personnel intérimaire et des biens acquis sous réserve de propriété (Azandossessi T., 2013, p.27), car la comptabilité n'est plus seulement « *l'algèbre du droit* », mais aussi « *une méthode d'observation des phénomènes économiques* » (Garnier P., 1947). Ceci donne du sens à schéma ci-dessous :

Figure n° 7. Interaction des règles fondamentales pour l'objectif de l'image fidèle



Source : Azandossessi T., (2013, p.28).

1.4. Les principales leçons tirées de la revue théorique

Cette section vise à présenter les leçons tirées de la revue théorique en ce qui est du droit comptable OHADA et du référentiel comptable qui le matérialise. Ceci va du respect des phases de mise en application du SYSCOHADA en RD Congo, du respect de son cadre de pertinence partagée et de l'exigence d'une information comptable qui permet de répondre à l'exigence de la fiabilité de l'information contenue dans les états financiers de synthèse et d'autres documents de gestion courante.

1.4.1. Le respect de la mise en application du SYSCOHADA en RD Congo

Depuis son entrée en vigueur, l'OHADA s'est fixée comme objectif de converger vers les normes internationales mises en place depuis 1973 par *l'International Accounting Standards Committee (IASC)*, devenu en 1977 *l'International Federation of Accountants*, qui regroupe certains pays des écoles continentales et anglo-saxonnes et fondé sur la plupart de leurs principes comptables. La RD Congo pour sa part, a ratifié le traité de l'OHADA (Masamba R., 2005, p.5), dont le droit comptable adopté le 24 mars 2000 à Yaoundé, révisé par l'AUDCIF adopté à Brazzaville, le 26 janvier 2017 est une branche de droit privé des affaires, régissant les comptes et la comptabilité.

Pour rappel, l'entrée de la RD Congo dans l'OHADA est conséquente des mesures prises au Dialogue intercongolais de Sun City en 2002 et annoncées par le Président de la République en 2004 (Masamba R., 2005, p.5), suivi du dépôt des instruments juridiques d'adhésion en date du 13 juillet 2012 au Sénégal et de la ratification effective du 12 septembre 2012, laissant aux entreprises congolaises deux ans devant elles pour se conformer aux nouvelles dispositions de l'OHADA (Hangi B., 2013, p.4). L'effet qui en est suivi a été l'abrogation des textes antérieurs contraires et l'application immédiate du Traité, des Règlements et des Actes uniformes de l'OHADA (Sawadogo H., 2005, p.72).

Concernant particulièrement l'AUOHCE, le Gouvernement de la RD Congo avait sollicité le report de son application en vue de permettre aux opérateurs économiques de maîtriser et de mieux s'approprier ce nouveau référentiel comptable (Foko Tomena A, 2004, p.5). Ce report lui a été accordé, par la Décision n° 09/2012/CM/OHADA du 14 décembre 2012 signée par la présidente du Conseil des Ministres de l'OHADA tenu à Cotonou au Bénin du 12 au 14 décembre 2012. Fort de cette décision, le ministre congolais de Finances a à travers un communiqué signé le 21 février 2013, informé à toutes les entreprises opérant sur le territoire

congolais de l'entrée en vigueur de l'AUOHCE à deux dates différentes, soit du 1^{er} janvier 2014 de l'exercice ouvert à cette date, pour les comptes personnels des entreprises et du 1^{er} janvier 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés et ce qui concerne les opérations et les comptes de l'exercice ouvert à cette date.

C'est ainsi que la période charnière de mise en application du SYSCOHADA devait s'opérer en observant les dispositions pratiques pour les exercices comptables 2012, 2013 et 2014, comme suit :

- 1) Les comptes de l'exercice comptable 2012 devaient être tenus conformément aux dispositions du système comptable congolais en vigueur. Les états financiers et les déclarations fiscales établis et publiés suivant les modèles des imprimés actuels des tableaux de synthèse du PCGG diffusés exclusivement par le CPCC et la DGI ;
- 2) Les comptes de l'exercice comptable 2013 seront tenus concomitamment en système comptable congolais et en SYSCOHADA pour permettre aux agents économiques de s'assurer de la concordance des résultats et de l'identité des données et informations comptables dans les deux systèmes comptables (PCGC et SYSCOHADA). À cet effet, les états financiers seront établis et présentés en PCGC, il en est de même des déclarations fiscales y afférentes auprès de la DGI ; tandis que pour le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2014, les états financiers de 2013 seront retraités en SYSCOHADA ;
- 3) Les comptes de l'exercice comptable 2014 et suivants seront tenus en SYSCOHADA et les comptes annuels individuels seront produits dans ce nouveau référentiel comptable alors que les premiers états financiers comparatifs seront ceux retraités de 2013 ;
- 4) Enfin pour 2015, les entreprises de la RD Congo produisent les premiers comptes consolidés et combinés exigés par le droit comptable OHADA.

Signalons que l'AUDCIF portant révision de l'AUOHCE avec des innovations importantes pour la fonction comptable est déjà entré en vigueur, mais en deux dates différentes : depuis le 1^{er} janvier 2018 de l'exercice ouvert à cette date, pour les comptes personnels des entreprises et à partir du 1^{er} janvier 2019 pour les comptes consolidés et les comptes combinés ainsi que les états financiers selon les normes IFRS, voire les opérations et les comptes de l'exercice ouvert à cette date (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.50, art. 113).

Il revient aux dirigeants sociaux et aux professionnels du chiffre de la RD Congo de s'approprier efficacement et efficacement, les 113 articles du droit comptable OHADA (desquels 12, 27 et 60 sont abrogés) (Hangi B., 2017, p.7), en plus du plan comptable général

OHADA, institué par l'article 5 de l'AUDCIF (2017, p.14), en plus du Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés (D4C), tout en reconnaissant le rôle de la Commission *ad hoc*, chargée de son actualisation en cas de besoin ; afin de pouvoir renouveler les techniques comptables et leur arrimage aux standards internationaux, dont les normes IFRS appelées à s'universaliser d'ici 2020 (Masamba R., 2012, p.47).

1.4.2. Le respect du cadre de pertinence partagée

L'AUDCIF consacre le cadre de pertinence partagée dans son optique sur les destinataires privilégiés des états financiers, étant donné qu'il milite sur le fait que l'information contenue dans les états financiers doit être fournie de façon « *consensuelle* » sans fondamentalement privilégier certains utilisateurs par rapport à d'autres. Ceci a du sens, car l'analyse des préoccupations des différents utilisateurs (partenaires économiques) montre que plusieurs besoins sont communs ou même, en étant différents, peuvent être satisfaits par les mêmes informations (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.62). À ce prix, la comptabilité satisfait dans le respect du principe de la pertinence partagée à l'objectif d'image fidèle.

À la différence du cadre conceptuel de l'IASB qui désigne l'investisseur boursier comme destinataire privilégié de l'information comptable, le SYSCOHADA dans le prolongement de la tradition comptable française, retient une approche plus économique que financière pour la destination de l'information comptable. Il donne à la norme comptable, l'objectif de « *répondre au mieux aux besoins d'information de tous les agents d'une économie marchande dont le centre est la libre entreprise* » (Pintaux P., 2002, p.47). Les solutions retenues par les dirigeants doivent être telles que chaque utilisateur des états financiers qu'il soit interne ou externe à l'entreprise, ait à sa disposition une information significative de nature à l'aider à prendre des décisions de son point de vue (Gouadain D. et al., 2002, p.378) selon son objectif socioéconomique et pratique.

1.4.2.1. L'objectif d'information des utilisateurs internes

Les manuels juridiques distinguent généralement les personnes qui sont propriétaires d'une société commerciale, celles qui sont chargées de la diriger et le reste des membres du personnel.

A. Les besoins d'information des détenteurs du capital social

Les associés ou actionnaires ont des intérêts économiques directs. Pour eux l'entreprise est une source de liquidités sous la forme de dividendes. La création par l'AUSCGIÉ, d'un droit

de communication et d'information au profit des associés, marque la volonté de leur conférer les moyens d'être bien renseignés par priorité afin qu'ils aient la capacité d'agir et de décider diligemment (J.O. OHADA, AUSCGIÉ, 2014, pp.41-43). Ce droit leur est utile pour la connaissance des perspectives d'avenir de la société afin de prendre une décision quant à la gestion de leur portefeuille d'actions. C'est bien là le cœur de l'actionnariat : acheter, garder, ou vendre et c'est une activité qui se doit d'être rentable. Les détenteurs du capital social sont donc de loin les plus attentifs au moindre signe qui aiguillerait leur décision. Dès lors, ils doivent porter un jugement informé sur la gestion et la marche des affaires de la société.

En effet, parce que les associés ou actionnaires ont un *pouvoir de vie et même de mort* sur la société, ils doivent connaître la richesse, le profit et l'équilibre financier de celle-ci afin de mieux prendre la décision qui s'impose. Le moyen privilégié pour acquérir cette connaissance est l'exercice de leur droit de communication et d'information. Ce droit est soit permanent, soit périodique. Ils peuvent donc l'utiliser à tout moment. L'information périodique ou occasionnelle est celle qui est préalable à la tenue d'assemblées, dont l'organisation est soumise à un formalisme draconien afin d'éviter qu'un des associés y trouve le prétexte pour annuler une décision qu'il n'apprécie pas personnellement (Anoukaha F. et al., 2002, p.386). Ainsi, tout actionnaire en ce qui concerne l'AGOA, a le droit de prendre connaissance des états financiers de synthèse au siège social.

L'associé non gérant d'une SARL, d'une SCS ou d'une SNC a aussi le même droit. L'actionnaire peut aussi à toute époque prendre connaissance et copie des états financiers de synthèse concernant les trois derniers exercices. L'associé non gérant d'une SARL dispose d'un droit similaire. Mais, pour l'associé non gérant d'une SCS ou d'une SNC, l'exercice de ce droit est limité à une périodicité de deux fois par an. On le voit, les besoins d'information des détenteurs du capital de l'entreprise concernent essentiellement sa vie et sa santé, alors que les dirigeants de l'entreprise sont animés par des besoins distincts.

B. Les besoins d'information des dirigeants sociaux

Les besoins d'information des dirigeants sociaux concernent les performances et les risques, la bonne qualité de leur gestion, la poursuite des objectifs annoncés, le bien-fondé des décisions prises (...) (Harscoet E., 2007, pp.27-28). Bref, il s'agit pour eux de contrôler si leur politique de gouvernance d'entreprise porte ses fruits. Avoir une image fidèle de l'entreprise permet principalement aux dirigeants sociaux, de gérer l'entreprise au mieux.

Pour gérer efficacement, le dirigeant est en permanence à la recherche d'informations et de données sur son entreprise. Il doit pouvoir effectuer des choix aussi bien de court (politique de crédit par exemple) que de long terme (investissement, financement) (Gouadain D. et al., 2002, p.114). Aussi, a-t-il besoin d'informations de gestion pour lui permettre d'assurer convenablement sa responsabilité de planification, de conduite et de contrôle des activités de l'entreprise. La comptabilité est donc pour lui un moyen de gestion financière et de gestion économique. Pasqualini (1990, pp.343-347) observe que pour le dirigeant, l'information comptable cumule au-delà de son rôle opérationnel qui correspond à un travail administratif ou logistique, une mission stratégique et une vocation politique.

Si la fonction stratégique de l'information comptable « *recouvre l'adoption des décisions imposées par les circonstances délibérées afin de provoquer l'évolution de ces dernières, et l'estimation des performances du groupement* », la vocation politique de l'information est plus complexe. Sous cet angle, les états financiers sont des moyens pour les dirigeants d'expliquer les résolutions adoptées aux salariés, lorsque ceux-ci sont consultés préalablement à propos des décisions pouvant être prochainement arrêtées. L'information a aussi une mission prophylactique. Elle permet au dirigeant de dépister et d'empêcher la crise de l'entreprise en lui offrant les éléments d'une gestion prévisionnelle (TPC).

Pour cela et par-delà cette information qualifiée de constatation, le dirigeant doit avoir une image de l'entreprise dans un avenir raisonnablement prévisible. Être renseigné sur la bonne santé passée est inutile quand la ruine se profile à l'horizon (Paillusseau J., 1997, p.12). À cet effet, l'AUDCIF oblige le dirigeant à établir un rapport de gestion exposant la situation de l'entreprise durant l'exercice écoulé, ses perspectives de développement ou son évolution prévisible. L'information comptable est donc pour le dirigeant un instrument d'aide à la décision, de prévision et un moyen de contrôle extérieur de sa gestion, vis-à-vis du reste des membres du personnel de la société.

C. Les besoins d'information du reste du personnel de la société commerciale

Aujourd'hui, la société avant d'être un instrument de réalisation de profits entre les mains de ses propriétaires, elle constitue « *une institution dont la pérennité permet d'assurer l'emploi et donc de garantir un certain équilibre social* » (Leclerc D., 1983, p.400) (TNIs). Ainsi, son personnel a des intérêts économiques directs : pour eux, la société est une source de liquidités sous la forme de rémunération. Dès lors, l'information comptable permettra, principalement, au personnel, d'aborder les négociations avec la direction de la société, en modulant ses

revendications. Les salariées de la société doivent donc apprécier la situation économique et financière de la société, à travers les états financiers, car celle-ci (la situation économique et financière) constitue la « *toile de fond du dialogue social* » (Gouadain D. et al., 2002, p.114) .

Les rétributions concernant l'évolution professionnelle de chaque membre du personnel ou leur participation au bénéfice en dépendent (Tagourla F., 2013, p.217) (TC). Les membres du personnel et leurs représentants ont besoin d'informations sur la stabilité et la rentabilité de la société qui les emploie. Ils sont également intéressés par des informations qui leur permettent d'estimer sa capacité à leur procurer une rémunération, des avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi. L'information comptable constitue ainsi, un moyen d'information et de protection des salariés de la société. Ainsi, l'importance de l'information des utilisateurs intérieurs à l'entreprise est indéniable, qu'il l'est aussi des tiers externes à elle.

1.4.2.2. L'objectif d'informations des utilisateurs externes à la société commerciale

L'attention que tout tiers tend à manifester envers les résultats de la société et la société elle-même est sans cesse davantage reconnue comme légitime (Tweedie D. P., 1983, pp.1-2). Le législateur de l'OHADA en est conscient et destine la comptabilité à l'information externe en priorité (Ngantchou A., 2010, pp.3-4). Ainsi, les partenaires commerciaux, les partenaires financiers, les partenaires institutionnels, la Centrale des bilans et les autres partenaires sociaux tant de l'espace OHADA que l'extérieur, doivent sans cesse être informés.

A. Les besoins d'information des partenaires commerciaux

Les partenaires commerciaux d'une société commerciale sont ses fournisseurs et ses clients. Ils sont intéressés par la capacité de celle-ci à générer des flux de trésorerie lui permettant d'honorer ses engagements et par sa capacité à continuer son activité (Platet – Pierrot F., 2009, pp.70-71). Ainsi, d'une part, on a les fournisseurs qui ont besoin d'informations concernant la capacité de la société à payer à l'échéance et celles concernant sa pérennité, surtout si elle est un client majeur. D'autre part, on a les clients, intéressés par une information sur sa continuité, en particulier lorsqu'ils ont des relations à long terme avec elle, ou bien qu'ils en dépendent.

Il convient de relever que les clients se démarquent fortement des consommateurs aux besoins précis. L'information leur permet d'affiner leur compréhension des mécanismes des prix, pour assigner une orientation plus judicieuse à leur action. Il n'est pas rare qu'un problème apparaisse dans les relations entre la société et son partenaire. La comptabilité enregistrant les

différentes opérations de la société, sera une véritable mémoire des principaux événements. Elle pourra donc servir aux partenaires commerciaux de la société, de preuve en cas de conflit (J.O. RDC, 2012, p.684).

B. Les besoins d'information des partenaires financiers

Les partenaires financiers d'une société sont les investisseurs, les prêteurs, les banques, les institutions bancaires et les subventionneurs. Ils ont des besoins d'informations précises. Les investisseurs actuels et potentiels désirent mesurer les risques liés à leurs investissements et leurs rendements. Ils ont besoin d'informations pour décider s'ils doivent investir ou continuer à investir dans la société. Les principales informations comptables pour un investisseur sont donc celles de la croissance, des volumes de ventes, de la rentabilité (marges bénéficiaires), des investissements (montants investis, capitaux possédés), de la valeur marchande (cours d'actions) et des informations sur les concurrents (Pruvost J., 2006, pp.67-69).

Les prêteurs, les banquiers et autres organismes de crédit exigent l'information comptable et financière pour déterminer si les crédits accordés à la société pourront être remboursés. Ces informations comptables concernent les flux de liquidités, la sécurité des capitaux, l'investissement dans la société et les politiques de paiement. Tandis que les investisseurs qui fournissent les capitaux à risques ainsi que les prêteurs, sont concernés par le risque inhérent à leurs placements et crédits ; ceux qui octroient des subventions à la société, veulent savoir si celle-ci a atteint les objectifs qui lui ont été assignés dans le cadre de l'utilisation des ressources et autres avantages mis à sa disposition.

C. Les besoins d'information des partenaires institutionnels

Les partenaires institutionnels d'une société sont donc l'administration publique et privée et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle (Dicko Saidatou H., 2006, pp.5-7). Ce groupe inclut principalement les autorités fiscales, monétaires et financières ainsi que les organes chargés de la comptabilité et des statistiques nationales. Ils concernent aussi tout autre organisme ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle qui sont intéressés par la répartition des revenus et des ressources. Ceux-ci utilisent l'information financière pour réglementer les activités des sociétés commerciales, éclairer leur politique fiscale, sociale et économique. Ils utilisent aussi l'information comme base de calcul du revenu national et des statistiques similaires et évaluer la contribution des sociétés commerciales à la création d'emplois, à l'exportation, au revenu national ou au calcul des impôts et taxes.

Ces organismes peuvent, à travers les états financiers, évaluer la portée de leur politique et éventuellement, exiger la production d'informations supplémentaires spécifiques. Ainsi, il y a :

- Le service des impôts qui a besoin d'informations sur la rentabilité des sociétés commerciales afin de prélever et percevoir l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur les bénéfices ;
- L'administration douanière qui utilise l'information comptable pour collecter la TVA ;
- Les collectivités locales et les organismes sociaux qui ont besoin d'information comptable et financière des sociétés commerciales pour prélever les différentes taxes.
- Les divers organismes de régulation qui en ont besoin pour prendre des décisions au sujet de leurs acquisitions et concessions ;
- En sus de ces partenaires commerciaux, financiers et institutionnels, les organismes professionnels et de défense d'intérêts, la presse spécialisée et les médias, les chercheurs, les divers organes et associations ainsi que le public en général, sont aussi intéressés par l'information financière des sociétés commerciales. Ces groupes veulent savoir si celles-ci travaillent pour l'intérêt des membres de la communauté qu'ils représentent ou dont ils défendent les intérêts. Ils sont donc intéressés par les tendances et évolutions récentes du développement des sociétés commerciales et des conséquences de leurs activités sur la valeur ajoutée (Zahiga Muhigwa J et al., 2013, pp.79-80), sur le développement économique et social et sur l'environnement en général (Casta J.-F., 2000, p.1397).

D. Les besoins d'information de la Centrale des bilans

La Centrale des bilans est un utilisateur de l'information comptable pour les besoins duquel se définit la pertinence partagée. Elle a pour finalité de fournir, à partir d'une collecte systématique des états financiers annuels, des informations globales et sectorielles aux entités elles-mêmes, sur leurs performances économiques et financières. Ces informations sont utiles aux travaux d'analyse et aux prises de décisions de tous les agents économiques, nationaux et étrangers (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.159).

En définitive, les objectifs des états financiers découlent des besoins des utilisateurs, chacun d'eux tendant à revendiquer l'information spécifique, qui pourtant vise à répondre à ses attentes qui évoluent dans le temps (Pasqualini F., 1990, pp.497-500). C'est alors qu'il est quelque peu irréaliste de croire à la possibilité pour le dirigeant d'établir un système d'information qui comble les besoins de tous les protagonistes à l'information comptable : *ce qui est pertinent pour un lecteur pouvant ne pas l'être pour un autre ; il arrive de convention de penser comme le suggère l'IASB que les informations sont pertinentes pour la plupart des*

destinataires, si elles sont prédictives, rétrospectives et arrivent en temps opportun (Keudje Pameni G. D., 2013, p.85).

1.4.3. Les exigences de la pertinence de l'information comptable

La qualité de pertinence s'apprécie par le rapport entre l'information elle-même et l'usage qui en est fait. L'information est pertinente lorsqu'elle est de nature à favoriser une prise de décision adéquate par les utilisateurs des états financiers en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou en leur permettant de confirmer ou corriger des évaluations antérieures. Cette pertinence englobe, donc, deux qualités sous-jacentes, à savoir : *la valeur prédictive et la valeur rétrospective* et implique que *l'information soit établie et divulguée en temps utile*.

1.4.3.1. La valeur prédictive de l'information comptable

Les utilisateurs de l'information comptable fondent leurs prévisions sur les informations publiées. L'information sera alors d'autant plus pertinente qu'elle permet aux utilisateurs d'établir des prévisions fiables, étayant par la suite les décisions prises (Demerens F., 2011, p.87). L'information comptable a une valeur prédictive, lorsqu'elle aide les utilisateurs à faire des prédictions ou des confirmations portant sur les résultats et les événements économiques futurs, qui sont susceptibles d'affecter les affaires de l'entreprise. L'information comptable doit permettre d'effectuer des prédictions sur la capacité bénéficiaire, la performance et le pouvoir de gain de l'entreprise.

L'information sur la situation financière et la performance passée est constamment utilisée comme base de prévision de la situation financière et de la performance futures. Quant à cela, l'IASB dispose que : « *Pour avoir une valeur prédictive, l'information n'a pas besoin de prendre la forme d'une prévision explicite. La capacité à prévoir à partir des états financiers est cependant améliorée par la façon dont l'information sur les transactions et les événements passés est présentée. Par exemple, la valeur prédictive du compte de résultat est améliorée si les éléments inhabituels, anormaux et peu fréquents, tant en matière de produits que de charges, sont fournis séparément* ».

1.4.3.2. La valeur rétrospective ou de confirmation de l'information comptable

La valeur rétrospective est intimement liée à la valeur prédictive. Les rôles de prévision et de confirmation de l'information sont interdépendants. À titre d'exemple, « *l'information sur la structure et le niveau actuel des actifs détenus, a une valeur pour les utilisateurs lorsqu'ils*

cherchent à prévoir la capacité de l'entité à profiter des opportunités et sa capacité à réagir à des situations défavorables. La même information joue un rôle de confirmation des prévisions passées, par exemple sur la structure de l'entité ou sur le résultat d'activités prévues ». L'information historique doit permettre de confirmer ou de mesurer les écarts avec les prévisions antérieures. Pour jouer véritablement ce rôle elle doit arriver au moment opportun, c'est-à-dire ni trop tôt, ni trop tard (Keudje Pameni G. D., 2013, p.87).

1.4.3.3. La diffusion des états financiers en temps utile

Aujourd'hui, une société commerciale accroît ses chances de réussite face à la concurrence en étant plus rapide que celle-ci à informer pour se faire connaître et non en demeurant fantomatique aux yeux des observateurs. Elle doit diffuser en temps utile une information qui soit susceptible d'autoriser l'action ou l'inaction de ses partenaires.

Pour être pertinente, l'information doit être établie et divulguée à un moment où elle est susceptible d'être utile aux prises de décisions des utilisateurs. Ceci répond au besoin de rendre l'information accessible aux utilisateurs avant qu'elle perde sa capacité d'influencer leurs décisions. Rendre plus rapidement accessible l'information pertinente peut accroître sa capacité d'influencer les décisions et un manque de rapidité peut priver une information de son utilité potentielle.

Certaines informations peuvent continuer d'être utiles longtemps après la fin d'une période comptable parce que certains utilisateurs continuent d'avoir besoin d'en tenir compte dans la prise de décisions. À cet effet, le législateur de l'OHADA fait obligation de procéder à une diffusion fréquente et rapide des états financiers. La pertinence impose d'abord, d'adapter la fréquence de la diffusion de l'information comptable aux besoins des utilisateurs. Dans cette veine, l'AUSCGIÉ impose des fréquences différentes suivant le type de société commerciale choisie. Si en règle générale, *la périodicité de la diffusion est d'un an, les états financiers des sociétés dont les titres sont inscrits à la bourse des valeurs d'un ou plusieurs États-parties, ont une périodicité plus courte à l'instar du semestre* (AUSCGIÉ, 2014, p.36, art.140).

La fréquence de la diffusion de l'information comptable s'accompagne du respect des délais impartis pour la communication et la publication des états financiers de synthèse. Les états financiers annuels établis par les organes d'administration ou de direction, selon les cas, sont soumis à l'approbation des actionnaires ou associés dans le délai de six mois à compter de la date de clôture de l'exercice. Lorsque les décisions sont prises en assemblée dans les sociétés

de personnes, l'associé doit être convoqué quinze jours au moins avant l'AGOA portant approbation des états financiers. Dans les SARL et les SA, le délai est le même et le non-respect est susceptible d'être sanctionné sur le plan civil et sur le plan pénal. Sur le plan civil, l'associé ou l'actionnaire qui a été empêché d'exercer son droit de communication et d'information dans les délais, est susceptible d'obtenir l'annulation de l'assemblée. Il peut aussi obtenir du président de la juridiction compétente, la communication sous astreinte du dirigeant (AUSCGIÉ, 2014).

Contrairement à la communication qui concerne tous les types de sociétés, l'AUSCGIÉ ne vise pas la publication que pour les SA. Ainsi, les SA sont tenues de déposer au greffe du tribunal, pour être annexés au RCCM (AUDCG, art. 34-72), dans le mois qui suit leur approbation par l'AGA, les états financiers de synthèse de l'exercice écoulé. Les SA faisant appel public à l'épargne doivent en plus de cette formalité, publier au journal habilité à recevoir les annonces légales, dans les quatre mois de la clôture de l'exercice et 15 jours au moins avant la réunion de l'AGOA des actionnaires, sous un titre faisant clairement apparaître qu'il s'agit de projets non vérifiés par les commissaires aux comptes, les états financiers de synthèse (AUSCGIÉ, art. 847). Pour assurer la pertinence de l'information, il est donc important que le Gérant, l'Administrateur général ou le Conseil d'administration divulgue les états financiers de synthèse dans les délais légaux, en vue de garantir leur fiabilité.

1.4.4. L'exigence de la fiabilité de l'information contenue dans les états financiers

L'exigence de fiabilité vise à rendre l'information sûre, capable de traduire fidèlement la réalité économique et financière de l'entreprise. Une information est fiable si elle correspond (au moins approximativement) à la réalité économique sous-jacente qu'elle propose de représenter. La fiabilité de l'information en OHADA repose sur trois critères, même si elle subit un certain nombre de contraintes.

1.4.4.1. Les critères de fiabilité de l'information comptable

La fiabilité des informations financières est une donnée clé de la fidélité de l'image restituée par les états financiers de synthèse. Contrairement à l'IASB qui prévoit cinq critères de fiabilité, l'OHADA n'en prévoit que trois, en considérant que les destinataires ne peuvent se « *fier* » à une information que si elle est à la fois vérifiable, neutre et fidèle.

A- La vérifiabilité de l'information

L'image que donnent les états financiers est vérifiable dans la mesure où des observateurs compétents et indépendants conviendraient qu'elle concorde avec l'opération ou le fait réel sous-jacent, avec un degré raisonnable de précision. La vérifiabilité aide à fournir aux utilisateurs l'assurance que l'information donne une image fidèle des phénomènes économiques qu'elle prétend représenter. Elle concerne l'application correcte d'un mode de mesure et non le caractère approprié de celui-ci. Ainsi, pour être vérifiable, l'information doit s'appuyer sur des pièces justificatives externes ou internes ayant une forte force probante et qu'il en existe une piste d'audit ou chemin de révision (Keudje Pameni G. D., 2013, p.90).

A1- L'appui de l'information sur des pièces justificatives

L'organisation comptable mise en place dans l'entreprise doit satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité. À cette double condition, l'authenticité des écritures peut être assurée et servir en conséquence d'instrument de preuve de l'information contenue dans les états financiers. Chaque enregistrement doit s'appuyer sur une pièce justificative établie sur papier ou sur tout autre support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution de son contenu pendant les délais requis (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.17-18 et 21). En comptabilité, les faits concernant des relations contractuelles avec des tiers ne sont enregistrés que lors de l'émission de pièces justificatives rendant compte officiellement des droits et obligations de l'entreprise à l'égard de ces tiers.

La terminologie OHADA définit les pièces justificatives comme des « *documents servant de justification aux enregistrements comptables et de moyens de preuve entre commerçants en cas de litige. Il s'agit des factures, des talons de chèques, de bulletins de paye, etc.* » (Issa-Sayegh J. et al. 2014, pp.610-611). L'article 24 de l'AUDCIF fixe la durée de conservation desdites pièces justificatives à dix ans. Ainsi, l'information comptable est vérifiable dans la mesure où elle est le résultat de l'application correcte d'un mode de mesure et/ou elle repose sur des données probantes et sur des évaluations dont les méthodes sont divulguées avec l'information elle-même.

A2- L'existence d'une piste d'audit ou chemin de révision

L'organisation comptable mise sur place dans l'entreprise doit garantir toutes les possibilités d'un contrôle éventuel. Ce faisant, elle permet la reconstitution ou la restitution du chemin de révision et donne droit d'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et aux procédures des traitements, en vue notamment de procéder aux tests nécessaires à

l'exécution d'un tel contrôle. Le chemin de révision ou piste d'audit est « *le processus logique permettant au vérificateur (auditeur, réviseur) de suivre les transformations des informations depuis l'entrée des données jusqu'à la sortie des résultats, ou de remonter des informations stockées jusqu'aux entrées correspondantes* » (J.O. RDC, 2012, p.1274).

Pour ce faire, l'organisation comptable doit mettre sur pied un système de traitement qui s'assure de ce qu'à tout moment, il soit possible de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, ou, à partir des comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives en toute neutralité.

B- La neutralité de l'information

L'information est neutre lorsqu'elle est exempte de tout parti pris susceptible d'amener les utilisateurs à prendre des décisions qui seraient influencées par la façon dont l'information est mesurée ou présentée. Elle l'est aussi lorsqu'elle n'aboutit pas à des données tendancieuses et des résultats prédéterminés (Keudje Pameni G. D., 2013, p.92).

B1- L'exclusion de parti pris dans l'information

Selon l'IASB, la neutralité s'apprécie par rapport aux parties prenantes de l'information. Aussi, le dirigeant de l'entreprise devrait s'efforcer de ne favoriser aucun destinataire au détriment des intérêts légitimes des autres. L'information est destinée à toutes les parties prenantes à l'entreprise, sans qu'une partie ne soit privilégiée. L'information est neutre lorsqu'elle est exempte de tout parti pris susceptible d'amener les utilisateurs à prendre des décisions qui seraient influencées par la façon dont l'information est mesurée ou présentée. La mesure d'éléments donnés est partielle lorsqu'elle a tendance à aboutir systématiquement à une surévaluation ou à une sous-évaluation de ces éléments (Hangi B., 2013, p.18).

Le choix des principes comptables peut être partial lorsqu'il est fait dans la perspective des intérêts d'utilisateurs particuliers ou de la réalisation d'objectifs précis. Les états financiers qui ne contiennent pas toutes les informations nécessaires pour donner une image fidèle des opérations et des faits influents sur la marche de l'entité sont incomplets et risquent par conséquent de ne pas être neutres (Pasqualini (1990, p.57).

Reconnaissant le bien-fondé de la neutralité, Gélard (2013, p.57) dit que : « *la neutralité est un excellent principe pour les états financiers à caractère général à destination des tiers et en*

particulier des marchés. Le normalisateur doit donc s'efforcer de le respecter dans toutes les normes. Il doit résister aux sirènes des particularités sectorielles, des « Business models » et des intentions des dirigeants. C'est à ce prix que l'on obtiendra le terrain de jeu bien nivelé sur lequel peut se dérouler le marché ».

La neutralité s'impose au normalisateur comptable ainsi qu'au rédacteur des comptes, car le professionnel est tenu d'adopter une attitude de neutralité par rapport aux comptes examinés afin de vérifier qu'ils proposent aux destinataires, quels qu'ils soient, une vue réaliste de la situation de l'entreprise et de ses performances économiques. C'est donc lorsque l'information comptable ne fait pas l'objet de parti pris et n'aboutit pas à des données tendancieuses et aux résultats prédéterminés.

B2- L'absence de recours à des artifices en vue d'atteindre un but prédéterminé

La notion de neutralité ne sous-entend pas l'absence de but ou d'influence exercée par la comptabilité sur le comportement humain. L'information contenue dans les états financiers ne peut pas être exempte d'influence sur le comportement. De surcroît, elle ne devrait pas viser à l'être. En effet, il y a au départ de sa rédaction, un inévitable degré de subjectivité. Il est inconcevable d'arriver à éliminer la sensibilité de celui qui transmet l'information. À cet effet, une doctrine affirme que *« la neutralité comptable est avant tout un postulat comptable qui relève de l'utopie, car l'information comptable est nécessairement subjective, même si les outils de référence restent identiques »* (Colmant B. et al., 2007, p.10).

L'AUDCIF soumet les rédacteurs des états financiers au devoir de sincérité. Ils doivent se montrer aussi neutres que possible par rapport aux informations qu'ils traitent et présentent. Les états financiers ne sont pas neutres si, par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat prédéterminé.

Dès lors, la neutralité signifie l'absence de recours à *des moyens déterminés* ou à *des artifices* en vue d'atteindre un *but prédéterminé*. Le problème de la fiabilité des informations comptables et financières diffusées dans l'espace OHADA tient au fait que ses trois ingrédients (*neutralité, sincérité et fiabilité*) sont difficilement miscibles et que souvent, l'un d'entre eux l'emporte sur les autres, heureusement que les contraintes de la fiabilité causent moins de problèmes.

1.4.4.2. Les contraintes de la fiabilité de l'information comptable

La fiabilité est la caractéristique qualitative de l'information qui vise à rendre celle-ci sûre, capable de traduire fidèlement la réalité économique et financière. Cette fiabilité est liée aux dispositifs de fond et de forme concernant la définition des règles d'évaluation, de présentation et l'application de celle-ci avec régularité et sincérité (Pougoué P.-G., (dir.), 2011, pp.940-941).

A- Le respect des règles de fond du SYSCOHADA.

Pour garantir la fiabilité des informations, la comptabilité de chaque entreprise de l'espace OHADA implique dans le fond « *le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entreprises concernées des États-parties au Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ; la mise en œuvre de postulats, de conventions, de méthodes et de procédures normalisées éventuellement par secteurs professionnels ; une organisation répondant à tout moment aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations comptables se rapportant aux opérations de l'entreprise* » (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.14).

Le plan comptable général OHADA comme ses prédécesseurs, se préoccupe de guider les entreprises en matière de définition des grandeurs comptables et financières, de terminologie, de fonctionnement des comptes, des règles d'évaluation et des méthodes d'élaboration et de présentation des états financiers. Cependant, pour éviter les divergences et les distorsions qui pourraient se présenter, il ne se contente pas de formuler des propositions à ce sujet. Innovant par rapport aux plans antérieurs de la zone [OHADA], et s'appropriant un des acquis de l'école anglo-saxonne (relayée par les organismes internationaux de normalisation, notamment l'IASC), le PCGO s'attache à expliquer le substrat, à présenter le cadre conceptuel qui lui donne un sens, en énonçant les principes de base sur lesquels repose la représentation comptable et l'objectif général qui lui est assigné, à savoir : « *l'image fidèle de la situation et du résultat de l'entreprise qu'elle se doit de donner* » (Gouadain D. et al., 2002, p.117).

À cela s'ajoute l'objectif de la fiabilité pour offrir aux destinataires de l'information, par la simple lecture des états financiers, une bonne idée de l'entreprise, en minimisant les décalages entre la réalité économique et sa retranscription, car, s'ils sont significatifs [les décalages], le système conventionnel se doit de réagir ; et si la comptabilité les maintenait, elle se détournerait de son objectif d'image fidèle en n'étant ni fiable, ni pertinente. Dès lors, la fiabilité correspond à une utilisation raisonnée des normes pour que l'observateur trouve dans

les états financiers, toutes les informations utiles de son point de vue. Donc, sur le plan du fond, la recherche de la fiabilité se traduit par l'adoption de définitions précises pour éclairer les praticiens, en l'édiction des règles de fonctionnement des comptes, d'élaboration et présentation des états financiers de synthèse, tout en respectant les règles de la forme.

B- Le respect des règles de forme du SYSCOHADA

Dans la forme, la recherche de la fiabilité se traduit par la mise en place des dispositifs permettant la fiabilisation de toutes les étapes du traitement de l'information comptable. Des règles de forme précises encadrent l'information depuis la saisie dans les documents comptables jusqu'à la diffusion dans les états financiers. Garantir la fiabilité de l'information commande de prime à bord, de mettre en place et donner aux équipes, les moyens de saisie et de traitement de l'information dans des conditions permettant leur réelle maîtrise.

Il s'agit de mettre en place une organisation cohérente et la définir dans un manuel d'organisation globale de l'entreprise, de disposer de personnel qualifié et formé en permanence, de justifier systématiquement, d'enregistrer et mettre en place un système rigoureux de contrôle interne (Mondino J., 2009, pp.40-41). C'est dire que l'objectif de fiabilité commande une saisie diligente et un enregistrement exhaustif, chronologique et sans retard de l'information de base dans la langue officielle et dans l'unité monétaire légale du pays en employant la technique de la partie double qui se traduit par une écriture affectant au moins deux comptes (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.17).

L'AUDCIF prescrit aussi les supports des informations de base, dont le Livre-journal, le Grand livre, la Balance générale des comptes et le Livre d'inventaire ainsi que le Manuel de procédures administratives et financières (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.19). Ces documents comptables et autres supports doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte. Toute correction d'erreur devant s'effectuer exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés, avant que soit opéré l'enregistrement exact. Et lorsque l'organisation comptable repose sur un traitement informatique, elle nécessite pour être valide, que toutes les opérations soient suivies de document justificatif d'origine interne ou externe. Dans le même ordre d'idées, la présentation des états financiers se conformant aux modèles dont les composants sont classés en rubriques successives, subdivisées en postes.

1.4.5. Les qualités secondaires de l'image fidèle

La comparabilité des états financiers s'impose dans l'espace OHADA avec le développement des marchés financiers, à tel point que l'AUDCIF ait inséré l'article 73.1 pour les entités qui font appel public à l'épargne et à celles dont les titres sont sur les marchés boursiers ou qui y sollicitent un financement. Ces entités doivent non seulement présenter les états financiers conformes aux dispositions du SYSCOHADA, mais aussi les états financiers conformes aux normes IFRS pour le but d'informer les marchés boursiers et financiers (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.37). À ce niveau, « *la comparabilité qui comprend la permanence des méthodes, est une qualité secondaire qui interagit avec la pertinence et la fiabilité afin de contribuer à l'utilité de l'information financière* » (FASB, 1980/2008, p.23), et le droit comptable OHADA se fixe comme objectif de : « *permettre des comparaisons fiables dans le temps, au sein de l'entreprise et dans l'espace, par les entreprises ou ensembles d'entreprises entre elles* » (Njampiep J., 2008, p.44).

1.4.5.1. La comparabilité de l'information comptable dans le temps

La comparabilité temporelle des états financiers de synthèse d'une société commerciale ou d'un groupe de sociétés est indispensable à une bonne interprétation de l'information comptable et à des prises de décisions pertinentes. Elle est utile aussi bien pour le chef d'entreprise que pour ses partenaires (Barbe O. et al., 2010, p.47). Parce que les utilisateurs souhaitent comparer le résultat, la situation financière, la performance et la variation de la situation financière d'une société commerciale au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents. Ils doivent fournir une comparaison des chiffres de l'exercice avec ceux de l'exercice ou des exercices précédents. Cette comparaison constitue une information importante, permettant aux utilisateurs des états financiers de déceler ou de quantifier les tendances dans la situation financière et les performances de l'entité et leur évolution et de faire de comparaisons d'un exercice à l'autre, grâce à la permanence des méthodes (Causin E., 2002, p.542).

À cet effet, l'article 9, alinéa 2 de l'AUDCIF dispose que « *la comparabilité des états financiers annuels au cours des exercices successifs nécessite la permanence dans la terminologie et dans les méthodes utilisées pour retracer les événements, opérations et situations présentés dans ces états* ». Cette permanence des méthodes comptables contribue à prévenir les méprises que pourrait causer l'application de méthodes comptables différentes au cours d'exercices distincts. Il est de rigueur que les méthodes d'évaluation et de présentation des comptes soient maintenues d'un exercice à l'autre. Mais si des modifications ont dû, pour

des raisons exceptionnelles, être apportées dans les méthodes, procédures et règles appliquées par l'entité, elles doivent être explicitées dans les Notes annexes. Ainsi, lorsqu'on juge approprié d'effectuer une modification de méthode comptable, il est nécessaire de tirer et de préciser dans les Notes annexes, les conséquences de la modification pour maintenir la comparabilité des états financiers.

1.4.5.2. La comparabilité de l'information comptable dans l'espace

Les utilisateurs des états financiers de synthèse doivent pouvoir effectuer dans l'espace, des comparaisons entre les informations comptables fournies par différentes sociétés commerciales de l'espace. Prendre des décisions, consiste fondamentalement à faire des choix entre diverses possibilités. Les informations au sujet d'une société sont plus utiles si elles peuvent être comparées avec des informations semblables au sujet d'autres sociétés. Attentif au problème de comparabilité spatiale, de l'information comptable produite par les dirigeants sociaux de l'espace, le législateur OHADA précise que les états financiers annuels sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 de l'AUDCIF. Ceci ayant pour but de permettre la comparaison de ces états financiers avec ceux d'autres sociétés, dressés dans les mêmes conditions de régularité, de fidélité et de comparabilité.

Une telle comparabilité spatiale implique une certaine uniformité, désignée par les américains sous le vocable de « *Constency* ». Cette uniformité dans l'application des principes est importante pour établir un parallèle entre les états financiers de deux entités distinctes. Et pour Gelders (1995) ; « *la notion d'une image fidèle est indissociable d'un ensemble de règles et de conventions dont il est admis dans le corps social que c'est sur la base de telles règles et conventions que les comptes doivent être établis, lus et interprétés* ». Cependant, si cette uniformité dans l'application du SYSCOHADA se révèle contraire à l'objectif d'image fidèle, elle doit être abandonnée. D'ailleurs, pour que l'information soit comparable, il faut que les similitudes et différences soient visibles. Trop d'importance accordée à l'uniformité, peut réduire la comparabilité en faisant paraître semblables des éléments qui ne le sont pas.

Donner une image fidèle de la société, implique que les états financiers de celle-ci soient d'abord adaptés à ses spécificités. Il n'est donc pas approprié pour une société de continuer à comptabiliser de la même façon une transaction ou un autre événement si la méthode adoptée ne permet pas de donner l'image fidèle de son patrimoine, de son résultat et de sa situation financière. De même, il est inapproprié pour une société de maintenir inchangées ses méthodes comptables lorsqu'il en existe certaines jugées plus pertinentes et plus fiables.

1.5. Conclusion partielle

L'exposé de ce chapitre a montré qu'afin de garantir la fiabilité et d'autres critères de l'image fidèle ainsi que la comparabilité, la comptabilité de chaque entreprise implique le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entreprises concernées des États-parties au traité de l'OHADA et la mise en œuvre des dispositifs (postulats, conventions, méthodes et de procédures) normalisés éventuellement par secteurs professionnels, conformément au SYSCOHADA. Ainsi, l'évaluation et la présentation de l'effet financier des transactions et des événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même société et de façon cohérente avec le temps pour chaque société. Elles doivent aussi être effectuées de façon cohérente pour différentes sociétés commerciales assujetties à l'application du SYSCOHADA dans l'objectif de donner dans les états financiers, l'image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière.

CHAPITRE DEUXIÈME :

VÉRIFICATIONS EMPIRIQUES DE L'IMAGE FIDÈLE DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

« S'élever pour mieux voir, relier pour mieux comprendre, et situer pour mieux agir » (Rosnay J., 1975, p.17).

2.1. Introduction partielle

En sus de la présente introduction partielle (2.1), ce chapitre se concentre sur les procédures d'analyse des données empiriques en rapport avec les Sociétés commerciales de la RD Congo au cours de deux premières années de mise en application du SYSCOHADA. Cela nous permettra d'apprécier l'image donnée par les informations financières, telles que fournies dans les états financiers et d'autres documents de leur gestion courante. Il s'agira en effet, de faire une brève présentation du milieu de la recherche (2.2) avant de décrire l'épistémologie de la recherche en rapport avec les vérifications empiriques et méthodologiques qui permettent d'apprécier l'image donnée par les sociétés commerciales assujetties à la mise en application du SYSCOHADA en RD Congo (2.3), et ce à l'aide de la démarche de la statistique descriptive qui facilitera l'encodage des données (2.4).

2.2. Brève présentation du milieu de recherche

Notre étude est menée dans six provinces sur les onze que comprend la RD Congo d'avant le découpage territorial de 2015 qui a ramené à vingt-six (26) le nombre de provinces, conformément à l'article 2 de la Constitution de 2006⁵, et concrétisé par la loi sur le découpage territorial à l'intérieur des provinces de la RD Congo. Ce pays de l'Afrique centrale⁶ situé à cheval sur l'Équateur, est compris entre 5°20' latitude nord et 13°28' latitude sud d'une part et entre 12°10' et 33°27' longitude est d'autre part, a une population estimée à 77,8 millions d'habitants sur une superficie de 2.345.409 kilomètres carrés en 2014. La RD Congo est dotée d'un sol et sous-sol offrant des potentialités minières et agricoles importantes et variées influencées par son relief, ainsi que du climat et de l'hydrographie favorables aux activités d'investissement (Ministère du Plan et Ministère de la Santé, 2014, pp.1-2).

⁵ Selon l'article 2 de la Constitution de 2006, matérialisée par la Loi organique n° 10-011 du 18 mai 2015 portant fixation des subdivisions territoriales à l'intérieur des provinces, la RDC est composée de 26 provinces : La ville de Kinshasa, Bas-Uélé, Equateur, Haut-Lomami, Haut-Katanga, Haut-Uélé, Ituri, Kasai, Kasai Oriental, Kongo central, Kwango, Kwilu, Lomami, Lualaba, Kasai Central, Mai-Ndombe, Maniema, Mongala, Nord-Kivu, Nord-Ubangi, Sankuru, Sud-Kivu, Sud-Ubangi, Tanganyika, Tshopo, Tshuapa.

⁶ La RD Congo ne fait pas partie de la CÉMAC qui est composée de : Cameroun, Congo Brazza, Centrafrique, Gabon, Guinée équatoriale et Tchad). Elle n'est pas non plus de l'UÉMOA qui est d'ailleurs très éloignée, composée de : Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée Bissau, Guinée Conakry, Mali, Niger, Sénégal et Togo, mais plutôt de la CÉPGL avec Burundi et Rwanda.

L'insertion du droit de l'OHADA en RD Congo est un formidable atout pour la sécurisation juridique et judiciaire des investissements dont elle a besoin pour profiter des retombées qui seront dégagées de l'exploitation durable et écologique de ses énormes richesses minières et naturelles. Outre l'amélioration du climat des affaires, son adhésion à l'OHADA renforce l'attractivité et satisfait l'objectif d'intégration régionale ; clé du développement et de la paix en Afrique (Kamga J. et Tsapi M., 2013, p.2). Cependant, il importe de considérer que l'effectivité d'application des dispositifs de l'OHADA, et particulièrement du SYSCOHADA qu'elle instaure dépend des mesures visant l'assainissement des secteurs socioéconomiques, de la dotation structurelle des moyens humains et matériels, de l'organisation de la logistique judiciaire, de la lutte contre l'impunité et de la formation des ressources humaines.

2.3. De l'épistémologie aux vérifications empiriques et méthodologiques

Comme il nous revient de saisir la portée scientifique de notre recherche, nous partirons d'une approche épistémologique à l'issue de laquelle, nous ferons des vérifications empiriques à l'aide d'une méthodologie apte à fédérer les données de recherche en fonction de trois théories que nous avons empruntées (TPC, TC et TNIs).

2.3.1. L'épistémologie de la recherche

Plusieurs auteurs ont nourri cette interrogation d'épistémologie, parmi lesquels, six ont retenu notre attention, à savoir :

1. Bachelard G. (1938), pour sa double interrogation sur l'épistémologie et la psychanalyse de la connaissance et en particulier pour le concept d'obstacle épistémologique ;
2. Husserl E. (1970), pour son interrogation fondamentale sur la science, l'intentionnalité, le retour aux choses mêmes, l'épochè ;
3. Heidegger M. (1954), pour l'*alétheia*, le langage comme « maison de l'Être », et la question de la technique ;
4. Popper K. (1962), pour l'interrogation sur logique de la découverte scientifique, la réfutabilité comme critère de scientificité ;
5. Wittgenstein L. (1969), pour sa philosophie du langage, son interrogation sur le dicible et la certitude ;
6. Vygotski L. (1954), pour son interrogation sur la pensée et le langage, les philosophes du moyen âge qui ont nourri la querelle des universaux.

Le terme d'épistémologie est d'usage courant depuis son apparition en 1907 en français (Le Moigne J.-L., 1995/2007, p.6) qu'il sied d'en préciser les sens et de le situer par rapport à d'autres concepts. D'ailleurs Lalande (1962, p.293) en a souligné que : « *Le mot anglais ‘‘epistemology’’ est très fréquemment employé pour désigner ce que nous appelons en français « théorie de la connaissance » ou « gnoséologie ».* Ainsi, dans la philosophie française, l'épistémologie trouvera sa place dans le vaste champ de la théorie de la connaissance, qu'il revient de préciser qu'« *on doit distinguer l'épistémologie de la théorie de la connaissance, bien qu'elle en soit l'introduction et l'auxiliaire indispensable, en ce qu'elle étudie la connaissance en détail et à posteriori, dans la diversité des sciences et des objets plutôt que dans l'unité de l'esprit.*».

C'est pourquoi, au sens large du terme ; l'épistémologie (*épistèmê* : la connaissance, et *logos* : science) est étymologiquement une science du « *connaître* ». Et Piaget (1957, p.6) la définit de manière très large comme « *L'étude de la constitution des connaissances valables* », ce qui valut à Le Moigne (1995/2007, p.6) dans le droit fil de Piaget, de souligner que l'épistémologie pose trois questions fondamentales :

- *Qu'est-ce que la connaissance ? (La question gnoséologique) ;*
- *Comment est-elle constituée ou engendrée ? (La question méthodologique) ;*
- *Comment apprécier sa valeur ou sa validité ? (La question éthique).*

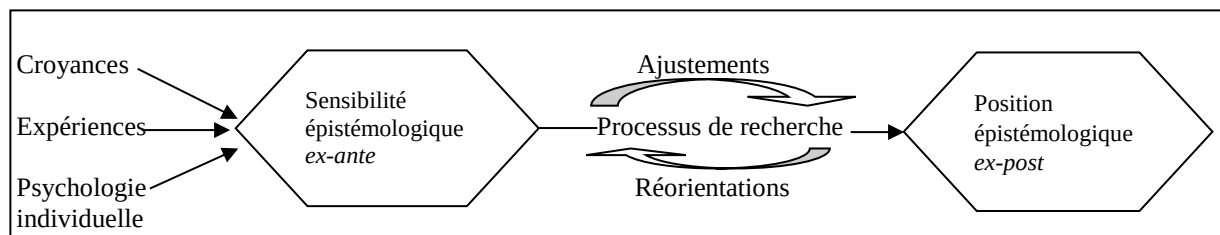
On devrait alors parler de l'épistémologie des sciences, dont la question centrale est celle de la validité des énoncés scientifiques et du statut des énoncés scientifiques par rapport au discours philosophique et aux énoncés du sens commun. Et en tant que telle, elle vise à situer la science dans une expérience du savoir qui la déborde, à en évaluer la portée et à en dégager le sens pour l'ensemble de la pratique humaine, ce qui pousse Wacheux (1996, p.263) à considérer que : « *l'épistémologie est la science des sciences, ou une philosophie de la pratique scientifique* ».

Les règles de l'épistémologie guident et orientent le chercheur dans ses actes quotidiens de production de connaissances. La réflexion épistémologique est capitale pour la recherche en sciences de gestion. Elle permet de guider le chercheur au fil du processus d'appréhension et de compréhension du phénomène étudié et le positionnement épistémologique est intimement lié à la démarche de recherche, mais aussi à l'état d'esprit du chercheur. Le choix d'un ancrage épistémologique est aussi contingent à la problématique, au contexte et aux méthodes

de recherche retenues. De plus, il se construit au fur et à mesure de l'avancement des réflexions.

Ainsi, Baumard (1997, p.4) admet que : « *le positionnement du jeune chercheur est le fruit d'ajustements successifs, ponctués de réorientations brutales, au cours de la recherche* », tel qu'illustré dans la figure ci-dessous :

Figure n° 8. Émergence et détermination d'une sensibilité épistémologique



Source : Baumard P., (1997, p.4).

Bien qu'il existe différentes taxinomies des recherches, on a souvent considéré que la discussion épistémologique se concrétise par une prise de position pour l'un des quatre grands paradigmes principaux qui sont : *le positivisme, la sociologie compréhensive, le constructivisme et le fonctionnalisme*. Notre étude se centre sur les trois premiers de ces positionnements épistémologiques, chacun d'eux correspondant à une acception de la réalité et du rôle du chercheur par rapport à l'objet de la recherche. C'est pourquoi il est important de noter que la posture épistémologique retenue n'imposera pas indubitablement une méthode de collecte des données, mais nous présenterons successivement les paradigmes dominants, et justifierons la décision de situer le travail au cœur d'une position intermédiaire.

2.3.1.1. Le paradigme épistémologique

Toute recherche se doit de spécifier quelle est la position du chercheur eu égard à son objet de recherche, c'est-à-dire les choix épistémologiques. Pour une cohérence globale du projet de recherche, le positionnement épistémologique du chercheur doit être clairement exprimé (Royer I. et al. 2003b, p.144). Ainsi, nous présentons synthétiquement les différents paradigmes choisis, puis nous expliquerons notre positionnement au sein d'un positivisme aménagé.

A. Le positionnement du chercheur

Comment appréhendons-nous le modèle comptable ? Cherchons-nous à comprendre ce qu'il est ou bien ce qu'il doit être ? Le débat n'est pas nouveau : la théorie doit-elle précéder la pratique en l'orientant vers ce qu'elle tient pour juste et souhaitable (position normative) ou bien doit-elle la suivre en se contentant de rapporter ce qui « est » et éventuellement prévoir ce qui « sera » ? (position positive).

Nous ne cherchons pas à établir une relation entre les performances de la firme et le marché. Nous tentons plutôt de pénétrer la formation et l'évolution, la structure et la fonction des conventions qui trament le SYSCOHADA et saisir par quels processus, les membres de la population (dirigeants sociaux, comptables des sociétés commerciales et les professionnels du chiffre) s'y réfèrent avec parfois un degré d'intentionnalité faible, à condition qu'il y est des mécanismes appropriés et convenus dans la communauté pour produire des informations économique-financières fiables, car comme le dit Pasqualini (1992, p.27) : « *le respect du système conventionnel comptable n'est pas une option, mais une obligation* ».

Contrairement aux recherches classiques qui se recommandent de la théorie positive, nous montrons que la très grande majorité des praticiens n'adoptent pas des règles comptables par calcul, considérant qu'elles sont meilleures que d'autres, mais plus simplement parce qu'ils anticipent que les autres agissent de la sorte (TC). Certes, les comportements stratégiques et opportunistes existent (TPC). Ces phénomènes sont néanmoins loin de concerner toutes les entreprises ; surtout, qu'ils ne reposent que sur quelques variables comptables autorisant des marges de liberté. Au même titre qu'un arbre ne peut cacher une forêt, les espaces discrétionnaires ne sauraient écarter du champ de recherches, les multiples conventions qui composent un système comptable (TC). Là où certains n'y voient que calculs utilitaristes : « respect de contraintes réglementaires et crainte de sanctions, nous y voyons une lente construction sociale que traversent, de part en part, les racines culturelles, les pressions sociales (TNIs), et parfois les enjeux politiques idéologiques » (Amblard M., 1999, p.79) (TPC). Ces influences débouchent sur la cristallisation des pratiques autour d'une solution particulière en recourant au constructivisme.

B. Les constructivistes et le principe d'action intelligente

L'approche constructiviste s'appuie sur une construction intellectuelle. En effet, le réel ne pouvant pas être appréhendé de manière objective, le chercheur doit construire une argumentation qui n'est pas un calcul algorithmique, mais un raisonnement qualifié de «

procédural » par Newell et Simon (1976). La démarche constructiviste s'appuie sur ce que ces deux auteurs ont appelé : **le principe d'action intelligente** : « *qui décrit l'invention ou l'élaboration, par toute forme de raisonnement (descriptif à posteriori), d'une action (ou plus correctement une stratégie d'action) proposant une correspondance adéquate entre une situation perçue et un projet conçu par le système* ».

La démarche de recherche constructiviste s'appuie donc fondamentalement sur un exercice de la raison, dans lequel les critères d'intelligibilité et de reproductibilité doivent être respectés. Dans cette approche, les phénomènes sont considérés comme des tissus de relations, c'est-à-dire qu'il est impossible de les réduire à des causalités simples (comme cela est le cas dans l'approche positiviste). De plus, **la démarche constructiviste est finalisée et est fondamentalement orientée vers l'action et les préconisations managériales, auxquelles il faut adjoindre les notions d'enseignabilité et d'adéquation**. Ceci s'affirme en ce sens qu'« *une connaissance est adéquate si elle suffit, à un moment donné, à expliquer ou à maîtriser une situation ; l'enseignabilité quant à elle signifie que la connaissance produite doit être transmissible* » (Demaria S., 2008, p.160).

2.3.2. Vérifications empiriques de l'image fidèle dans les Sociétés commerciales de la RD Congo

La recherche empirique peut être définie comme celle basée sur l'expérimentation commune ou l'observation (évidence) avec l'objectif de tester une hypothèse. Dans notre thèse, les vérifications empiriques se réfèrent à l'utilisation des hypothèses de travail qui peuvent être testées en utilisant l'observation et l'expérimentation scientifique et/ou professionnelle quotidienne (<http://explorable.com>, lu, le 28/12/2017). Par conséquent, mener des vérifications empiriques de l'image fidèle dans les Sociétés commerciales de la RD Congo au regard du SYSCOHADA, c'est nous appuyer sur l'expérience et l'observation, sans suivre avec trop de rigueur les méthodes et les principes scientifiques. Il nous vaudra plus, de profiter des possibilités inhérentes aux objectifs, aux raisons et avantages ainsi qu'au cycle de la recherche empirique dans sa phase d'opérationnalisation.

2.3.2.1. Les objectifs de la recherche empirique

Notre recherche doctorale a abordé les vérifications empiriques, en respectant les principaux objectifs de la recherche ad hoc, à savoir :

- Aller au-delà de simplement rapporter les observations sur la première application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo ;
- Promouvoir un environnement propice pour une meilleure compréhension des dispositifs du SYSCOHADA auprès des chercheurs, des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre, etc. qui s'intéressent à la vie des sociétés commerciales de la RD Congo ;
- Combiner des recherches approfondies avec l'étude de cas détaillée, à partir des données comptables, financières et fiscales des sociétés commerciales de la RD Congo au regard de l'objectif de l'image fidèle que vise l'AUDCIF ;
- Prouver la pertinence de la théorie en travaillant dans un environnement du monde réel, qui est celui des sociétés commerciales assujetties à la mise en application effective des dispositifs du SYSCOHADA en RD Congo.

2.3.2.2. Les raisons de l'utilisation de la recherche empirique dans notre thèse

Procéder aux vérifications empiriques c'est chercher à confronter les faits de l'expérience commune des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre dont nous faisons partie ainsi que les faits de l'observation par rapport aux hypothèses de recherche. Dans les raisons de la présente recherche empirique, il sera question de tenir compte des :

- Connaissances traditionnelles ou superstitieuses approuvées pendant longtemps ;
- Méthodes de recherche empiriques qui aident à intégrer la recherche et la pratique ;
- Processus éducatifs ou pédagogiques de la science qui doit progresser.

2.3.2.3. Les avantages des vérifications empiriques dans notre thèse

Nous avons estimé qu'à partir des vérifications empiriques, il y a moyen de :

- Comprendre et répondre plus adéquatement aux dynamiques des situations, c'est-à-dire aborder les actes des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre qui agissent sur les informations financières et fiscales des sociétés commerciales de la RD Congo ;
- Fournir ce qui concerne les différences contextuelles, soit l'état actuel des informations financières et fiscales des sociétés commerciales de la RD Congo avec l'implémentation du SYSCOHADA par rapport à l'ère du PCGC ;
- Aider à construire sur ce qui est déjà connu, en proposant des stratégies et mesures de durcissement des dispositifs du SYSCOHADA pour qu'ils atteignent le but ultime de l'image fidèle des patrimoines, des résultats et des situations financières des entités visées par l'article 2 de l'AUDCIF, particulièrement les sociétés commerciales de la RD Congo ;
- Offrir la possibilité de répondre aux normes de la recherche professionnelle.

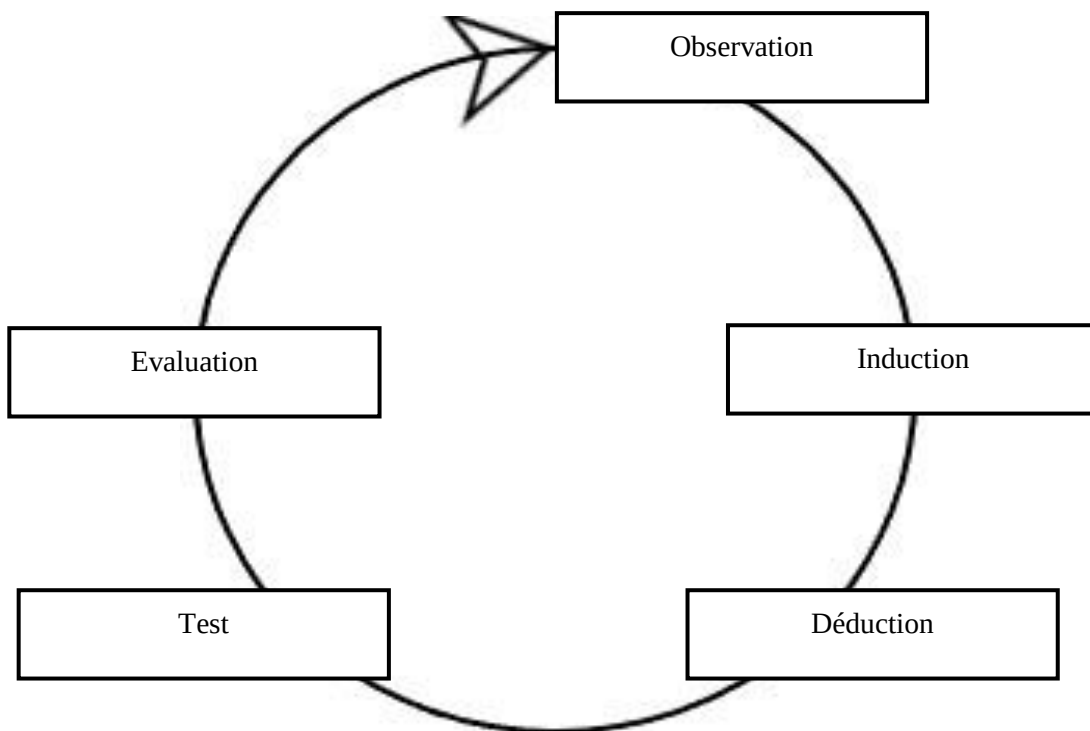
2.3.2.4. Le cycle empirique

Tout en ne suivant pas rigoureusement les méthodes et principes scientifiques, nous avons pris en considération les cinq étapes du cycle empirique, à savoir :

- ✓ *L'observation* qui implique la collecte et l'organisation des faits empiriques pour former l'hypothèse ;
- ✓ *L'induction* qui est un processus de formation de l'hypothèse ;
- ✓ *La déduction* qui consiste à déduire les conséquences nouvellement acquises ;
- ✓ *Le test* qui consiste à tester l'hypothèse de nouvelles données empiriques ;
- ✓ *L'évaluation* qui consiste à évaluer les résultats des tests.

La figure ci-dessous essaie d'associer les étapes suivie pour conduire notre recherche.

Figure n° 9. Le cycle empirique



Source : Adapté à http://en.wikipedia.org/wiki/recherche_empirique, le 28/12/2017.

2.3.3. De l'empirisme à l'approche méthodologique de la recherche

À la lumière de ces cinq étapes du cycle empirique, nous avons circonscrit notre méthodologie pour étudier notre phénomène de recherche et établir la façon de l'analyser, le découvrir et le décrypter, le choix de la démarche de recherche étant un subtil processus liant problématique de recherche, cadre théorique et volonté démonstrative en fonction de l'objet étudié (Hlady Rispal M., 2002, p.26). Il nous a semblé essentiel d'aborder cette étude avec

plusieurs méthodes complémentaires afin de la cerner au mieux. L'association de méthodes aussi bien quantitatives que qualitatives nous a permis d'acquérir une vision globale de l'image des Sociétés commerciales de la RD Congo, à la lumière du SYSCOHADA.

Notre choix corrobore la position de Hlady Rispal (2002, p.33) qui soutient que : « *les recherches multi-méthodes combinent des domaines ou des phases d'intervention à propriétés différentes ou qui procèdent à la multiplication d'outils et/ou de sources d'informations sur des terrains qui auraient pu être analysés d'une seule façon. Le procédé permet de consolider et de garantir les résultats obtenus* ». Dans ce sens, chaque méthode retenue permet d'éclairer une facette du processus d'application comptable, tel que résumé dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 12. Les méthodes utilisées

Etapas et de action de recherche	Collecte des données, étude documentaire et analyse du contenu	Modèle statistique	Enquête par questionnaire	Etude de cas et Entretiens
Type de méthode	Qualitatif et Quantitatif	Quantitatif	Quantitatif	Qualitatif
Approche Méthodologique	Descriptive	Explicative	Descriptive et Explicative	Compréhensive
Objectif	Observer les pratiques comptables, critiquer l'information financière issue des états financiers et des autres documents	Déterminer la validité des hypothèses du cadre conceptuel	Observer les pratiques et obtenir l'opinion des répondants	Comprendre les motivations des informants
Matériaux Collectés	Étude de documents (manuelle)	Analyse et traitement Statistiques	Opinions sur des questions ouvertes ou fermées	Discours des dirigeants sociaux et des acteurs de changement
Méthodes Utilisées	Analyse des états financiers et des rapports annuels, analyse lexicale des communiqués de transition	Sélection aléatoire	Questionnaire	Entretiens semi-directifs

Source : Nous-même suivant l'orientation de la recherche.

Il revient de signaler que notre objectif est d'observer, comprendre et critiquer la façon dont les sociétés commerciales de la RD Congo ont appliqué le SYSCOHADA afin de proposer les mesures de durcissement de la réglementation comptable qui sécurise l'information publiée dans les états financiers pour donner l'image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière. Nous avons affiché une volonté d'explication des faits observés lors des enquêtes, dans le but de les adapter à la réalité des sociétés commerciales de la RD Congo assujetties aux dispositions des articles 3 à 15 de l'AUOHCE, révisé par l'AUDCIF (2017, pp.14-17).

2.3.3.1. La méthode de la statistique descriptive pour identifier les problèmes d'application du SYSCOHADA au regard de l'objectif de l'image fidèle

Cette section est consacrée à la présentation des méthodes dites quantitatives, allant de la collecte des données au modèle statistique et à la mise en place de l'enquête par questionnaire.

A. La collecte des données d'enquête

À l'instar de nombreux travaux doctoraux, cette thèse a débuté par une étape de tâtonnements. De la volonté initiale d'observer, critiquer et comprendre les informations contenues dans les états financiers au cours de la période de première application des normes et principes comptables de l'OHADA en RD Congo, il a d'abord été nécessaire d'avoir une idée sur les conventions fondamentales (postulats, normes et principes) présentes dans le référentiel comptable OHADA. Puis d'estimer les positions prises par les dirigeants sociaux, les comptables des sociétés commerciales et les autres professionnels du chiffre de la RD Congo.

Pour ce faire, nous avons collecté toute l'information diffusée en rapport avec l'application du SYSCOHADA. La préparation de cette base d'informations a constitué l'étape centrale de la recherche qui a permis d'observer objectivement les comportements des gestionnaires des sociétés ciblées, de mettre en œuvre le modèle statistique, d'aborder l'analyse financière et lexicale des données et de la communication financière pour orienter nos intuitions lors de l'élaboration du questionnaire et du guide d'entretien.

Pour rappel, au cours des exercices 2013 et 2014, période de transition du PCGC vers les normes du SYSCOHADA, les sociétés ont fortement cherché des renseignements pour avoir des précisions au mieux sur la façon de retraiter, reclasser et élaborer les états financiers en SYSCOHADA, tout en cherchant des explications sur les impacts plus ou moins importants de chaque document de synthèse. Le passage vers ces nouvelles normes a été une période exceptionnelle durant laquelle la comptabilité a évolué considérablement en RD Congo ; de telles transformations en profondeur étant rares dans une discipline.

Le recueil du maximum d'informations concernant la première application des dispositifs du SYSCOHADA nous a permis de comprendre et d'interpréter au mieux les informations comptables issues des états financiers analysés et d'autres sources complémentaires. Nous avons ainsi analysé et comparé les recettes fiscales publiées par la Direction générale des impôts et les données comptables qui ont été déclarées par 173 sociétés commerciales en 2013

qui est la dernière année d'application du PCGC ainsi que celles de trois (3) premières années qui ont suivi la mise application du SYSCOHADA en RD Congo, soit 2014, 2015 et 2016. A cela s'ajoute la masse d'informations fournies par 357 sociétés commerciales enquêtées dans les six provinces ciblées en fonction de trois pools économiques de la RD Congo : Ouest, Est, et Centre) et dont les résultats ont été confirmés par recoupement, à partir de l'entretien semi-directif avec 38 acteurs qui ont vécu la période migratoire du PCGC vers le SYSCOHADA.

B. L'enquête par questionnaire

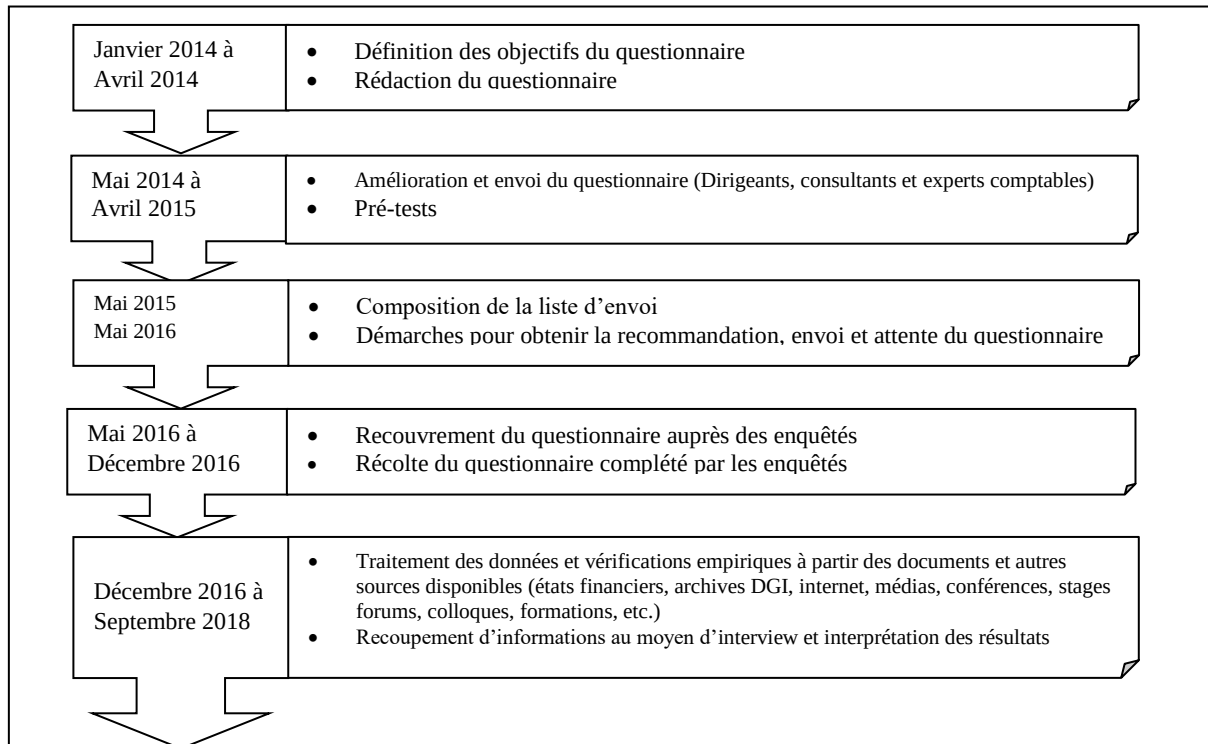
Notre enquête a consisté en une méthode d'investigation de nature quantitative. Nous avons d'abord élaboré le questionnaire avant de choisir le mode de son administration auprès des gestionnaires des sociétés commerciales et des professionnels du chiffre (comptables, experts comptables, auditeurs,...) susceptibles de fournir des réponses à traiter pour aboutir au résultat attendu. Les étapes suivantes ont été respectées :

B.1. L'élaboration du questionnaire

La réalisation d'une enquête par questionnaire est un processus long et itératif. Entre la première idée du questionnaire et sa version finale, nous avons passé à peu près 20 mois. Dès le commencement de la thèse, la volonté de réaliser ce type d'étude était présente, cependant, nous n'avions pas encore d'idée précise sur la nature des informations à recueillir. C'est au fil des lectures académiques et professionnelles, ainsi que de l'avancée de notre travail que, petit à petit, nous avons cerné les objectifs devant être assignés à cet outil.

La réalisation de l'enquête sur l'image fidèle dans le SYSCOHADA, à partir des vérifications empiriques dans les sociétés commerciales de la RD Congo au cours des exercices comptables 2014 pour les comptes personnels des sociétés et 2015 pour les comptes consolidés et combinés, est passée par les étapes ci-après :

Figure n° 10. Chronologie de la mise en place du questionnaire et d'autres processus entrepris pour la recherche



Source : Nous-même suivant l'objet de recherche.

B.2. Les objectifs

Notre recherche a pour objectif global d'observer, analyser et critiquer afin de comprendre la façon dont a été appliqué le SYSCOHADA par les gestionnaires des sociétés commerciales de la RD Congo ainsi que les professionnels du chiffre. Tout ceci dans le but de proposer quelques mesures de durcissement de la réglementation comptable pour l'information financière reflétant l'image fidèle.

Pour ce faire, le questionnaire lancé a retenu trois objectifs opérationnels qui visent à :

- a) **Cerner les pratiques comptables** dans le but de constituer un complément à l'observation effectuée à partir de l'analyse faite sur les états financiers et autres supports que nous avons collectés auprès des directions provinciales des impôts de Kinshasa, Nord-Kivu, Sud-Kivu et Maniema.
- b) **Appréhender l'opinion des répondants** sur les normes du SYSCOHADA et sur sa première application par les sociétés commerciales de la RD Congo. Nous avons recueilli les avis des répondants sur des propositions élaborées à partir de la littérature et des enquêtes professionnelles en ces matières.
- c) **Estimer les déterminants des conventions comptables** mises en application au cours de l'élaboration des états financiers, afin prendre position quant aux mesures et stratégies de durcissement de l'application du SYSCOHADA pour réaliser l'objectif de l'image fidèle.

Ce troisième point est le plus important. En effet, à la suite de la revue de la littérature et de nos observations quant aux déterminants potentiels des conventions fondamentales suivies pour les travaux de fin d'exercice, nous avons conclu sur la fiabilité ou non des informations fournies par les états financiers, dès lors qu'elles devaient être confrontées aux résultats d'enquête par questionnaire.

Comme les hypothèses formulées au départ de la recherche ne peuvent être testées en l'état abstrait et conceptuel par le praticien visé par le questionnaire, il nous a fallu trouver des indicateurs empiriques permettant de mesurer pertinemment les notions qui constituent l'objet de l'enquête. La procédure permettant de passer des hypothèses aux questions d'enquête étant l'opérationnalisation (De Singly F., 2005, p.27), nous avons transformé les différentes hypothèses en modalités de réponses. Ainsi, chaque proposition de l'enquête a été rattachée à l'un ou l'autre des trois (3) courants théoriques mobilisés (TPC, TC et TNIs). Ceci nous a permis, *in fine* d'associer les réponses aux différentes hypothèses du cadre conceptuel en visant les réponses qui collent avec le but du droit comptable OHADA quant à l'objectif de l'image fidèle qu'il promet, ce qui se résume dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 13. Modalités et situations-réponses possibles et leurs filiations théoriques

Courants théoriques	Situations et/ou comportements
Théorie politico-contractuelle	Taille de l'entreprise
	Statut du préparateur des états financiers
	Organisation du système comptable
	Effectif des salariés
	Rémunération incitative
	Volume du chiffre d'affaires
	Modèle ou format des états financiers (SN, SA ou SMT)
Théorie des conventions	Niveau d'études
	Âge et expérience professionnelle
	Maintien d'habitudes antérieures
	Incertitude
	Mimétisme
	Méthode d'amortissement et d'évaluation
	Légitimité
Théorie néo-institutionnelle sociologique	Résistance pour maintenir les conventions antérieures
	Isomorphisme normatif
	Isomorphisme coercitif
	Isomorphisme mimétique
	Dispositifs éducatifs formels
	Absence ou faiblesse d'un environnement légal commun qui affecte les aspects du comportement du personnel de l'entité
	Méthode d'amortissement et d'évaluation
	Légitimité morale, cognitive et pragmatique
	Résistance pour maintenir les conventions antérieures

Source : Nos traitements

C. Composition du questionnaire mettant en jeu la TPC, la TC et la TNIs

Il s'est agi dans ce point, de détailler les thématiques abordées par le questionnaire et de préciser l'échelle de mesure et la forme des questions retenues.

C1. Les thèmes du questionnaire

La longueur de l'enquête résulte de la volonté de recueillir des informations autant sur les pratiques, que sur le contexte de ces pratiques et sur la perception de la transition du PCGC au SYSCOHADA. Une revue de différentes enquêtes issues aussi bien de travaux doctoraux que professionnels, a montré que la longueur des questionnaires n'est pas un frein. Cette présentation est conforme aux recommandations de Couper et al. (2001, p.233) préconisant de regrouper les modalités liées sur une même page afin de donner une vision cohérente aux répondants. Dans notre formulation, nous avons détaillé successivement six thèmes composant le questionnaire de 60 questions fermées, à savoir :

- Le premier thème de 10 questions qui visent à identifier les éléments caractérisant les sociétés commerciales afin de déterminer le profil de chacune d'elles.
- Le deuxième thème de 13 questions qui abordent les conventions ou pratiques effectuées lors de la première application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo. Les questions avaient pour but de déterminer comment le SYSCOHADA a été appliqué et d'identifier les caractéristiques des documents tenus et des opérations comptables effectuées.
- Le troisième thème de 8 questions qui examinent le niveau de maîtrise et d'appropriation du référentiel comptable OHADA par les dirigeants et professionnels de la comptabilité. Nous avons proposé au répondant de préciser son opinion sur plusieurs affirmations concernant les techniques comptables appliquées. Les différentes assertions ont été établies à partir de l'analyse minutieuse de notre pré-enquête.
- Le quatrième thème de 14 questions qui sollicitent l'avis des répondants sur la transition du PCGC aux normes du SYSCOHADA. Plusieurs sujets relatifs aux normes et à leurs impacts sur les états financiers y ont été abordés.
- Le cinquième thème de 14 questions consacrées à l'action et influence de la profession comptable sur les pratiques comptables lors de la transition. Nous y avons abordé le rôle tenu par les consultants (experts comptables), l'impact du SYSCOHADA sur la qualité des états financiers ainsi que l'influence des associations professionnelles. Par ailleurs, le répondant est amené à s'exprimer sur le positionnement de sa société par rapport à son secteur d'activité. Concernant ce thème, il faut préciser que lors de la rédaction du questionnaire, nous n'avons pas inclus de questions relatives aux commissaires aux

comptes dans la mesure où nous estimions qu'ils ne pouvaient pas s'immiscer dans les décisions prises par leurs clients, même si nous avons constaté qu'une dérogation existait et permettait leur participation aux travaux de préparation et de formation pour l'application des normes du SYSCOHADA en RD Congo.

- Enfin, le sixième thème d'une seule (1) question qui sollicite la prise de contact avec l'informant en vue des entretiens ultérieurs.

Ces six thématiques abordées dans l'enquête ont permis d'acquérir une vision plus ou moins précise sur les techniques pratiquées et des opinions des professionnels du chiffre lors de la première application des normes et principes du SYSCOHADA en RD Congo. Les réponses ont été fournies par les sociétés commerciales enquêtées dans six provinces, à savoir : la ville province de Kinshasa, la province du Katanga, la province du Kasaï oriental, la province du Nord-Kivu, la province du Sud-Kivu et la province de Maniema pour les exercices sociaux 2014 et 2015 avec un regard en amont sur l'exercice 2013 et en aval sur l'exercice 2016.

C2. Formes des questions et échelle de mesure

Le choix du type de question a été guidé par la volonté de minimiser le taux de non-réponse. C'est pourquoi nous avons principalement retenu des questions fermées à choix unique ou multiple. La littérature montre que le niveau de réponse pertinente aux questions ouvertes est relativement faible. Pour mesurer l'opinion du répondant, nous avons opté pour l'échelle de Likert à 4 niveaux (échelons). Signalons dans ce sens que la plupart des études utilisent des échelles à 5 ou 7 points qui laissent aux répondants le choix d'une réponse neutre vers laquelle ils s'engouffrent régulièrement. En ce qui nous concerne, le 5^{ème} échelon est prévu pour permettre au répondant qui ne trouve pas de réponse appropriée à la question, d'en donner une opinion personnelle par les termes « aucun ou autre »).

C3. Procédure d'administration du questionnaire

L'administration d'un questionnaire peut s'effectuer par voie postale et/ou téléphonique, en face à face ou par internet. Nous présentons les différentes techniques à notre disposition tout en signalant que nous avons recouru à l'enquête en face à face et à l'enquête par voie postale.

• Les modes de recueil des données à disposition

Le chercheur dispose de plusieurs méthodes d'administration d'un questionnaire. Le choix de la procédure de recueil des données dépend de la population cible, du lieu où elle se situe, de

son nombre, de sa structure, de la durée du questionnaire et des contraintes de coûts. Il y en a quatre principaux modes principaux (Ganassali et al., 2004, pp.63-75), décrits ci-dessous :

Tableau n° 14. Les méthodes d'enquête

Enquêtes	Description	Avantages	Limites
Enquête en face à face	L'entretien s'effectue en contact direct avec l'enquêté, dans la rue, au service, au domicile, sur prise de rendez-vous ou sur un site particulier.	Maîtrise de la séquence des questions ; La relation directe permet de recueillir des données plus approfondies ; Maîtrise de l'identité de la personne interrogée.	Dispersion géographique limitée ; Prend du temps et le coût est proportionnel à la distance.
Enquête par téléphone	L'entretien s'effectue par téléphone (le questionnaire doit être court et clair).	Maîtrise de la séquence des questions ; Rapidité ; Dispersion géographique.	L'obtention des numéros de téléphone est difficile ; Le coût est fonction de la distance et de la durée d'appel ; Défaut de réseau
Enquête par voie postale	Envoi en masse de courriers postaux contenant une lettre expliquant le but de l'étude et le questionnaire.	Possibilité de dispersion géographique.	Taux de non-réponse élevé Pas de maîtrise de la dynamique du questionnaire ; On ne sait pas qui répond ; Coûts postaux.
Enquête en ligne	Questionnaire attaché : consiste à adjoindre un formulaire à un courrier électronique. Système web intégré : à partir d'un logiciel, le chargé d'études construit son questionnaire et va le publier sur un serveur dédié à l'administration de l'enquête en ligne.	Les réponses sont dans un format électronique ; Dépouillement automatisé très rapide ; Méthode peu coûteuse ; Permet de mettre en forme un nombre important de questions tout en ayant une présentation conviviale.	Risques liés à l'erreur totale (non observation, couverture, non-réponse) : essentiellement des problèmes de couverture et donc de non représentativité Base de données e-mail difficile à constituer.

Source : Emprunté à Ganassali S. et al., (2004, pp.63-75).

Après avoir étudié les différentes possibilités à notre disposition, nous avons opté pour un questionnaire en face à face, afin de bien maîtriser la séquence des questions, renforcer la relation directe pour recueillir des données plus approfondies, bien maîtriser l'identité de la personne interrogée, etc. Notre enquête a parfois été relayée par l'enquête par téléphones, lorsqu'il fallait vérifier ou acquérir des renseignements complémentaires aux réponses collectées. Et comme nous n'avons pas été capable d'arriver dans certaines provinces, nous avons pris le temps nécessaire pour initier les personnes que nous avons déployées pour administrer le questionnaire sur terrain pour nous faciliter la tâche.

• Choix et détermination de l'échantillon

Pour définir la population mère et l'échantillon cible d'une enquête, il existe de nombreuses techniques d'échantillonnage très pointues. Nous avons décidé de ne pas y recourir compte tenu de notre sujet qui intrinsèquement détermine la population visée par l'enquête. Cette thèse étant consacrée à l'étude de l'image fidèle dans le SYSCOHADA, à partir des vérifications empiriques dans les sociétés commerciales de la RD Congo ; cela circonscrit, d'ores et déjà, la population de référence qui sont les sociétés commerciales qui ont appliqué pour la première fois, les normes du SYSCOHADA à partir du 1er janvier 2014 pour les comptes personnels des entreprises et le 1^{er} janvier 2015 pour les comptes consolidés et combinés.

Nous avons décidé lors du travail, d'étudier les sociétés commerciales qui déclarent leurs états financiers au niveau de la Direction générale des impôts dans les six (6) provinces ciblées en RD Congo. Le choix de cet espace a été opéré dans un souci de représentativité selon les principaux pools économiques du pays, mais aussi pour contourner les contraintes liées au temps de collecte ainsi qu'à la dimension de la RD Congo que nous avons eu difficile à couvrir. Pour l'enquête, nous avons estimé qu'il était opportun d'étendre les destinataires du questionnaire aux sociétés dont les états financiers pouvaient être disponibles auprès des Directions provinciales des impôts dans les six provinces ciblées, afin de viser un échantillon plus large et diversifié, regroupant des entreprises aux profils et secteurs d'activités variés, voire en termes de capitaux, chiffres d'affaires, effectifs de personnel, etc.

- **La pré-enquête**

La pré-enquête a été réalisée dans les mêmes conditions que l'enquête en face à face. Ainsi, un questionnaire a été envoyé aux testeurs. Nous leur avons demandé de répondre normalement au questionnaire, tout en sollicitant leur vigilance autant sur le fond que sur la forme. Nous avons requis une attention particulière aux questions de mise en forme de texte et d'enchaînement des idées selon l'ordre préétabli sur le document. De leur part, nos testeurs ont posé un regard critique quant à la formulation et la pertinence des questions, car nous leur avons demandé de chronométrer le temps de réponse, en vue de nous permettre d'adapter les questions suivant les missions affectées aux différents testeurs du questionnaire, tels que présentées ci-dessous :

Tableau n° 15. La pré-enquête

Testeurs	Missions
10 universitaires économistes et juristes confondus	Vérification de la formulation, de la compréhension, de l'ordonnancement et de la pertinence des questions et chronométrage.
2 doctorants	Vérification de la mise en forme.
3 experts comptables	Compréhension et pertinence des questions. Chronométrage.

Source : Nous-même.

D. Le retour du questionnaire

Il s'agit de considérer les mouvements de retour du questionnaire en soulignant un délai de réponse relativement long et en précisant le taux de retour définitif de l'enquête.

D1. Le délai de réponse

Les questionnaires en face à face, font pour la plupart, état d'un délai de réponse très bref, généralement 48 heures. Or, dans notre cas, ce délai a été bien plus long, comme pour le cas

d'enquête par la poste. En effet, les répondants à l'enquête sur l'image fidèle dans le SYSCOHADA, à partir des vérifications empiriques dans les sociétés commerciales de la RD Congo, n'ont pas été aussi prompts à répondre. Pour illustration, le questionnaire a été dispatché pendant 30 jours après l'envoi initial. Ce délai de réponse inhabituel avait été expliqué par plusieurs facteurs :

1. La personne recevant le questionnaire n'est pas nécessairement apte à répondre. Si elle décide de le confier au collaborateur concerné, cela devait prendre du temps ;
2. Les répondants (directeur général ou financier, Chef-comptable, responsable de la société, responsable financier, comptable, etc.) sont des personnes très occupées qui répondent à ce type d'enquêtes lorsque leur emploi du temps le leur permet et la période d'envoi coïncidait avec la période surchargée de déclaration de l'impôt sur le bénéfice auprès de la DGI sur toute l'étendue du pays, ainsi que des AGOA pour certaines sociétés ;
3. D'autres répondants ne savaient pas l'intérêt d'être pris comme informants dans une recherche scientifique, ce qui nous a obligé de créer du temps pour le suivi et conscientisation afin d'obtenir des réponses auprès d'eux.
4. Le travail de dispatching dans six provinces étant difficile pour nous-même qui ne connaissons suffisamment pas les différents milieux ciblés. Nous avons été obligé d'employer d'autres personnes pour cette fin avec tout ce que cela implique sur la gestion de temps et de moyens.

La principale difficulté de l'enquête a été le ciblage des destinataires du questionnaire dans la société, surtout que les matières concernant la finance et comptabilité présentent une sensibilité toute particulière. Parfois, les destinataires retenus dans différentes sociétés n'étaient pas en mesure de répondre à nos questions. Nous avons anticipé cet obstacle en sollicitant expressément de confier le questionnaire au responsable chargé de la comptabilité ou de la finance de la société.

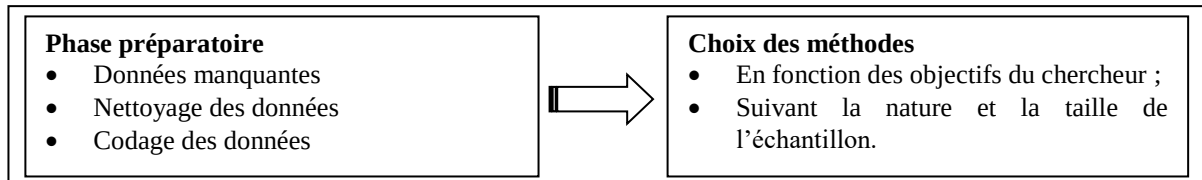
D2. Le calcul du taux de retour

Le premier enseignement d'une enquête se trouve dans l'étude du taux de réponse, qui compare le nombre de réponses au nombre d'envois. Si les chercheurs s'accordent à dire que le taux de réponse d'une enquête en face à face est similaire à celui d'une enquête postale, la méthode de calcul est plus précise dans le cas de l'enquête par questionnaire. Le taux de réponse obtenu est de 74,4 %, c'est-à-dire 357 copies des réponses retournées sur l'ensemble de 480 copies du questionnaire envoyées dans les six (6) provinces du pays.

E. L'analyse des données

Au terme de l'enquête par questionnaire, le chercheur se doit d'établir un protocole d'analyse des données recueillies. Cette étape s'effectue en deux temps : d'abord, une phase préparatoire, puis le choix des méthodes. La figure ci-dessous proposée par Evrard et al. (2003, p.331), illustre le processus d'analyse des données.

Figure n° 11. L'analyse des données d'enquête



Source : Evrard Y. et al., (2003, p.331).

Ces deux phases ont minutieusement été suivies. Nous avons dans un premier temps vérifié la qualité et la validité des réponses, et dans un second temps, nous avons dressé un panorama des traitements statistiques. Compte tenu de la nature et de la taille de notre échantillon, nous avons restreint l'analyse à des statistiques simples.

E1. La phase préparatoire

La phase de préparation du questionnaire a principalement été réalisée autour de deux étapes : la vérification des données de l'enquête et le traitement des non-réponses. Selon Evrard et al., (2003, p.331), la première phase du dépouillement consiste à vérifier les questionnaires en se penchant sur plusieurs critères, entre autres :

- a) *La lisibilité* : celle-ci concerne les enquêtes postales ou en face à face. Dans le cas d'un questionnaire écrit, ce problème de lisibilité ne se pose pas.
- b) *La complétude* : problème des données manquantes.
- c) *La cohérence* : détecter les incohérences dans les réponses (une société qui n'a pas d'immobilisation mais qui les évalue au coût historique ou à la juste valeur. Le tableau suivant présente les cas problématiques couramment rencontrés.

Tableau n° 16. La validité des données de l'enquête

Complétude	x questionnaire pour lequel seulement X questions sont correctement remplies.	Selon Malhotra (2004, p.313), si la proportion des répondants insatisfaisants est faible (<10%), on peut décider d'éliminer les questionnaires.
Cohérence	y questionnaires avec une incohérence entre certaines réponses.	Corrections si possible sinon suppression des questions.

Source : Notre emprunt à Malhotra N., (2004, p.313).

La seconde étape de la préparation des données a consisté à les nettoyer et à traiter les réponses manquantes, en procédant de la manière suivante :

Tableau n° 17. Le nettoyage des données

À faire	Traitements possibles
Contrôler l'uniformité des données	Le contrôle d'uniformité vise à déceler les données anormales, celles qui sont incohérentes du point de vue logique ou qui présentent des valeurs extrêmes.
Traiter des données manquantes	<i>Substitution par une valeur neutre</i> : généralement la moyenne des réponses attribuées à la variable. <i>Substitution par une valeur imputée</i> : on impute ou on calcule une réponse appropriée. Risque important de biais. <i>Suppression d'individus</i> : exclusion de l'individu qui présente des réponses manquantes. <i>Suppression appariée</i> : au lieu de supprimer tous les individus qui présentent des valeurs manquantes, le chercheur applique une suppression appariée et retient pour chaque question les réponses complètes.

Source : Demaria S., (2008, p.201).

Nous avons pris le temps de relire chaque grille de réponses pour vérifier la teneur des propos des répondants. Si, à trois reprises, nous constatons une incohérence dans les réponses, nous avons procédé à des vérifications des techniques comptables effectuées dans les rapports annuels correspondants et corrigé manuellement l'erreur de saisie, sachant tout de même que les données manquantes sont peu nombreuses dans l'enquête bien suivie, et que celles qui se manifestent sont de quatre ordres :

- a) Oublis ;
- b) Méconnaissance de la réponse appropriée ;
- c) Les répondants ne veulent pas prendre position sur des questions dites d'opinion ;
- d) Certaines règles ne s'appliquent pas à l'entreprise du répondant : il n'a donc pas répondu ou coche l'assertion « Ne se prononce pas ».

L'interprétation des non-réponses a pu être faite grâce à un échange (interview) avec le répondant. Compte tenu de peu de réponses manquantes et de leur nature, les retraitements ont été limités, à deux niveaux :

- a) Pour les répondants n'ayant pas précisé le secteur d'activité : nous avons recherché si possible sur les états financiers à notre possession leur secteur d'appartenance ;
- b) Pour l'absence de réponses aux questions d'opinion : nous avons effectué le retraitement apparié en ne retenant que les individus ayant répondu à la question lors de l'analyse.

E2. Le choix des méthodes d'analyse des données

Pour Malhotra (2004, p.327), « l'analyse des données n'est pas une fin en soi, elle vise à produire des informations susceptibles de contribuer à la résolution d'un problème posé ». Le

panel des méthodes statistiques est tellement vaste qu'il est impossible d'effectuer tous les traitements envisageables. Il a fallu nous positionner afin de ne pas disperser inutilement le temps de la recherche.

Comme l'on considère généralement que l'échantillon d'au moins 30 individus est nécessaire pour permettre une analyse statistique efficace (Marien et al., 2003, p.44), avec 357 copies de questionnaire recouvrées, nous avons été au-delà du minimum. Ce souci d'aller au-delà du seuil tient compte de la position de Royer et al., (2003a, p.202) qui considèrent que plus un échantillon est grand, plus la confiance accordée aux résultats est importante, quel que soit le type de traitements effectués.

Ainsi, nous avons fait usage de la statistique descriptive pour calculer la moyenne, le pourcentage de fréquences, le Khi carré, ..., tout en recourant aux logiciels Excel pour l'encodage des données et SPSS 17.0 pour générer les tableaux, ainsi que E-Views pour faire la régression multiple et la matrice de corrélation entre variables explicatives (indépendantes), cfr. Tableaux en annexe.

2.3.3.2. Des méthodes qualitatives pour comprendre l'image fidèle dans les sociétés commerciales de la RD Congo

Ne faut-il pas se pencher sur le ressenti des praticiens pour saisir toute l'ampleur de l'objet de recherche ? La réponse à cette interrogation nous convainc que la compréhension d'un phénomène nécessite l'association du chiffre et du mot. C'est pourquoi, nous avons mobilisé des méthodes qualitatives pour appréhender le terrain (Dépelteau F., 2000, p.375), en procédant par l'étude de cas avant de préciser les précautions prises lors des entretiens.

A. L'étude de cas et les critères de sélection utilisés

L'étude de cas est une méthodologie qualitative descriptive qui est employée comme un outil pour étudier quelque chose de spécifique dans un phénomène complexe (Hermosilla Cortes J.L., 2010, p.186). Le « cas » est compris comme un système intégré et en fonctionnement, c'est pourquoi il requiert une analyse pour interpréter et reconstruire le système. Il est donc une étude approfondie d'un ou de très peu d'objets de recherche, ce qui permet d'obtenir une connaissance vaste et détaillée de ces derniers et qui se base sur l'idée que : *« si nous étudions avec attention toute unité d'un certain univers, nous serons dans des conditions de connaître quelques aspects généraux de celui-ci, au moins, nous aurons une perspective qui orientera une recherche postérieure »*. Les études de cas, même si elles permettent d'élaborer des

généralisations, elles possèdent leur force dans leur capacité de produire des interprétations, lesquelles peuvent être propagées dans une étude comparative postérieure.

Comme nous avons opté pour une étude qualitative, cette étude a été menée à travers l'étude de cas à deux niveaux : *au niveau général*, l'image fidèle dans le SYSCOHADA et *au niveau spécifique*, le cas des sociétés commerciales prises en échantillon dans six provinces de la RD Congo, à savoir : Kinshasa, Katanga, Kasai oriental, Maniema, Nord-Kivu et Sud-Kivu. Tout ceci par rapport à la période de transition du PCGC vers les dispositifs du SYSCOHADA, c'est-à-dire 2014 et 2015 ; l'exercice 2013 étant présenté en PCGC et SYSCOHADA pour avoir les états comptables comparatifs, alors que l'exercice 2016 a permis d'appréhender les données comptables et fiscales nécessaires pour bien vérifier nos hypothèses de recherche.

A1. L'unité d'analyse

Notre unité d'analyse comprend donc les procédures ou les pratiques (TC), susceptibles d'influencer les jugements des acteurs (TPC) et qui sont soumises à des contraintes de justification publique (TNIs). Pour Boltanski et Thevenot cités par Hermosilla (2010, p.186) : *« les situations ne peuvent se comprendre, s'analyser qu'à partir des représentations qu'en donnent, au travers de leur justification, les personnes qui le font »*. Selon ces auteurs : *« les représentations s'expriment dans des discours qui constituent de fait le matériau empirique du chercheur, une fois que l'on aura repéré une situation dans laquelle les individus ont une nécessité de se justifier »*.

Comme nous l'avons déjà signalé, le choix de notre cas d'étude a été établi en tenant compte des considérations générales suivantes :

- a) L'économie de la RD Congo, dont le marché des capitaux, cherche à atteindre un développement et une croissance soutenue pendant ces dernières années, veut que l'information comptable publiée soit désormais conçue comme un bien d'intérêt public, intéressant non seulement les sociétés commerciales, ses associés/actionnaires et l'État, mais aussi tous les autres *stakeholders*(TPC). Parmi ces *stakeholders*, il y a les investisseurs institutionnels qui peuvent jouer un rôle fondamental dans la zone OHADA et témoigner un espace (TNIs) à climat d'affaires assaini en matière de transactions financières et propice à un marché boursier congolais (TC).
- b) Les enjeux politiques survenus après le dialogue de Sun City (en 2001), période des principaux changements politico-économico-sociaux – au retour de la démocratie et la

liberté d'accès à l'information qui a milité pour l'adhésion du pays à l'OHADA (TPC) et par voie de conséquence, à l'adoption de l'AUOHCE révisé par l'AUDCIF qui s'assigne l'objectif de l'image fidèle de l'entité (TNIs) comme un test final de la qualité des informations issues des états financiers annuels (TC).

- c) La production des documents comptables de synthèse(TC) en RD Congo qui doivent être le moyen réalisé par les dirigeants sociaux, soucieux de leurs entreprises respectives (TPC), dans le strict respect des dispositions visant le « *durcissement* » de la réglementation comptable ; la responsabilisation des Conseils d'administration et des dirigeants sociaux ainsi que des auditeurs par les associés/actionnaires, tout en respectant le Code d'éthique et la Clause de conscience (TNIs).
- d) Le chercheur connaît la réalité dans laquelle opèrent les sociétés commerciales de la RD Congo et est curieux d'apprécier l'information financière qu'elles publient (TPC/TC/TNIs).
- e) La mise en application des normes publiées par la Commission de normalisation comptable de l'OHADA (CNC-OHADA) en matière comptable (TC/TNIs) et en matière des conventions réglementées.

A2. La période d'observation

Nous avons choisi d'étudier l'évolution du processus d'application des normes du SYSCOHADA et des logiques d'action des acteurs sur trois périodes d'observation historiquement justifiées (avant (2013), pendant (2014 et 2015) et après (2016). Ici, nous avons voulu observer la façon dont ont été perçues les normes comptables au regard de l'objectif de l'image fidèle qui est une innovation à laquelle il fallait s'adapter (TNIs).

B. L'entretien semi-directif

Le dernier outil mobilisé dans notre recherche est l'entretien. L'entretien est une technique destinée à collecter, dans la perspective de leur analyse, les données discursives reflétant notamment l'univers mental conscient ou inconscient des individus (Baumard et al., 2003, p.235). Il est utilisé pour compléter les données recueillies par le questionnaire. L'entretien a permis de saisir les motivations et les processus de décision qui ont marqué la première application des dispositifs du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo.

En effet, Snow et Thomas (1994, p.458) soulignent les mérites de cet instrument de collecte de données permettant une compréhension en profondeur du phénomène étudié en abordant les différentes significations que les répondants attribuent à leurs expériences dans les organisations. La réalisation d'entretiens auprès de différents acteurs de l'application des normes comptables régionales (SYSCOHADA) au sein des sociétés commerciales de la RD Congo a eu pour objectif de mieux capter les motivations des dirigeants. Nous avons souhaité comprendre par le biais des discussions avec les acteurs au cœur du système, la problématique d'application de nouvelles normes comptables et comment a été vécu ce changement dans les sociétés commerciales de la RD Congo, via l'échantillon pris dans les 6 provinces précitées. Le nombre d'entretiens réalisés est faible que dans le cadre d'une thèse où ils constitueraient l'outil méthodologique principal, puisqu'ils ne constituent qu'une méthode complémentaire.

B1. Les informants lors des entretiens

À la fin de l'enquête, nous avons demandé au répondant, s'il serait prêt à être recontacté afin d'approfondir le sujet. En cas de réponse affirmative, nous avons eu à inviter certains à nous communiquer leurs coordonnées téléphoniques. Cette démarche nous a évité une perte de temps lié au démarchage d'informants potentiels dont nous n'aurons ni les noms ni les coordonnées. D'autant qu'en procédant de la sorte, nous avons abordé immédiatement des personnes connaissant le sujet et ouvertes à la discussion. Nous avons commencé à contacter les informants potentiels dès le mois de juin 2015 pour fixer une date à partir de juillet 2015, comme présenté dans le tableau ci-après :

Tableau n° 18. Les entretiens effectués par téléphone

Numéro d'ordre	Sociétés interviewées	Fonction des informants	Date	Durée	Ville	N° de contact
1	Hôtel Émirates	Gérant	12/7/2015	2 min	Bukavu	0852747107
2	RVA/MANIEMA	Comptable	16/7/2015	2min	Kindu	0999910177
3	Mson Akonkwa Lulema	Responsable	25/7/2015	2 min	Bukavu	0997729751
4	ACT/Sud-Kivu	Directeur financier	25/7/2015	6 min	Bukavu	0994310214
5	BRALIMA SA	Comptable	25/7/2015	3 min	Bukavu	0999111299
6	ENGEN/DRC	Consultant	30/7/2015	4 min	Bukavu	0995730265
7	CACOFISCAL/Expertise	Directeur général	6/8/2015	3 min	Bukavu	0853711622
8	Société OLIVE	Directeur financier	14/9/2015	2 min	Bukavu	0853203509
9	GINKI SARL	Audit. Interne	19/9/2015	4min	Bukavu	0997733411
10	Ets MUYEYE	Expert-Comptable	7/10/2015	5 min	Bukavu	0994400771
11	SOCES Panorama Hôtel	Comptable	12/10/2015	3 min	Bukavu	0972472353
12	Direction provinciale des Impôts/Sud-Kivu	Chef de division d'assiette	12/10/2015	6 min	Bukavu	0993087676
13	GRAREK	Directeur Général	15/10/2015	2 min	Lubumbashi	0999745014
14	GO CONGO	Chef-comptable	16/10/2015	4 min	Kipushi	0975129760
15	CONGO ÉQUIPEMENT	Consultant	25/10/2015	6 min	Lubumbashi	0815707263
16	Hôtel SALEM	Consultant	25/10/2015	3 min	Lubumbashi	0826824341
17	MIBA SA	Directeur Général	30/10/2015	4 min	Mbuji-Mayi	0822440450
18	Centre hosp. SALEM	Consultant	6/11/2015	3 min	Mbuji-Mayi	0813857136
19	BELTEXCO/KASAI	Consultant	14/11/2015	2 min	Mbuji-Mayi	0813424490
20	Ets KCC	Consultant	19/11/2015	4min	Mbuji-Mayi	0815078561
21	Gardiennage Bodyguard	Gérant	21/11/2015	5 min	Mbuji-Mayi	0970801800
22	Radio Mont Carmel&TV	Directeur financier	22/11/2015	3 min	Mbuji-Mayi	0854445499
23	Congo store	Consultant	23/11/2015	6 min	Mbuji-Mayi	0815078561
24	Ets ALI KAM	Consultant	23/11/2015	7 min	Mbuji-Mayi	0857615112
25	SNCC/KASAI	Consultant	25/11/2015	4 min	Mbuji-Mayi	0995103729
26	Africell Congo	Comptable	25/11/2015	3 min	Kinshasa	0904610657
27	Vodacom Congo	Réceptionniste	25/11/2015	4 min	Kinshasa	+2431211
28	DOVER COSTICO	Comptable	27/12/2015	6 min	Kinshasa	0904610579
29	Peloustor SOCOM	Comptable	02/12/2015	2 min	Kinshasa	0998302290
30	CPCC	Secr Général	02/12/2015	2 min	Kinshasa	0818126663
31	TKM SARL	Consultant	02/12/2015	4 min	Lubumbashi	0995213276
32	REGIDESO/KASAI	Caissière	04/12/2015	5 min	Mbuji-Mayi	0821355570
33	Direction provinciale des Impôts/Nord-Kivu	Chef de division de Contentieux	28/12/2015	6 min	Goma	0998666458
34	Aliment. La Merveille	Consultant	28/12/2015	4 min	Goma	0994399206
35	Hôtel Ihusi	Chef-comptable	28/12/2015	3 min	Goma	0997769112
36	KOTECHA/Nord-Kivu	Consultant	29/12/2015	5 min	Goma	0823068551
37	PALOS	Consultant	29/12/2015	3 min	Goma	0999837817
38	BBOX	Directeur Général	30/12/2015	6 min	Goma	0823303153
Nombre d'heures consacrées				149 min soit 2h :29 minutes		

Source : Nous-même.

Ces trente-huit entretiens constituent l'échantillon que nous avons joint par téléphone. Nous nous sommes contenté de les considérer comme représentant tant soit peu les sociétés commerciales assujetties à l'application du SYSCOHADA, pour les raisons suivantes :

- Les informants occupent des fonctions clés au sein du processus de transition au référentiel comptable OHADA ;
- Les informants ont des postes hétérogènes et représentent les différents niveaux du processus comptable ;
- Les sociétés appartiennent à des secteurs hétérogènes et sont de taille différente.

Ces entretiens nous ont permis d'éclairer de façon pertinente l'objet de la recherche, surtout qu'ils étaient couplés à l'enquête par questionnaire.

B2. Avant l'entretien

L'entretien constitue la dernière étape de recueil des données de notre recherche, c'est une étape très importante que nous avons préparée avec minutie. Il faut signaler qu'il fallait préparer un guide nous permettant de mener la conversation de façon structurée tout en gardant une marge de manœuvre selon les aléas de la discussion et les zones d'indifférence respectives.

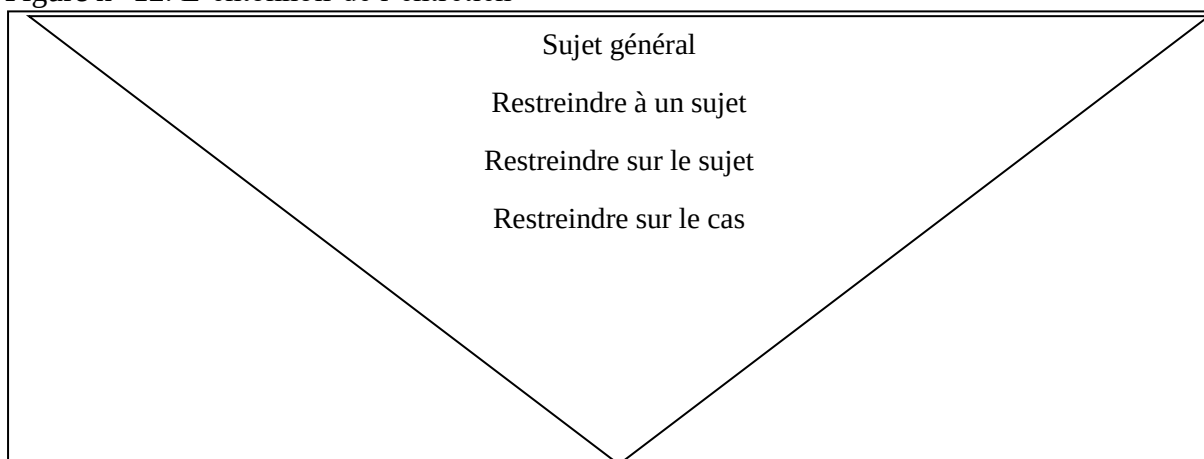
• Le guide d'entretien

Nous estimons que la qualité de l'entretien est en grande partie proportionnelle à sa préparation. C'est pourquoi, nous avons été très soucieux de la personnalisation et de l'exhaustivité de notre guide d'entretien. Selon Loufrani-Fedida (2006, p.207), « *le guide d'entretien n'est pas un questionnaire ouvert mais un aide-mémoire qui permet de vérifier qu'aucun point important n'a été oublié* ». Afin de construire le guide, nous avons suivi les recommandations de Demers (2003, p.188) en ces termes :

- Les premières questions visent à mieux connaître le répondant ;
- Entrer dans le vif du sujet en commençant par des questions très larges et descriptives ;
- Faire très attention à adapter le niveau de langage à l'interlocuteur (pas être trop abstrait) ;
- Ne pas influencer les réponses.

En respectant la hiérarchie dans l'ordre des questions, notre entretien a débuté par des questions générales destinées à mettre l'informant à l'aise et lui donner l'impression que sa contribution apportera beaucoup à la recherche, puis les questions spécifiques, au fur et à mesure que le débat évoluait, ce qui se canalisait en direction d'entonnoir ci-dessous :

Figure n° 12. L'entonnoir de l'entretien



Source : Cooper et al., (2006, p.207).

Un premier guide d'entretien a été réalisé à partir de la revue de la littérature, des résultats issus des analyses des données, des analyses de contenu et du questionnaire ainsi que de nos intuitions. Durant l'entretien, nous nous référions à une courte liste de questions et si l'informant n'aborde pas spontanément tous les thèmes, il posait ses questions à la fin de l'entretien. Par ailleurs, au cours de l'entretien, nous étions en mesure d'étoffer la liste initiale de questions au gré de la conversation. Enfin, il faut noter qu'au fil des entretiens le guide évoluait de manière à saisir au plus près, les éléments de terrain qui apparaissent au cours des discussions et qui n'avaient pas systématiquement été cernés.

- ***Fiche signalétique par société***

Avant de nous rendre aux entretiens, nous avons pris soin de nous renseigner au mieux sur la société commerciale visitée, ceci afin de ne pas poser de questions pour lesquelles nous pouvons facilement obtenir des réponses. Ainsi, nous avons établi une fiche technique pour chaque société, comprenant deux parties, concernant :

- Les informations générales : activités principales et secondaires, principaux points de l'histoire de la société ;
- Les informations comptables : date d'application du référentiel comptable OHADA, principales pratiques d'amortissements et d'autres techniques comptables spécifiques (à partir des réponses au questionnaire), noms des commissaires aux comptes, etc.

B3. Pendant l'entretien

Au cours de l'entretien, la priorité était donnée à la discussion et à sa dynamique. Ainsi, en aucun cas, nous n'avions interrompu notre interlocuteur sur un thème pour en aborder un autre, et ce dans le respect des avis de nombreux auteurs, selon lesquels : « *la flexibilité est un élément déterminant de la collecte de données par entretien, le chercheur devant être en mesure de s'adapter en permanence à son interlocuteur* ». Nous avons donc essayé d'appliquer, dans la mesure du possible, les recommandations de Bédard et Gendron (2004, pp.197-199) pour améliorer la validité des données recueillies, afin de (d') :

- Instaurer un climat de confiance avec le répondant : débiter l'entretien par une discussion avec le répondant sur un sujet d'actualité lié ou non à la recherche ;
- Le remercier pour le temps consacré à la recherche : (questionnaire et entretien) ;
- Lui faire la présentation du cadre de la recherche (université) et objectif général ;
- Lui rassurer de la confidentialité : citation du nom des sociétés participantes, mais dont les propos ne seront reliés ni à la personne ni à la société ;

- Lui demander la permission d'enregistrer, et qu'en aucun cas il n'est forcé de répondre à toutes les questions ;
- Entrer dans le vif du sujet, en évitant toutefois d'aborder des questions sensibles au début de l'entretien ;
- Être très attentif au comportement verbal et non verbal de l'informant.

B4. Fin de l'entretien

- Éventuellement, demander de contacts ultérieurs pour des éclairages nouveaux ;
- Proposition d'envoi des retranscriptions ;
- Remerciement et mise en avant de la contribution à la recherche.

B5. Après l'entretien

La période suivant immédiatement l'entretien est tout aussi importante que la discussion en elle-même pour la recherche. En effet, comme c'est à ce moment que le chercheur est encore pleinement imprégné de la conversation et doit retranscrire toutes les informations qu'il a pu noter et qui n'ont pas forcément été énoncées par l'informant, nous avons capitalisé cet espace pour organiser les données de l'entretien. Puis, il s'en suivait l'étape primordiale de la retranscription de l'entretien et du codage permettant l'exploitation des textes.

- ***La fiche d'entretien***

Aussitôt après chaque entretien, nous avons rédigé de fiche de synthèse conformément aux recommandations de Miles et Huberman (2003, pp.104-105) qui considèrent que : « *la fiche de synthèse d'entretien consiste en une simple feuille comportant une série de questions visant à résumer ou préciser le contact sur terrain. L'enquêteur revoit ses transcriptions de notes de terrain et répond brièvement à chacune de ces questions pour aboutir à une récapitulation globale où figurent les éléments principaux du contact* ». Une telle fiche a la forme ci-après :

Tableau n° 19. La fiche de synthèse d'entretien

Étapes	Méthodes
Déterminer les questions	Il faut avoir une idée claire de ce que l'on a besoin de savoir rapidement sur le sujet
Élaborer la fiche	Maximum une feuille, Identification de l'entretien
Entrer des données	À rédiger immédiatement après la retranscription

Source : Miles M., et al., (2003, p.105).

Cette fiche a pour objectif de cerner l'essentiel des informations recueillies. Il ne s'agit pas de restituer intégralement le déroulement de l'entretien, mais plutôt de souligner les idées clé.

D'ailleurs, cette fiche a été uniquement réalisée à partir des souvenirs et des impressions immédiatement après le rendez-vous. Nous avons choisi de l'organiser en fonction des thèmes du guide d'entretien, sachant que ce genre de fiche a, selon les auteurs, plusieurs usages pour :

- Planifier les prochains entretiens ;
- Suggérer des codes ;
- Se remettre le contact en mémoire lorsque l'on reprend la retranscription ;
- Servir de support à l'analyse elle-même.

• ***La retranscription***

Les entretiens ont été retranscrits en intégralité et sans adaptation de style. Il est recommandé de retranscrire les entretiens dans un délai de deux jours après le rendez-vous. Cependant, compte-tenu du planning très serré de la session d'entretiens, cet exercice avait été réalisé auprès des dirigeants et gestionnaires des sociétés rencontrés ou contactés par téléphone dans la ville province de Kinshasa, à Kipushi et à Lubumbashi dans la province du Katanga, à Bukavu au Sud-Kivu, à Goma au Nord-Kivu, à Mbuji-Mayi dans la province du Kasai Oriental et à Kindu dans la province du Maniema. Les trente-huit entretiens ont été enregistrés pour une durée totale de deux heures et vingt-neuf minutes (2h : 29 min.).

Comme en moyenne, un enregistrement d'une heure équivaut, selon les études de Loufrani-Fedida (2006, p.209), à six heures de retranscription, dans notre cas, il a fallu environ quinze heures de retranscription. Une fois les entretiens retranscrits, ils ont été déposés aux informants accessibles à Bukavu et à Goma, ayant émis le souhait pour validation avant utilisation ; ceci afin que l'informant puisse, s'il le souhaite, maintenir ou non, certains propos confidentiels.

• ***Le codage***

Nous avons suivi les conseils de Demers (2003, pp.198-202) en commençant le codage qui consistait à découper les données en unité d'analyse. Le codage des entretiens est un processus d'abord manuel et intellectuel qui peut par la suite être automatisé à l'aide d'un logiciel. Le codage des données n'est ainsi qu'un codage (une interprétation) parmi de multiples autres possibles. Il ne s'agit pas de décodage d'un monde à découvrir, mais d'un encodage par le biais de la langue (des unités et des catégories) en partie construite par le chercheur » (Allard-Poesi F., 2003, p.288). Compte tenu du petit nombre d'entretiens à analyser, il a été possible de se limiter à un codage intuitif et manuel. En effet, nous avons effectué plusieurs lectures en profondeur des retranscriptions d'entretiens en identifiant au fur

et à mesure, les éléments de discours pouvant être rapprochés de notre corpus théorique et permettant de comprendre les pratiques comptables. Ce codage relativement simple a été suffisant pour nous permettre d'exploiter les informations produites par les informants.

2.4. La démarche statistique pour traiter les données de recherche

Sans entrer en détail de différents aspects techniques des analyses quantitatives et qualitatives, nous savons que le chercheur doit toujours garder à l'esprit que l'analyse de données dans la démarche scientifique hypothético-déductive, falsificationniste, voire constructiviste se fait selon un objectif incontournable : si l'on analyse les données récoltées grâce à un mode d'investigation, c'est pour corroborer, réfuter ou modifier l'hypothèse de la recherche, adoptée lors de l'élaboration des conjectures théoriques (Dépelteau F., 2000, p.371).

Lors des études, de la documentation, tout comme du questionnaire, de l'étude de cas ainsi que de l'entretien semi-directif, nous avons analysé les données en recourant au procédé quantitatif ou qualitatif et vice versa. Concernant particulièrement l'enquête par questionnaire et l'entretien, nous avons conçu des questions fermées qui nous ont poussé à recourir aux méthodes d'échelle, lesquelles permettent en quelque sorte, lorsque les questions sont posées de certaines manières, de quantifier du qualitatif (Grawitz M., 1990, p.870). Ainsi, de plusieurs types d'échelles existantes, nous avons associé trois les plus connues, à savoir : l'échelle nominale, l'échelle à intervalle et l'échelle de Likert pour analyser les données.

2.4.1. L'association des méthodes d'échelles nominale, d'intervalles et de Likert

Cette démarche d'associer les trois méthodes (échelle nominale, échelle à intervalles et échelle de Likert) permettra de réduire le risque d'omission des éléments importants pour l'analyse.

2.4.1.1. L'échelle nominale

L'échelle nominale est un processus simple de codification quantitative. Il s'agit tout bonnement d'attribuer un chiffre arbitraire à une donnée qualitative afin de classer les phénomènes dans une catégorie précise (Dépelteau F., 2000, p.372). Nous avons respecté certaines conditions pour attribuer un chiffre servant de repère et du classement de données. Il fallait que les catégories de l'échelle soient exhaustives et mutuellement exclusives, et partant, couvrir l'ensemble des possibilités de la caractéristique pour la variable retenue.

2.4.1.2. L'échelle à intervalles

L'échelle à intervalles est semblable à une échelle ordinale, sauf que l'écart entre les nombres est de grandeur égale et renvoie à une unité connue (Dépelteau F., 2000, p.374). Nous avons fait recours à cette mesure, lorsqu'il fallait savoir la tranche de chiffres d'affaires, l'âge des répondants et des immobilisations, les effectifs des salariés, la durée de l'expérience professionnelle.

2.4.1.3. L'échelle de Likert

L'échelle de Likert qui ressemble à s'y méprendre à celles à intervalles et à l'échelle ordinale, à une différence près : l'intervalle entre les mesures ne renvoie à aucune unité connue, car elle est produite par le chercheur et elle doit être constante (Dépelteau F., 2000, p.372). Ainsi, certaines de nos questions comprenaient des réponses quantifiées de cette manière :

- Tout à fait en désaccord
- Plutôt en désaccord
- Plutôt d'accord
- Tout à fait d'accord.

Dans ce cas, les réponses y sont quantifiées selon un ordre où les intervalles sont équivalents (il y a un point de différence entre « *en désaccord* » et « *tout à fait en désaccord* » et entre « *en accord* » et « *tout à fait en accord* »), mais l'unité de mesure n'est pas connue et le choix des nombres est totalement arbitraire. En grosso modo, quelle que soit l'échelle utilisée, nous avons prévu les assertions devant recevoir les réponses non précises de nature :

- « *Ne sait pas* » et
- « *Ne se prononce pas* ».

Ces deux assertions avaient pour but de permettre à notre logiciel de s'effectuer sans parasite. Comme certaines de nos questions d'enquête manquaient de critère statistique pour déterminer la position de répondants, nous avons procédé à l'entretien semi-directif et les données qui ont été réunies, ont fait l'objet d'analyse qualitative en exploitant ses deux notions que sont : *la saturation et la validation* (Dépelteau F., 2000, p.375).

2.4.2. De la saturation à la validation des données qualitatives de l'entretien

Ici, le processus est conditionné par le niveau de saturation et de validation des données qualitatives se rapportant à l'entretien semi-directif.

2.4.2.1. De la saturation

Après avoir expédié et collecté les données d'enquête par questionnaire, nous avons senti le besoin de nous rassurer de la congruence des réponses recueillies. Ainsi nous avons procédé à l'entretien par téléphone auprès des responsables des structures qui ont vécu l'application du SYSCOHADA en RD Congo entre 2014 et 2015. Nous avons arrêté nos entretiens à la 38^{ème} structure, car à ce niveau, nous nous étions rendu compte que les données réunies devenaient répétitives ou déjà exprimées par les autres intervenants et qu'à ce niveau les réponses fournies ne révélaient plus rien de nouveau.

2.4.2.2. De la validation

La validation permet au chercheur qui utilise une méthode qualitative de savoir s'il a bien compris ce que ses informateurs voulaient lui dire ou lui montrer. En d'autres termes, elle est un moyen méthodologique qui évite au chercheur de mal interpréter le sens que donnent les acteurs sociaux étudiés à leurs actions ou à leurs situations sociales (Dépelteau F., 2000, p.376). Cette démarche nous a permis, après avoir exploité les réponses réservées aux questions d'enquête, de poser de nouveau, en nuancant les mêmes questions, à certains répondants enquêtés, dont les numéros de contacts étaient accessibles, pour qu'ils évaluent les explications et les sens mêmes que nous avons donnés aux réponses qu'ils avaient fournies aux questions d'enquête. C'est sur base de leurs réponses et appréciations que nous avons validé les résultats de notre recherche.

2.5. Conclusion partielle

Après traitement des données d'enquête et des informations fournies par les états financiers collectés et des réponses aux entretiens semi-directifs réalisés dans les six provinces ciblées (Kinshasa, Katanga, Kasai oriental, Maniema, Nord-Kivu et Sud-Kivu), nous avons constaté que la plupart des sociétés commerciales ont éprouvé d'énormes difficultés pour émigrer du PCGC vers le SYSCOHADA. Comme cela ne peut pas se résumer en quelques lignes, nous pensons que le travail que nous avons réalisé tout au long de ce chapitre peut se synthétiser dans le tableau qui présente les principaux choix effectués au cours de la recherche.

Tableau n° 20. Synthèse des choix effectués au cours de la recherche

Choix épistémologiques et méthodologiques	
a) Positionnement épistémologique	
Épistémologie	Positivisme aménagé au sens de Miles et Huberman (2003) et constructivisme au sens de Le Flanchec (2011).
Mode de raisonnement	De l'induction à la déduction conduisant au constructivisme
Recherche comptable	Approche positive de la comptabilité : volonté d'expliquer et comprendre. L'information comptable est moniste et dualiste. Conception hybride : continentale et anglo-saxonne.
b) Choix méthodologiques	
Étude documentaire et collecte des données	Recueil des documents publiés, surtout ceux relatifs aux organismes de l'OHADA et de la RD Congo sur la mise en application du droit OHADA en général et du SYSCOHADA en particulier, ainsi que des ouvrages, thèses et autres publications y relatives. Il y a l'analyse des données issues des états financiers de 173 sociétés commerciales de la RD Congo et d'autres documents nécessaires et du site de la DGI pour comparer les recettes fiscales de 2013 à 2016, afin d'observer les pratiques comptables retenues et confronter leurs actions aux trois hypothèses et aux théories empruntées.
Enquête par questionnaire	Questionnaire adressé à 480 sociétés, centré sur les diverses techniques comptables appliquées et les opinions des répondants sur l'application du SYSCOHADA en RD Congo pendant les exercices comptables 2014 et 2015, respectivement pour les comptes personnels et pour les comptes consolidés et combinés, avec un regard rétrospectif sur l'exercice 2013, d'où 357 ont répondu.
Étude de cas	Valider nos hypothèses de recherche, et vérifier le processus d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo prises en échantillon. Il s'agissait de vérifier l'atteinte de l'objectif de l'image fidèle en tant qu'une expression de rationalité formelle (TPC) et procédurale (TC) et de la justification des actions des acteurs influencés par les institutions publiques et privées de l'espace concerné : RDC (TNIs).
Entretiens	Entretiens semi-directifs avec quelques responsables de la transition du PCGC aux normes du SYSCOHADA au sein de 38 sociétés commerciales et/ou dirigeants sociaux et autres professionnels du chiffre dans six provinces.

Source : Nous-même.

CHAPITRE TROISIÈME :

PROCESSUS DE MISE EN ŒUVRE DES NORMES DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

« ...la technique rationnelle (est) la mise en œuvre de moyens orientés intentionnellement et méthodiquement en fonction d'expériences, de réflexions et - en poussant la rationalité à son plus haut degré – de considérations scientifiques » Weber M., (1971, p.63).

3.1. Introduction partielle

Ce troisième chapitre qui se veut analytique, va recenser les normes comptables qui ont été préconisées pour la mise en application du droit OHADA en général et du SYSCOHADA en particulier en RD Congo et leurs limites (3.2). Une analyse sur les principales causes explicatives de cet état de choses va porter sur les données collectées empiriquement et celles issues des enquêtes par questionnaire et par entretien (3.3) afin de comprendre quelques problèmes rencontrés par les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre lors de la mise en application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo au regard de l'objectif de l'image fidèle (3.4).

3.2. Les normes préconisées pour la mise en œuvre du SYSCOHADA et leurs limites

Tout en n'étant pas exhaustive, cette section recense les stratégies mises en œuvre depuis les vœux pour la RD Congo, d'adhérer au Traité OHADA, tout en se focalisant beaucoup plus sur les démarches entreprises pour l'application du SYSCOHADA. Au-delà des efforts engagés pour ce projet, les données empiriques à notre portée ne prouvent pas sa réussite totale, car il y a encore des freins qui limitent son application effective tant pour toutes les entités assujetties à sa mise en application que par les sociétés commerciales.

3.2.1. Le processus d'harmonisation des notions usuelles en droit de l'OHADA

Pour faciliter l'application des dispositifs du droit OHADA, le processus de sa mise en conformité avec le droit national et vice versa a été amorcé avant, pendant et après l'adhésion de la RD Congo au Traité de l'OHADA. Cette mise en conformité a consisté à examiner et identifier les dispositions nationales à abroger et d'indiquer celles qui survivront, soit parce qu'un Acte uniforme y fait un renvoi, soit parce que la règle nationale n'est ni contraire, ni identique aux dispositions du droit uniforme (voir l'article 10 du Traité de l'OHADA de 1993 et à l'avis rendu par la CCJA en ces matières, le 30 avril 2001). C'est ainsi que, par souci de mise en conformité et de facilitation dans l'utilisation des normes de l'OHADA, le Conseil

national de l'OHADA a amorcé certaines mesures sous forme de solutions qui ont permis de franchir quelques étapes (Masamba R., 2012, p.11). Il a été question du (de) :

- Recensement et analyse des textes de droit interne correspondant aux Actes uniformes ;
- La confrontation des normes congolaises avec celles de l'OHADA ;
- L'établissement d'un tableau des termes génériques utilisés dans les Actes uniformes et la précision de la formulation retenue en RDC ;
- L'indication des sanctions pénales qu'appellent les incriminations définies dans les Actes uniformes ;
- La détermination de mode de conversion de la monnaie utilisée dans les Actes uniformes (CFA) en monnaie nationale (francs congolais) ;
- L'identification des institutions et professions citées par le droit uniforme et la mention de leurs correspondantes en droit congolais (Registre de commerce et de crédit mobilier, Ordre des experts comptables et comptables agréés, etc.).

Dans ce même volet, d'autres matières relevant de la vie des affaires et des sociétés commerciales, dont bon nombre sont inconnues dans notre législation, ont fait l'objet d'une réglementation minutieuse, parmi lesquelles figurent (Anoukaha F., et al., 2002) :

- ✓ La qualité d'associé ;
- ✓ La forme des statuts ;
- ✓ L'objet social ;
- ✓ Le siège social ;
- ✓ La durée (99 ans maximum) et la prorogation ;
- ✓ Les apports (en numéraire, en nature ou en industrie) ;
- ✓ La dénomination sociale (l'abandon du concept de raison sociale) ;
- ✓ Les titres sociaux (actions et parts sociales) ;
- ✓ Le capital social ;
- ✓ La modification des statuts ;
- ✓ La déclaration de régularité et de conformité ;
- ✓ La déclaration notariée de souscription et de versement ;
- ✓ Les sanctions applicables en cas de non-respect des formalités ;
- ✓ L'appel public à l'épargne ;
- ✓ L'immatriculation au RCCM ;
- ✓ La personnalité juridique ;
- ✓ Les engagements pris pour le compte de la société en formation ;

- ✓ Les succursales (les succursales des sociétés ayant leurs sièges sociaux en dehors de l'espace OHADA qui doivent se transformer en sociétés commerciales au bout de deux ans, sauf dérogation par le ministère de commerce) ;
- ✓ Les pouvoirs des dirigeants sociaux ;
- ✓ Les décisions collectives (AGO, AGE, AGS) ;
- ✓ Les états financiers de synthèse annuels ;
- ✓ L'affectation des résultats ;
- ✓ La procédure d'alerte ;
- ✓ L'expertise de gestion ;
- ✓ L'action en responsabilité civile contre les dirigeants sociaux ;
- ✓ Les groupes de sociétés ;
- ✓ La transformation des sociétés ;
- ✓ La fusion ;
- ✓ La scission ;
- ✓ L'apport partiel d'actif ;
- ✓ La dissolution ;
- ✓ La liquidation ;
- ✓ La nullité de la société et des actes sociaux ;
- ✓ Les formalités diverses.

À ceci s'ajoutent l'accompagnement de la mise en œuvre des actions de renforcement des capacités des acteurs ciblés pour implémenter le droit OHADA en général et l'application du SYSCOHADA en particulier en réponse aux prévisions du Plan d'action (CNO, RDC, 2010, pp.34-41) qui avait prévu des formations de personnes clé en matière du droit OHADA.

Avec l'appui des partenaires au développement de la RDC, notamment la Banque Mondiale, l'Union Européenne et la France, la Commission nationale de l'OHADA (CNO) a pu réaliser quelques actions avant l'entrée en vigueur des Actes uniformes de l'OHADA en RDC, notamment (CNO, RDC, 2013, p.3) :

- ✓ La formation par les Experts de l'ÉRSUMA de 338 huissiers, greffiers, et magistrats congolais au droit OHADA issus des Cours d'appel, des Tribunaux de grande instance et de commerce, dans trois sites (Kinshasa, Lubumbashi et Kisangani en janvier 2011) ;
- ✓ La formation des formateurs à l'ÉRSUMA de 53 magistrats, professeurs d'universités et avocats (décembre 2011) ;

- ✓ La formation de 80 enseignants en charge des cours de comptabilité de quelques écoles secondaires du pays par le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo (2012) ;
- ✓ Le stage d'immersion de greffiers au Tribunal de Commerce de Brazzaville (aout 2012) ;
- ✓ La formation de 450 juristes congolais au droit OHADA à Kinshasa par le cabinet Eversheds (2005) ;
- ✓ L'impression d'un ouvrage (Volume 1) sur l'harmonisation du droit congolais avec les Actes uniformes de l'OHADA (2012) ;
- ✓ En pratique comptable, quelques formations à l'ÉRSUMA et en RD Congo ont renseigné sur les procédures de basculement du PCGC en SYSCOHADA.

3.2.1.1. Les démarches pratiques du basculement du PCGC en SYSCOHADA

Même si les gestionnaires n'ont pas pu présenter les états financiers reflétant l'image fidèle, certaines dispositions avaient été envisagées pour basculer du PCGC en SYSCOHADA. Les dispositifs en ces matières ont été montés, bien qu'ils aient été moins vulgarisés à l'endroit des professionnels du chiffre sur l'étendue de la RD Congo. Il s'est agi de la nouvelle règle d'application induite par le SYSCOHADA.

A. La justification de la règle d'application du SYSCOHADA

Depuis le 1^{er} janvier 2001, l'AUOHCE est en application dans les États-partie au fur et à mesure qu'ils adhéraient au Traité de l'OHADA. Pour rappel, il l'a été en RD Congo, à partir du 1^{er} janvier 2014 pour les comptes personnels des sociétés commerciales et à partir du 1^{er} janvier 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés. Par voie de conséquence, l'AUOHCE a introduit en RD Congo ; un changement de référentiel comptable qui abroge toute disposition antérieure contraire (Issa-Sayegh J. et al. 2014, p.35, art.10) tout en induisant un changement de présentation et de méthodes d'évaluation. Cet ensemble des changements subséquents à cette législation est le « Basculement des comptabilités » du PCGC en SYSCOHADA (Ngué E., 2012, p.12).

Pour rappel, dans le cas d'espèce, le SYSCOHADA prescrit que :

- D'une part, « chacun des postes des états financiers comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent" (Ngué E., 2012, p.12) ;
- et d'autre part, une méthode d'évaluation, fondée sur la convention du coût historique et les principes de prudence et de continuité d'exploitation qui stipulent qu'en cas de circonstances impératives, et notamment en cas de "modification ou de compléments apportés à la réglementation comptable, leurs conséquences comptables sur la situation de

l'entreprise pourront être imputées, en tout ou en partie, sur les capitaux propres du bilan d'ouverture de 1^{er} exercice au cours duquel elles sont constatées (Sere S. et al., *in Issa-Sayegh J. et al.*, 2014, pp.813-814). Il convient donc qu'elles soient connues, au cours du premier exercice d'application du SYSCOHADA. Par conséquent, les sociétés commerciales de la RD Congo s'obligeront de retraiter la comptabilité de l'exercice comptable N-1 (2013), pour disposer des états financiers présentés en comparatif à la fin de l'exercice N (2014).

Par ailleurs, le SYSCOHADA introduit la présentation des états financiers en comparatif (N - 1 et N) ; une présentation qui n'est valable que si dans la forme (intitulés et durée des exercices) et le contenu (les méthodes), elle est identique (Ngué E., 2012, p.10).

B. Le fondement de la règle d'application du SYSCOHADA

En pareilles circonstances, les normes internationales préconisent de procéder aux reclassements et aux retraitements des informations de l'exercice antérieur. Parler de « reclassement » sous-entend les comptes consolidés. Le principe d'homogénéité veut que les comptes consolidés soient établis dans le respect de mêmes principes d'évaluation pour l'ensemble des sociétés retenues dans le périmètre de consolidation. En cas de différences dans les règles de présentation des comptes personnels, il est procédé à des reclassements de comptes (J.O. RDC, 2012, p.1342). D'autre part on parlera du retraitement (d'homogénéité) qui est une rectification subie par les documents comptables des entreprises consolidées afin de faciliter les opérations ou d'éliminer l'hétérogénéité éventuelle des évaluations (J.O. RDC, 2012, p.1348).

Les ajustements qui résultent de ces travaux s'imputent, soit sur le Report à nouveau, soit sur les Réserves libres. Mais l'évaluation de l'impact donne lieu à des interprétations différentes qui, selon le cas, peuvent induire des résultats sensiblement différents, susceptibles de mettre à mal la comparabilité des informations contenues dans les états financiers des entreprises. D'où l'idée de formaliser une règle d'application relative au changement de présentation et de méthodes d'évaluation induite par l'application du SYSCOHADA.

C. Le contenu de la règle d'application induite par le SYSCOHADA

Les diligences impératives : l'opération de basculement de la comptabilité des entreprises, tenues selon le PCGC dans le SYSCOHADA recouvre deux types de diligences :

- Les reclassements qui consistent, soit à transférer les soldes de certains comptes PCGC vers les comptes correspondants OHADA, soit à éclater ceux-ci avant de les transférer ;
- Les retraitements, c'est-à-dire l'application de la nouvelle règle sur l'ancien solde, par construction, sans cependant recourir à de nouvelles écritures.

De tels retraitements s'imposent dans tous les cas de figure et leur impact doit être pris en compte dans le résultat de l'exercice N-1 à travers soit le report à nouveau, soit les réserves libres ainsi que dans le résultat de l'exercice en cours, au cas où le résultat de N-1 a été distribué.

D. La pratique du basculement des comptes du PCGC dans les comptes du SYSCOHADA et relations entre les états financiers

La lecture du PCGC et du SYSCOHADA fait ressortir de nombreuses similitudes qui peuvent laisser croire aux professionnels du chiffre que le passage de l'un vers l'autre est une simple affaire de recodification. Il ne saurait en être ainsi, puisque les choix philosophiques qui fondent le SYSCOHADA modifient très profondément les pratiques anciennes (Ngué E., 2012, p.20). Pour bien les appréhender, il faut élaborer une table de correspondance qui indique le traitement appliqué à chaque solde de compte PCGC pour qu'il se retrouve dans un compte OHADA. Le travail commence par l'inventaire des différences entre les deux plans comptables, telles qu'elles sont induites par les choix philosophiques du SYSCOHADA.

D1. Les choix philosophiques du SYSCOHADA et leurs conséquences

Le PCGO, avec ses règles de classification et d'organisation, crée une nouvelle dimension à la comptabilité, qui dépasse le cadre patrimonial (PCGC) pour intégrer les préoccupations d'analyse financière et de gestion (PCGO). Ceci s'observe à quatre (4) niveaux :

- ✓ Certains comptes ont gardé le même intitulé (PCGC) mais ont un contenu différent (OHADA). C'est le cas notamment du compte client (41) qui enregistrait les factures émises impayées et maintenait les avances et acomptes ainsi que les règlements reçus des clients, les factures d'avoir émises pour retour de marchandises, les rabais, ristournes et remises accordés sur ventes hors facture, les escomptes de règlement.
- ✓ D'autres comptes ont vu leur contenu réduit. C'est le cas du 17 PCGC « Emprunts et dettes à moyen terme » qui ne concerne plus qu'une seule catégorie de ceux-ci, à savoir « les

dettes de crédit-bail et contrats assimilés » qui est un concept innové par le SYSCOHADA par rapport au PCGC.

- ✓ Des comptes supprimés : 30 (Marchandises), 39 (Achats), 55 (Chèques, coupons à encaisser), 74 Produits et profits divers et 76 Subventions d'exploitation et hors exploitation.
- ✓ L'introduction de nouveaux concepts, comme les contrats pluri-exercices, les emprunts assimilés au crédit-bail, les effets escomptés. Et pour influencer la compréhension des comptes, il y a en SYSCOHADA, l'abandon du critère de liquidité/exigibilité et par conséquent, les dettes financières (16) ne sont plus dissociées en fonction de leur exigibilité. Dans le même ordre d'idée, l'introduction de la distinction entre activité ordinaire et hors activité ordinaire met l'accent sur l'objet de la société et limite à sa plus simple expression, la notion du concept « exceptionnel », utilisé dans le PCGC. Toujours pour plus de pertinence dans l'analyse de l'activité, le SYSCOHADA introduit la distinction entre les provisions courtes et les provisions longues : les premières, portant sur l'actif circulant et la trésorerie et les autres, portant sur l'actif immobilisé.
- ✓ Enfin, l'OHADA crée un système de comptes rattachés concernant les tiers (fournisseurs y compris ceux du crédit-bail et les clients). Cela oblige l'entreprise à maintenir dans ses comptes, de manière distincte les comptes de tiers à soldes débiteurs et les comptes de tiers à soldes créditeurs, sans possibilité de compensation.

D2. La table de correspondance PCGC et SYSCOHADA

On a vu que les choix conceptuels de l'OHADA induisent des différences substantielles par rapport au PCGC et que celles-ci ne sont pas de même nature. Une étude de ces nuances révèle que l'opération de basculement PCGC dans l'OHADA entraîne deux types de correctifs comptables, à savoir :

- De simples reclassements de soldes (compte à compte) entre les comptes dont le contenu et les règles d'évaluation sont les mêmes dans les deux systèmes :
- Et de véritables retraitements des mouvements comptables : les nouveaux comptes de l'OHADA s'obtenant par construction sans cependant recourir à de nouvelles écritures comptables.

• *L'utilisation de la table de correspondance entre le PCGC et le SYSCOHADA*

C'est la table de correspondance qui oriente l'analyse des comptes PCGC, pour apporter des renseignements à deux niveaux (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.212-214) :

- ✓ Sur la codification du SYSCOHADA qui a été aménagée avec quelques constantes et parallélismes susceptibles d'aider à mémoriser et à comprendre les comptes :
 - Le premier chiffre renvoie à la classe ;
 - Les autres chiffres du code des comptes caractérisent, de gauche à droite, les niveaux d'affinement plus développés relatifs aux comptes principaux avec les sous comptes et les comptes divisionnaires ;
 - La terminaison 9 dans le bilan (comptes à deux chiffres identifie les dépréciations provisionnées alors que dans les autres comptes (à plus de deux chiffres), elle annonce le solde inversé des opérations. C'est le cas par exemple des comptes 6059 Rabais, remises et ristournes obtenus sur « autres achats » (605) ; 409 Fournisseurs débiteurs par rapport aux « fournisseurs d'exploitation et comptes rattachés (40) ; 6049 Rabais, remises et ristournes obtenus sur « achats de matières et fournitures consommables » (6041, 6042, 6043, 6044, 6045, 6046, 6047) ; 419 Clients créditeurs par rapport aux comptes 411 à 418 (Itoua J. P., 2012, p.274).
 - Les terminaisons de 1 à 8 dans les comptes d'au moins trois chiffres servent à détailler les opérations subordonnées au niveau immédiatement supérieur, sauf pour les comptes de gestion où la terminaison 8 regroupe les opérations autres que celles détaillées dans les comptes dont les terminaisons vont de 1 à 7. C'est les cas par exemples des comptes : 758 Produit divers ; 668 Autres charges sociales.
 - La terminaison 0 au-delà de la troisième position n'a aucune signification ;
 - La terminaison 3 en deuxième ou troisième position identifie dans les comptes de gestion, la variation de stocks des biens achetés (603) et des biens produits (73).
- ✓ Cette information sur la codification a permis de s'assurer que le plan des comptes qui doit recevoir les informations issues des comptes PCGC est conforme aux exigences du SYSCOHADA. Sur le type d'opérations effectuées sur chaque compte PCGC, l'observation de la table de correspondance montrait parfois que le compte était maintenu en OHADA, mais que son contenu devait être éclaté, selon les cas, en plusieurs sous comptes innovés par le PCGO. C'est le reclassement, par opposition au retraitement d'homogénéité qui est une rectification subie par les documents comptables des entités consolidées afin de faciliter les opérations ou d'éliminer l'hétérogénéité éventuelle des évaluations (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p. 199). Le compte 87 Résultat de la période à affecter » en PCGC dont l'équivalent en SYSCOHADA est le compte 13 Résultat net de l'exercice peut servir de cas d'exemple, car les deux ne renferment pas les mêmes réalités, à l'égard de l'exemple de la marge brute du PCGC, tel qu'illustre le tableau ci-après :

Tableau n° 21. Comparaison de marge brute PCGC et SYSCOHADA

PCGC	SYSCOHADA
La marge brute est égale au prix de vente moins les consommations, avec les consommations évaluées au prix de revient.	La marge brute est égale à la somme des marges brutes sur les marchandises, sur les matières et sur les autres achats, calculés à partir du prix d'achat.

Source : Ngué E., (2012, p.25).

Il sied de signaler qu'il y a d'autres cas d'exemples qui portent à confusion entre PCGC et SYSCOHADA, notamment le basculement des stocks et des achats. En PCGC, l'inventaire de stocks part de l'équation $SI + ACH - SF = SV$. De cette formule, le stock vendu (SV) est égal à la différence entre, d'une part le stock initial (SI) plus les achats (ACH) et, d'autre part, le stock final (SF). Ainsi, dans la balance PCGC, on va solder soit le compte 39, si on est en inventaire intermittent, soit les comptes 30 et 31 qui auront enregistré les achats de marchandises.

Pour faire basculer ces comptes en OHADA, il faut d'abord les analyser : c'est à dire étudier leurs mouvements - en débit et crédit - puis les éclater dans les comptes 60, 61, 62, et 63 OHADA. Cela signifie que le compte 39 PCGC qui enregistre les achats, prend ceux-ci au prix de revient alors que le compte 60 SYSCOHADA n'enregistre que le montant des factures d'achat, déduction faite de taxes récupérables, des rabais et remises et des frais de transport. En d'autres termes, les divers éléments déduits dans la comptabilisation des achats en SYSCOHADA doivent être repartis dans les comptes correspondants :

- 611 Transport sur achats ;
- 6256 Assurances transports sur achats ;
- 6321 Commissions et courtages sur achats ;
- 6323 Rémunération des transitaires.

Après la ventilation ci-dessus, il restera à alimenter le compte 603 Variations de stocks (OHADA) qui est égale à la différence entre le stock final et le stock initial (Grandguillot F. et al., 2013, pp.122-124). Au niveau des écritures, on considère qu'il y a deux types de reclassements :

- Premièrement : on doit reconstituer le PCGC, c'est-à-dire qu'on débite les comptes 39/30/31, ... pour créditer le compte 60.
- Deuxièmement : on doit débiter les comptes 60/61/62/63 du SYSCOHADA en créditant les comptes 39/30/31 qu'on a reconstitués avec la première écriture.

Il y a d'autres cas de figure qui devaient concerner le retraitement, lorsque le changement de méthodes d'évaluation des stocks entraîne une différence sensible entre le stock final PCGC et le stock initial SYSCOHADA. Ce serait à titre illustratif, lorsque dans le Bilan 2013 PCGC, le SF est 200 FC et qu'après retraitement le SI au Bilan SYSCOHADA 2014 soit de 100 FC. Dans une telle situation, il faut passer une écriture qui constate la diminution du stock final (PCGC) en débitant le compte 12 Report à nouveau par le crédit du compte de stock concerné. Une telle écriture a des répercussions au niveau de l'impôt sur le bénéfice (IPB). Par conséquent, il faut débiter le compte « Impôt différé actif » du taux d'impôt et créditer le compte de « Report à nouveau » du même taux d'impôt. Cependant, en comptabilité personnelle, il n'est pas admis de comptabiliser les impôts différés. En pareille circonstance, le calcul se ferait et l'information portée dans les Notes annexes.

En définitive, les retraitements se sont imposés parce qu'il y avait un problème de présentation des états financiers en comparatif (PCGC et SYSCOHADA). Ainsi, il fallait retraiter le Bilan et le Tableau de formation du résultat (PCGC), afin que les incidences de ces retraitements passent par le compte « Report à nouveau », puis se répercuter dans le Bilan d'ouverture SYSCOHADA, alors que celles du Tableau de formation du résultat serviraient de construire le Compte de résultat SYSCOHADA pour avoir les éléments de comparaison avec ceux de l'exercice N (SYSCOHADA).

- ***Commentaires et mises en garde pour les comptes OHADA similaires au PCGC***

Les états financiers ont eu de la peine à refléter l'image fidèle, parce que pour certains, les comptes du SYSCOHADA ayant presque le même fonctionnement que ceux du PCGC ont été enregistrés sans une moindre analyse. D'autres ont été reportés ou codifiés en tant que tels sans éclatement, ni reclassement et retraitement. Les faits marquants de ce problème se vérifient à partir des comptes sensibles ci-après :

a) Le compte 10 Capital

Le compte Capital personnel et le Compte de l'exploitant sont confondus en PCGC et distingués en OHADA. Pour bien appliquer le SYSCOHADA, il fallait bien analyser le compte Capital personnel ou Compte de l'exploitant PCGC, afin de restituer correctement les comptes *103 Capital personnel* et *104 Compte de l'exploitation* de l'OHADA. Dans cette veine, le compte 1011 Capital souscrit non appelé du SYSCOHADA a pour contrepartie, le compte 44 PCGC. Cette contrepartie est aussi valable pour le compte 109 Actionnaires,

capital souscrit, non appelé en OHADA (Siruguet J.-L. et al., 2015, p.312), car il n'est pas encore exigible, donc il est une « non-valeur » et doit être retranché des capitaux propres.

Au-delà de cette formalisation, il faut reconnaître que le contenu du compte capital est plus clair en OHADA qu'avec le PCGC. Lors de la constitution d'une société au capital de 100% non entièrement libéré, la fraction appelée et libérée, se visualise désormais au Passif du Bilan dans le compte 1013 Capital souscrit, appelé, versé, non amorti ou 1014 Capital souscrit, appelé, versé, amorti, selon le cas, pour montrer la part des ressources mises à la disposition de l'entreprise, et l'éviter de payer des dividendes sur la fraction non encore mise à sa disposition (Ngué E., 2012, p.28).

b) Les Comptes 87/13 Résultat net

Les soldes intermédiaires de gestion ont des contenus différents dans les deux plans comptables. En conséquence, on ne pourrait pas basculer ceux du PCGC dans OHADA où les soldes de gestion sont analysés à travers les comptes de gestion pour faire ressortir, en même temps les phases successives de la formation du résultat net, le comportement économique de l'entreprise (Siruguet J.-L. et al., 2015, p.361).

c) Le Compte 86/89 Impôt sur le résultat

Il a fallu ventiler le 86 PCGC en fonction des lignes à servir dans le compte 89 Impôt sur le résultat/OHADA (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.501).

d) Les comptes 18/19 Provisions pour charges et pertes »

La tâche prioritaire est d'analyser les comptes 18 PCGC en provisions longues dans le compte 19 Provisions financières pour risques et charges de l'OHADA et en provisions courtes dans le compte 499 Risques aux provisions de l'OHADA, sachant que les provisions longues portent sur l'actif immobilisé et les courtes sur l'actif circulant.

e) Les comptes 16/17/161 Emprunts-obligations/PCGC »

Il a fallu détailler le compte 16 et 17 /PCGC, en autant de rubriques que prévoit le compte 161 OHADA, à savoir :

- 161 Emprunts obligataires
- 1611 Emprunts obligataires ordinaires
- 1612 Emprunts obligataires convertibles
- 1618 Autres emprunts obligataires.

c) **Le compte 17 Emprunts et dettes à moyen terme/PCGC.** Il a fallu un processus pour :

- Rattacher la partie, à moins d'un an, qui se trouve en dettes à court terme/PCGC, au compte 16/OHADA et que le compte 17/PCGC soit fondu dans le compte 16/OHADA pour que les comptes 164 Fournisseurs à plus de 5 ans et 174 Fournisseurs à moyen terme/PCGC) basculent dans le compte 40 Fournisseurs/OHADA ;
- Détailler le compte 17 Emprunts et dettes à moyen terme/PCGC en autant de nouvelles rubriques créées dans le compte 16/OHADA ;
- Ramener les intérêts à payer (compte 47 /PCGC) dans les comptes 166 Intérêts courus.
- Conserver les éléments du compte 17 Dettes de crédit-bail et contrats assimilés/OHADA qui n'a pas d'équivalent en PCGC ;
- Ramener le compte 50 Emprunts à moins d'un an /PCGC à 16/OHADA.

f) **Le compte 18 Dettes liées à des participations et comptes de liaison des établissements et sociétés en participation/OHADA** équivalent à 10 et 19 du PCGC.

h) **Le compte 20 Immobilisation incorporelle/PCGC**

Le compte 20 (PCGC) correspond, après le 1^{er} janvier 2014, au compte 21 Immobilisations incorporelles seulement dans le SYSOHADA. Pour rappel, l'AUDCIF du 26 janvier 2017 a abrogé le Compte 20 et ses subdivisions et leurs valeurs seront imputées, à partir du 1^{er} janvier 2018, dans le compte 475 intitulé « Compte transitoire lié à la révision du SYSCOHADA, compte actif-compte passif (4751 compte actif et 4752 compte passif, avec un traitement particulier pour les éléments issus des comptes 206 Primes de remboursement et frais d'émissions ainsi que le compte 2012 Frais de prospection et d'évaluation de ressources minérales (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp. 967-968).

i) **Le compte 21 Terrains/PCGC**

- Il devient 22 Terrains /OHADA et devait ensuite être éclaté pour servir les sous comptes OHADA suivants :
 - 221 Terrains agricoles et forestiers
 - 222 Terrains nus
 - 223 Terrains bâtis
 - 224 Travaux de mise en valeur des terrains
 - 225 Terrains de gisement
 - 226 Terrains aménagés
 - 227 Terrains mis en concession

- 228 Autres terrains
- 229 Aménagements de terrains en cours.

- Il revient de signaler qu'en SYSCOHADA, la valeur du terrain sur lequel est bâti un immeuble s'enregistre dans un compte spécifique (223 Terrains bâtis), contrairement au PCGC qui enregistrerait la valeur du bâtiment et celle du terrain dans un seul compte.

j) Le compte 22 Autres immobilisations corporelles/PCGC » devient 23 Bâtiments, installations techniques et agencements/OHADA. Son analyse devait permettre de distinguer :

- Les bâtiments en immeubles non résidentiels sur sol propre des immeubles sur sol d'autrui.
- Immeubles résidentiels sur sol propre des immeubles sur sol d'autrui.

Dans le même ordre d'idée, les travaux de mise en valeur des terres qui étaient inclus dans le 224 en PCGC, ont un compte spécifique 224 Travaux de mise en valeur des terrains/OHADA, car le compte 224 du PCGC était groupé dans les 22 Autres immobilisations corporelles, alors que le compte 224 de l'OHADA se rattache directement au compte 22 Terrains (J.O. RDC, 2012, pp.825-826).

k) Le compte 22 Matériel de transport/PCGC

Ce compte devait être ventilé dans les rubriques OHADA du compte 245 Matériel de transport.

l) Le compte 22 Matériels, machines et mobiliers/PCGC

Ils devaient être basculés selon la rubrique du compte 24/Matériel OHADA, en créant les comptes en fonction de l'utilisation faite de chaque matériel et outillage de l'entité. Il en serait de même pour le compte 227 Animaux de reproduction, animaux de trais, animaux laitiers/PCGC correspond au compte 246 Immobilisations animales et agricoles, alors que le compte 228 Agencements et installations/PCGC correspond au compte 247 Agencements et Aménagements du matériel /OHADA (J.O. RDC, 2012, pp.830-832).

m) Le compte 24 Avances et Acomptes sur Immobilisations/PCGC

Ils devaient se ventiler en PCGC et basculés dans 2 comptes, pour les besoins OHADA, soit :

- 251 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles/OHADA ;
- 252 Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles/OHADA.

n) Le compte 25 Titres et valeurs engagés à plus d'un an/PCGC n'existe pas en OHADA.

Par conséquent, il fallait le ventiler, suivant le détail du compte 26 Titres de participation/OHADA, sachant qu'il n'y a pas de distinction en OHADA entre les titres cotés et non cotés (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.227)

o) Le compte 26 Prêts et créances à long terme/PCGC

Pour ce compte, il fallait analyser le compte 26/ PCGC, en fonction des rubriques à servir, dans le compte 27 Autres immobilisations financières/OHADA. Les intérêts courus sur ces prêts sont enregistrés dans un sous compte 276 Intérêts courus) et que les créances clients à plus d'un an soient à reverser dans le compte 41 Clients/OHADA, alors que les prêts seraient présentés par fonction et non par la durée.

p) Le compte 30 Marchandises et 31 Matières et fournitures/PCGC, comme le SYSCOHADA ne prévoit pas le compte 30, il fallait :

- Classer selon la nomenclature des biens et services en usage dans l'État et ailleurs ;
- Distinguer pour les marchandises celles qui sont HAO, si leur montant est supérieur à 5% du total de l'actif circulant (J.O. RDC, 2012, p.848) ;
- Que les matières premières et fournitures liées soient incorporées aux produits fabriqués.

q) Le compte 40 Fournisseurs/PCGC

Inclure les comptes rattachés pour obtenir l'équivalent en OHADA qui intègre les effets à payer ainsi que d'autres subdivisions ad hoc. Par ailleurs, le SYSCOHADA distingue les fournisseurs commerciaux des fournisseurs d'investissement à imputer dans le compte 48 Créances et dettes HAO et ses subdivisions.

r) Le compte 41 Clients/PCGC

Inclure les comptes rattachés pour obtenir l'équivalent en OHADA. Les clients d'exploitation sont des tiers auxquels l'entreprise vend les biens ou services, objet de son activité. Ils intègrent toutes les subdivisions innovées par le SYSCOHADA.

s) Le compte 42 Personnel/PCGC

- À analyser selon le détail OHADA ;
- Rattacher les organismes sociaux (46 Créiteurs et débiteurs divers/PCGC) à 42 Personnel/OHADA.

t) Le compte 43 États et Organisations africains et internationaux/PCGC »

Le contenu du compte 43 PCGC est scindé en deux et reversé dans les comptes :

- 44 État et collectivités publiques/OHADA et
- 45 Organismes internationaux/OHADA.

Par ailleurs, les opérations avec l'État de type clients et fournisseurs, sont enregistrées aux comptes 40 Fournisseurs et 41 Clients/OHADA, comme en PCGC, mutatis mutandis.

u) Le compte 44 Associés et sociétés apparentées PCGC

- Les dettes et créances des associés contractées ou consenties à, plus d'un an, qui étaient portées aux comptes 16, 17 et 26 PCGC doivent être inscrites dans le 46 OHADA avec toutes ses subdivisions ;
- Les emprunts et prêts des associés qui sont enregistrés, selon leur durée, dans les comptes 16, 17 ou 50, 26 ou 51 PCGC sont inclus dans le compte 46 OHADA.

v) Le compte 47 Régularisations/PCGC

- ***Le compte 470 Régularisations passives/PCGC***

- Un seul compte PCGC a une équivalence en OHADA, c'est le compte 477 « Produits consommés d'avance » ;
- Les autres 47 PCGC ont comme correspondance en OHADA les comptes 4198 « Rabais, remises, ristournes et autres avoirs à accorder » ; 4281 « Dettes provisionnées pour congés à payer » ; 438 « Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir ».

- ***Le 471 Régularisations actives/PCGC***

- Un seul compte PCGC a une équivalence en OHADA, c'est le compte 476 Charges constatées d'avance (Ngué E., 2009, p.33).
- Les autres 471 PCGC ont comme correspondants en OHADA : 276 Intérêts courus ; 4098 Rabais, Remises, ristournes et autres avoirs à obtenir et 506 Intérêts courus.

w) Le compte 48 Provisions pour dépréciation des comptes de la classe 4/PCGC

Ce compte sera basculé dans le 49 Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme (tiers)/OHADA, en créant de sous compte pour chaque poste concerné.

x) Le compte 49 Compte d'attente et à régulariser/PCGC

Le solde de ce compte sera basculé dans le compte 471 Comptes d'attente/OHADA.

y) Le compte 50/51 Emprunts à moins d'un an/PCGC qui n'a pas d'équivalent en OHADA.

Son contenu doit être éclaté et reparti entre les comptes OHADA suivants :

- 163 Avances reçues de l'État ;
- 164 Comptes courants bloqués ;
- 168 Autres emprunts et dettes.

z) Le compte 51 Prêts à moins d'un an/PCGC

Ce compte sera basculé dans le compte 27 Autres immobilisations financières/OHADA.

aa) Le compte 52 Titres à court terme/PCGC

Basculé dans le compte 50 Titres de placement/OHADA, en différenciant les Titres du Trésor des Obligations.

ab) Les comptes 53 et 54 Effets à payer et Effets à recevoir/PCGC »

- Les effets à payer aux fournisseurs d'exploitation seront basculés au compte 40 Fournisseurs et comptes rattachés/OHADA. Ceux correspondant aux fournisseurs d'immobilisations seront basculés au compte 482 Fournisseurs d'investissements effets à payer/OHADA ;
- Le solde du compte effets à recevoir sera basculé dans le compte 41 Clients/OHADA Par contre ceux envoyés à l'encaissement seront virés au compte 512 Effets à l'encaissement/OHADA, suivant la rubrique concernée.

ac) Le compte 55 Chèques à encaisser/PCGC

Ce compte sera basculé au compte 51/OHADA de la manière suivante :

- 513 Chèques à encaisser ;
- 514 Chèques à l'encaissement ;
- 5186 Coupons à encaisser.

ad) Le compte 56 Banque/PCGC

Son équivalent en SYSCOHADA est 52 Banques, tandis que 56 est désormais un compte de passif qui enregistre les crédits de trésorerie et d'escompte (solde créditeur au 31/12).

ae) Le compte 57 Caisse/PCGC

- Inclure les comptes rattachés pour obtenir l'équivalent en OHADA, tout en ventilant les caisses en « caisse siège », « caisse succursale » tant en monnaie nationale qu'en devise ;
- Les régies d'avance seront basculées dans le compte 581 Régies d'avance/OHADA.

af) Le compte 58 Provisions pour dépréciations des comptes de la classe 5/PCGC : ce compte sera basculé au compte 59 Dépréciations et risques provisionnés/OHADA.

ag) Le compte 59 Virements internes/PCGC

- Le solde de ce compte sera basculé dans les comptes 585 Virements de fonds/OHADA et 588 Autres virements internes/OHADA.

ah) Le compte 60 Stocks vendus/PCGC

- Dépouiller les comptes 39, 30, 31, 32, 33 PCGC et sortir certains transports qui y figurent et qui doivent être enregistrés dans 61 Transports/OHADA, pour les basculer dans le compte 60 Achats/OHADA.
- La variation des stocks (SI-SF) sera basculée dans : 603 Variations des stocks de biens achetés/OHADA, selon qu'elle constitue un stockage ou un déstockage (Grandguillot F. et al., 2013, pp.122-124).

ai) Les comptes 62 Transports consommés/PCGC

- Ils doivent être basculés dans le compte 61 Transports/OHADA ;
- Les frais de transports sur immobilisations ne sont pas à mettre dans le 61 Transports/OHADA, Ils vont dans les immobilisations à travers le compte 78 Transfert de charges/OHADA.

aj) Les comptes 63 et 64/PCGC

Ils ne sont pas considérés comme des services consommés comme c'était le cas en PCGC : ils sont en principe, classés dans la même catégorie que les produits dans lesquels ils sont incorporés : les travaux à façon, les sous-traitances industrielles, etc. D'autres contenus de ces comptes PCGC sont basculés dans 605 Autres frais, et laissent les comptes 62 Services extérieurs et 63 Autres services extérieurs pour enregistrer les montants des factures, paiements et rémunérations versés aux prestataires extérieurs à l'entité et les éventuels rabais, remises et ristournes obtenus hors factures sur les services extérieurs consommés.

Les frais de réparation lorsqu'ils sont effectués par le fabricant du produit ou par un réparateur, sont inscrits dans le compte 63 Autres services extérieurs, le basculement se fera en fonction de la nature de l'élément concerné.

- Les 64/PCGC Rémunérations des dirigeants non-salariés, correspondent à 6581/OHADA.
- Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs (Ngué E., 2009, p.36).

ak) Le compte 65/PCGC

Ce compte sera basculé dans le compte 66 Charges de personnel/OHADA. Ce compte inclue aussi les charges du personnel intérimaire, ce qui n'était pas le cas dans le PCGC.

al) Le compte 66 Contributions et taxes/PCGC sera basculé dans le compte 64 Impôts et taxes/OHADA.

am) Le compte 67 Intérêts payés/PCGC

Ce compte sera basculé dans le compte 67 Frais financiers et charges assimilées/OHADA.

an) Le compte 68 Dotations aux amortissements et provisions/PCGC

Ce compte sera retraité et basculé selon la rubrique, dans les comptes suivants :

- 68 Dotations aux amortissements/OHADA,
- 69 Dotations aux provisions et aux dépréciations/OHADA,
- 659 Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme d'exploitation/OHADA et
- 679 Charges pour dépréciations et provisions pour risques à court terme s financières/OHADA.

ao) Le compte 69 Produits et services reçus d'autres établissements/PCGC

Ce compte sera basculé dans 186 Comptes de liaison charges/OHADA. La contrepartie du compte 69, à savoir le compte 19 Comptes de liaisons des établissements/PCGC, sera basculé dans le compte 185 Comptes permanents non bloqués des établissements et succursales/OHADA.

ap) Le compte 70 Ventes de marchandises/PCGC

Les ventes des marchandises seront basculées dans le compte 701 Ventes de marchandises/OHADA et les ventes d'emballages dans 707 Produits accessoires/OHADA.

aq) Le compte 71 Productions vendues/PCGC

Ce compte sera basculé selon la nature de vente, dans les comptes :

- 702 Ventes de produits finis/OHADA,
- 704 Ventes de produits résiduels/OHADA,
- 705 Travaux facturés/OHADA,
- 706 Services vendus/OHADA et
- 707 Produits accessoires/OHADA.

ar) Le compte 73 Travaux faits par l'agent économique pour lui-même, charge à étaler ou à transférer /PCGC : il sera basculé dans 72 Production immobilisée/OHADA.

as) Le compte 74 Produits et profits divers/PCGC

Ce compte sera ventilé dans les comptes suivants :

- 60 Achats et variations de stocks/OHADA pour les RRR obtenus hors factures ;
- 7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages/OHADA pour les bonis sur reprise d'emballage ;
- 7076 Redevances pour brevets, logiciels, marques et droits similaires/OHADA pour les redevances pour brevets et licences ;
- 7582 Indemnités d'assurances reçues/OHADA pour les indemnités d'assurance reçues ;
- 776 Gains de change/OHADA pour les profits de change réalisés ;
- 845 Dons et libéralités obtenus/OHADA pour les dons et libéralités obtenus ;
- 865 Reprises de subventions d'investissement/OHADA pour les subventions d'équipement reprise pour quotepart.

at) Le compte 76 Subventions d'exploitation et d'équilibre/PCGC

Ce compte sera basculé dans 71/OHADA, tout en distinguant les différentes subventions. Les subventions d'équilibre seront basculées dans le compte 88 Subventions d'équilibre/OHADA.

au) Le compte 77 Intérêts et dividendes reçus/PCGC

Ce compte sera basculé dans 77 Revenus financiers et produits assimilés/OHADA, suivant les rubriques concernées.

av) Le compte 78 Reprises sur amortissements et provisions/PCGC

Ce compte sera retraité et rattaché dans les comptes d'amortissements et provisions. Il est donc adapté à la législation OHADA, avant de basculer dans les comptes suivants :

- 759 reprises de charges provisionnées d'exploitation/OHADA ;
- 7791 Reprises de charges provisionnées financières sur risques financiers/OHADA et
- 7795 Reprises de charges provisionnées financières sur titres de placement/OHADA.
- 791 Reprises de provisions d'exploitation/OHADA ;
- 797 Reprises de provisions financières/OHADA ;
- 798 Reprises d'amortissements/OHADA ;
- 849 Reprises de charges provisionnées HAO/OHADA ;
- 861 Reprises des provisions réglementées/OHADA ;
- 862 Reprises d'amortissements/OHADA ;
- 863 Reprises de provisions pour dépréciation HAO/OHADA ;
- 864 Reprises de provisions pour risques et charges HAO/OHADA.

aw) Le compte 79 Produits et services cédés à d'autres établissements/PCGC

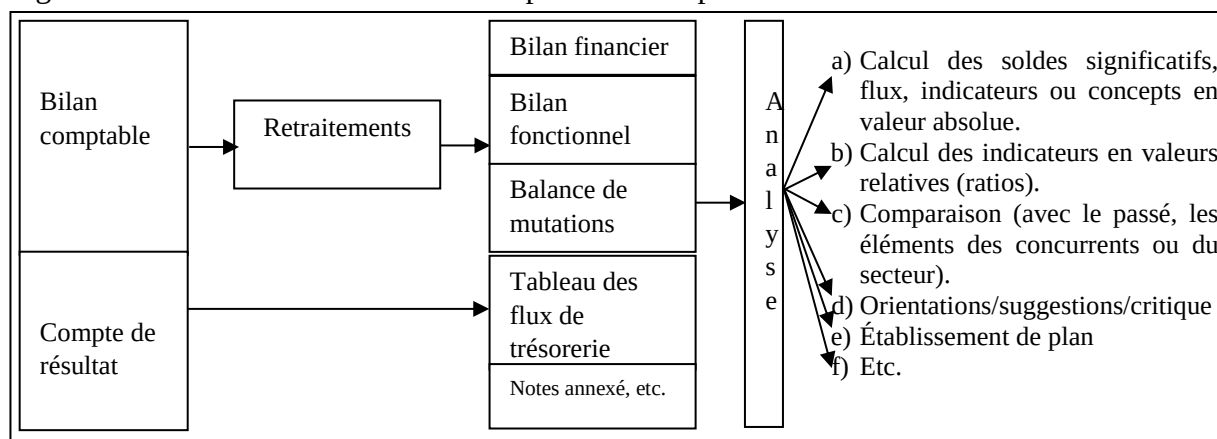
Ce compte sera basculé dans le compte 187 Comptes de liaison produits/OHADA et sa contrepartie qui est dans le compte 89 Produits et services échangés entre établissements/PCGC sera basculée dans le compte 185 Comptes permanents non bloqués des établissements et succursales/OHADA.

3.2.1.2. Des états financiers conçus pour donner l'image fidèle de l'entité

L'objectif assigné aux états financiers est de fournir des informations utiles sur le patrimoine, la situation financière (Bilan), la performance (Compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (Tableau des flux de trésorerie) d'une entité afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations. Ces documents permettent d'obtenir l'image fidèle à travers les informations qu'ils expriment, et l'analyse financière qui comporte ainsi deux volets séparés : l'analyse rétrospective et l'analyse prospective. L'une, évidemment, ne va pas sans l'autre. (Brevet B., 2007, p.20).

Le basculement du PCGC au SYSCOHADA invite les préparateurs des états financiers à assainir le processus de génération des informations synthétiques c'est-à-dire le processus de journalisation jusqu'à la balance après inventaire afin de respecter la démarche d'appréciation de l'image fidèle. En considérant de façon simple que le Bilan comptable et le Compte de résultat sont les éléments de base, nous pouvons avoir le schéma ci-après :

Figure n° 13. Retraitement du bilan comptable et compte de résultat du SYSCOHADA



Source : Adapté à Kamgo I. et al., (2010, p.300).

A. Le Bilan et l'image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'entité

Le bilan est un état financier de synthèse qui photographie à un instant donné, la situation patrimoniale et financière d'une entreprise. Avec le SYSCOHADA, il y a lieu de distinguer trois sortes de bilans, à savoir le bilan comptable, le bilan fonctionnel et le bilan financier (Kamgo I. et al., 2010, p.307).

A1. Le Bilan comptable du SYSCOHADA

• Rappel de définition et principe d'établissement

C'est un bilan tel qu'élaboré à partir de la balance après inventaire. Son tracé dépend du système de présentation des états financiers où l'entreprise se trouve classée en fonction de sa taille ou suite à une option irrévocable, (Système normal ou Système minimal de trésorerie, comptes consolidés et combinés) (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.981). Il décrit séparément les éléments actifs et les éléments passifs et fait apparaître de façon distincte les capitaux propres de l'entreprise et s'établit à partir des soldes des comptes du bilan (Classes 1, 2, 3, 4 et 5) d'après le principe suivant :

- Les comptes du bilan ayant un solde débiteur sont placés à l'actif du bilan, sauf les comptes « **109 Apporteurs, capital souscrit non appelé** », « **129 Report à nouveau débiteur** » et « **139 Résultat net perte** » qui sont inscrits au passif avec le signe moins (passif soustractif).
- Les comptes du bilan ayant un solde créditeur figure au passif, excepté les comptes d'amortissements (28) et de provisions pour dépréciations (29, 39, 49, 59) qui se placent à l'actif en déduction des comptes concernés.

- **Insuffisances du bilan comptable**

Cependant, ce bilan qui fournit des renseignements très importants et, sur beaucoup de points de vue, irremplaçables, comporte les défauts, justifiés par deux raisons principales :

1° Le bilan comptable est toujours « faux »

Dans sa position, Detoef (2015) déclare qu'« *Un bilan est inéluctablement faux. Car, ou bien l'on y porte les choses pour ce qu'elles ont coûté, et ce qu'elles ont coûté n'est généralement plus ce qu'elles valent, ou on prétend les porter pour ce qu'elles valent : et comment voulez-vous savoir ce que vaut une chose qu'on vendra on ne sait quand, ni comment, et que peut-être on ne vendra jamais ?* ».

Ceci se confirme par le fait que le respect des principes comptables (principe du coût historique, principe de prudence, ...) par le SYSCOHADA, fait à ce que certaines valeurs portées dans le bilan ne correspondent pas à la réalité, même en l'absence des fraudes ou de dissimulations volontaires.

Il en est ainsi de la valeur attribuée aux immobilisations qui résultent de la différence entre la valeur d'origine et les amortissements pratiqués en application des règles comptables ou fiscales. La valeur comptable nette de l'immobilisation ainsi calculée ne correspond ni à sa valeur vénale, ni à sa valeur d'usage, ni même à sa valeur de renouvellement. Les terrains et les immeubles comptabilisés à leur valeur d'acquisition pourraient produire d'importantes plus-values en cas de cession. En outre, le fonds commercial (clientèle, achalandage) créé par l'entreprise elle-même ne figure pas dans le bilan comptable alors qu'il a une valeur vénale certaine (Kamgo I. et al., 2010, p.307).

2° Certains éléments essentiels de l'entreprise ne peuvent pas être mis en chiffres

La moralité et la compétence des dirigeants, l'état du réseau de distribution, l'implantation géographique, l'avenir technique et commercial, la valeur de ses relations avec les banques, l'administration, la conjoncture et bien d'autres qui constituent les éléments fondamentaux de la bonne marche de la société commerciale ne peuvent pas être mis en chiffres et par conséquent ne figurent pas dans le bilan comptable.

Techniquement, et avec l'esprit de l'AUDCIF, la présentation du bilan comptable en grandes masses, nécessite un certain nombre de traitements et redressements notamment :

- ❖ ***L'élimination des actifs fictifs*** : il s'agit des postes du bilan dont la valeur vénale est nulle, comme :
 - *Les frais d'établissement* (frais de constitution, frais de prospection, frais de publicité et de lancement, frais de fonctionnement antérieur, frais au démarrage, frais de modification du capital, frais d'entrée à la bourse, frais de restructuration, frais divers d'établissement) (Njampiep J., 2008, pp.511-512).
 - *Les charges à répartir sur plusieurs exercices* (charges différées, frais d'acquisition d'immobilisation, frais d'émission des emprunts, charges à étaler).
- ***Les primes de remboursement des obligations.***
- ***Les frais de recherche et développement*** lorsqu'ils ont échoué.
- ***L'établissement de l'égalité 'Actif = Passif'*** : le fait d'éliminer les non-valeurs d'actif (actifs fictifs) entraîne un déséquilibre entre l'actif et le passif. C'est pourquoi le montant des actifs fictifs doit être soustrait du montant des capitaux propres.
- ***L'affectation des provisions financières pour risques et charges*** : ce poste est rattaché aux capitaux propres et aux dettes suivant que :
 - *Les provisions financières pour risques et charges qui ne sont pas justifiées* (provisions de propre assureur, provisions pour prévoir les éventuels résultats déficitaires par exemple) : on les affecte aux capitaux propres ;
 - *Les provisions financières pour risques et charges qui sont justifiées* : provisions pour grosses réparations, provisions pour amendes et pénalités par exemple) : on les classe parmi les dettes. Dans ce cas, on a besoin d'une information complémentaire pour déterminer s'il s'agit des dettes à long et moyen terme ou des dettes à court terme. Ce sont les faiblesses du bilan comptable qui conduisent le choix de l'OHADA à l'égard du bilan fonctionnel.

A2. Le Bilan fonctionnel du SYSCOHADA

• Définition

Nouveauté introduite par le Plan comptable général français de 1982, reprise par le SYSCOHADA, le bilan fonctionnel est celui dont la structure de différentes rubriques et des postes est conçue sur la base des quatre grandes fonctions ou cycles, permettant d'analyser l'activité économique de l'entreprise, à savoir (Kamgo I. et al., 2010, p.308) :

- ***La fonction de financement*** : les éléments placés en haut du passif du bilan (capitaux propres, amortissements et provisions, dettes financières stables) forment les ressources

durables. La pratique générale veut que ces ressources durables soient le mode de financement unique des investissements.

- *La fonction d'investissement* : l'actif immobilisé exprimé en valeurs brutes, est constitué des immobilisations incorporelles et corporelles, des avances et acomptes versés sur immobilisations et des immobilisations financières. La fonction financement et la fonction d'investissement correspondent au cycle long de l'entreprise.
- *La fonction d'exploitation ou activité courante* : concerne les postes du bas du bilan (actif circulant à l'actif et dettes non financières au passif).
- *La fonction de trésorerie* à laquelle sont rattachés les comptes des disponibilités (trésorerie- actif) et les comptes représentant les concours bancaires courants et les découverts bancaires (trésorerie- passif). Ce découpage du bilan fonctionnel correspond plus à une optique économique que patrimoniale.

- ***Structure et caractéristiques du Bilan fonctionnel du SYSCOHADA***

Les postes de l'actif du bilan fonctionnel sont à leur valeur brute ou valeur d'acquisition (avant amortissement et provision pour dépréciation) afin de mettre en évidence le montant des fonds réellement utilisés (destination). Les amortissements et les provisions pour dépréciation viennent au passif dans les capitaux propres. Au passif où on retrouve les ressources ou origine ; les dettes financières (c'est-à-dire les dettes à l'égard des établissements de crédit ou les emprunts) sont séparées des dettes non financières (dettes à l'égard des fournisseurs, dettes fiscales et sociales, ...). Les dettes financières elles-mêmes sont subdivisées en dettes financières stables et en dettes de trésorerie (découvert bancaire, concours bancaires, crédits d'escomptes, ...) (Kamgo I. et al., 2010, p.308).

La vocation du bilan fonctionnel est alors de déterminer selon une optique d'encaissement – décaissement, l'origine et la destination des fonds détenus par la société commerciale. Il importe de noter que :

- D'une part l'actif immobilisé est divisé en actif immobilisé d'exploitation et en actif immobilisé hors exploitation regroupant entre autres les immobilisations financières et les immobilisations non directement rattachées à l'exploitation. (Exemple : une entreprise de fabrication des tissus qui donne en location son terrain nu à une collectivité publique). Le terrain en question ne fait pas partie de son exploitation en raison de son affectation.
- D'autre part le bilan fonctionnel du SYSCOHADA présente au-delà des masses ci-dessus développées, deux rubriques réservées respectivement à l'écart de conversion-actif et passif. Ces deux postes et bien d'autres qui sont spécifiques nécessitent un retraitement

pour sa mise en conformité avec la réalité économique de la société, dans l'objectif de donner l'image fidèle (Kamgo I. et al., 2010, p.308).

- ***Retraitement des écarts de conversion, des primes de remboursement des obligations, des frais d'établissement et charges à répartir sur plusieurs exercices et le crédit-bail.***

- ***Retraitement des écarts de conversion***

À l'actif du bilan fonctionnel, à la ligne BU (système normal), on a le poste « Écart de conversion-actif ». Au passif, à la ligne DU (système normal), le poste « Écart de conversion-passif ». Pour la présentation du bilan fonctionnel, les écarts de conversion font l'objet d'un retraitement consistant à les annuler pour ramener les créances et les dettes dont ils résultent à leurs valeurs initiales (Colasse B., 2010, p.341). Les écarts de conversion proviennent d'une probable augmentation ou diminution des prêts consentis (immobilisations financières), des emprunts (dettes financières), des créances sur le tiers (actif circulant d'exploitation ou hors exploitation), des dettes envers les tiers (passif circulant d'exploitation ou hors exploitation) (Kamgo I. et al., 2010, p.309).

Les différentes masses du bilan fonctionnel verront leur montant augmenté ou diminué de la valeur correspondante de l'écart de conversion.

- ***Retraitement du poste de crédit-bail***

Le crédit-bail est un mode de financement des investissements. À ce titre et indépendamment du traitement comptable réservé au crédit-bail, dans le bilan fonctionnel, on doit faire figurer parmi les emplois stables ou actif immobilisé brut, la valeur d'origine des immobilisations que l'entreprise a prises en crédit-bail. On doit également faire figurer parmi les ressources stables (dettes financières) la somme qui reste à payer par l'entreprise pour devenir propriétaire du bien pris en crédit-bail. Il s'agit des redevances qui restent à payer plus la levée d'option (J.O. RDC, 2012, p.1137). Si sur le plan comptable, le crédit-bail a fait l'objet d'un retraitement général, cela signifie que la valeur d'origine de ce bien et la dette de crédit-bail figurent déjà dans le bilan fonctionnel qui se présente de façon condensée comme suit :

Tableau n° 22. Bilan fonctionnel du SYSCOHADA condensé

Masses de l'actif	Montant	%	Masses du passif	Montant	%
Actif immobilisé (Expl& H. Expl.)			Ressources stables		
Actif circulant (Activités ordinaires)			Passif circulant AO		
Actif circulant (HAO)			Passif circulant HAO		
Trésorerie-Actif			Trésorerie- Passif		
Totaux		100	Totaux		100

Source : Notre adaptation au format du SYSCOHADA.

• *Utilité du Bilan fonctionnel du SYSCOHADA*

Le Bilan fonctionnel permet de calculer le fonds de roulement fonctionnel qui est nécessaire pour faire face au besoin en fonds de roulement. L'ajustement entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement est réalisé grâce à la trésorerie.

a) *Fonds de roulement fonctionnel (FRF) ou Fonds de roulement net global FRNG)*

Le FRNG s'obtient par différence entre les ressources stables et l'actif immobilisé brut :

$$\text{FRNG} = \text{Ressources stables} - \text{Actif Immobilisé.}$$

Le FRNG est la part des ressources durables destinées au financement des besoins du cycle d'exploitation (Actif circulant). C'est un indicateur de sécurité financière. Le FRNG négatif traduit un déséquilibre financier.

b) *Besoin en fonds de roulement fonctionnel (BFR)*

Le BFR calculé à partir du bilan fonctionnel comprend deux parties :

- Le besoin en fonds de roulement des activités ordinaires (BFRAO) ou BFR d'exploitation qui correspond à la différence entre l'actif circulant d'exploitation et le passif circulant d'exploitation : **$\text{BFRAO} = \text{Actif circulant AO} - \text{Passif circulant AO.}$**

- Le besoin en fonds de roulement HAO (BFRHAO) ou BFRHE s'obtient par différence entre l'actif circulant hors exploitation et le passif circulant hors exploitation :

$$\text{BFRHAO} = \text{Actif circulant HAO} - \text{Passif circulant HAO.}$$

Le besoin en fonds de roulement se calcule de deux façons :

$$\text{BFR} = \text{Actif circulant} - \text{Passif circulant} \\ (\text{Stocks} + \text{Créances}) - (\text{Dettes non financières}) \text{ ou } \text{BFR} = \text{BFRAO} + \text{BFRHAO}$$

c) *La Trésorerie nette (TN)*

Elle est égale à la différence entre la trésorerie-actif et la trésorerie-passif :

$$TN = \text{Trésorerie-Actif} - \text{Trésorerie-Passif ou } TN = FRNG - BFR.$$

Cette trésorerie peut être positive, négative ou nulle, ce qui donne les trois situations ci-dessous (Kamgo I. et al., 2010, p.310) :

$TN > 0$: l'équilibre fonctionnel est respecté.

$TN < 0$: l'équilibre fonctionnel n'est pas respecté, l'entreprise utilise les concours bancaires.

$TN = 0$: l'équilibre fonctionnel est respecté. Position idéale, difficile à réaliser.

A3. Le Bilan financier du SYSCOHADA

- **Définition**

Le SYSCOHADA préfère l'expression « Bilan liquidité » qu'il définit comme étant un tableau dont les rubriques et les postes sont fondés sur les critères de liquidités (Actif) et d'exigibilité (Passif). Le classement est en général dichotomique à l'actif comme au passif (plus d'un an/moins d'un an). C'est ainsi que les actifs et les passifs à plus d'un sont placés en haut du bilan alors que les actifs et les passifs à moins d'un sont placés au bas du bilan (Kamgo I. et al., 2010, p.311). Ce bilan liquidité est largement axé sur une optique d'analyse financière en termes de solvabilité de l'entité et permet de s'assurer que celle-ci peut payer ses dettes à court terme.

- **Caractéristiques du Bilan financier**

Le Bilan financier est celui dont les éléments sont évalués à leur valeur réelle ou valeur économique. La différence entre les valeurs réelles et les valeurs nettes comptables constitue une plus ou moins-value qu'il convient d'ajouter ou de retrancher aux capitaux propres. Les éléments de ce bilan sont classés en fonction des besoins de l'analyse financière. Ce Bilan financier est établi à partir du bilan comptable après répartition du résultat. Il est nécessaire de retraiter et de reclasser certains postes afin de les faire correspondre à la réalité.

- **Passage du Bilan comptable au Bilan financier**

a) **Tableaux de passage**

Le passage du Bilan comptable au Bilan financier nécessite la présentation des tableaux de retraitement et de reclassement des postes qui peuvent se présenter comme suit :

Tableau n° 23. Retraitement et reclassement des éléments de l'actif

Éléments	Valeur comptable	Valeur réelle	Variations		Val.immo. (VI)	Val.d'expl. (VE)	Val.réal (VR)	Val.disp. ou Trés.-actif
Immobilisat° incorporelles					x			
Terrains					x			
Bâtiments					x			
Matériels					x			
Matériel de transport					x			
Titres de participation					x			
Stocks						x		
Clients							x	
Autres créances							x	
Titres de placement								x
Banque, caisse								x
Écart de convers°-actif	X	x						
Totaux								

Source : Emprunt à Kamgo I. et al., (2010, p.313).

Tableau n° 24. Retraitement et de reclassement des éléments du passif

Éléments	Valeur réelle	Capitaux propres (CP)	Dettes à long et à moyen terme (DLMT)	Dettes à court terme (DCT)
Capital	x	X		
Réserves	x	x		
Report	x	x		
Résultat	x	x		
Dettes financières	x		x	
Dettes circulantes HAO	x			x
Fournisseurs d'exploitation	x			x
Dettes fiscales	x			x
Autres dettes	x			x
Risques provisionnés	x			x
Banques, découverts	x			x
Écart de conversion-passif	x	X		
Totaux				

Source : Kamgo I. et al., (2010, p.313).

C'est après retraitement et redressement de tous les éléments actifs et passifs qu'on établit le bilan financier qui se présente comme suit :

Tableau n° 25. Bilan financier condensé

Actif			Passif		
Postes du bilan	Montant	Pourcent	Postes du bilan	Montants	Pourcent
Valeurs immobilisées			Capitaux propres		
Valeurs d'exploitation			Dettes à long et moyen terme		
Valeurs réalisables			Passif circulant		
Trésorerie-actif			Trésorerie-passif		
Totaux			Totaux		

Source : Kamgo I. et al. (2010, p.313).

b) Analyse des postes du Bilan comptable qui alimentent le bilan financier

• Analyse financière des postes de l'Actif

L'analyse des différents postes de l'actif du bilan en vue de la présentation du bilan financier, sous contrainte de l'objectif de l'image fidèle, peut être menée comme suit :

Tableau n° 26. Analyse des postes de l'actif du Bilan comptable vers le Bilan financier

Postes du Bilan comptable	Élément de l'analyse de la situation financière
Immobilisations incorporelles - Brevets, licences, concessions et droits similaires - Logiciels - Marques - Fonds commercial - Droits au bail - Investissements de création - Immobilisations corporelles en cours	- Les fonds de commerce (clientèle, achalandage) créé par l'entreprise ne figurent pas au bilan comptable. Il a pourtant une valeur économique. Il faut augmenter cette valeur (vénale) au montant des immobilisations et des capitaux propres du bilan financier. - Les frais de recherche et de développement qui ont échoué sont des non-valeurs à diminuer des capitaux propres parce que non pris en compte dans le bilan financier.
Immobilisations corporelles - Terrains - Bâtiments - Matériel, mobilier et actifs biologiques - Avances et acomptes versés sur immobilisations	La valeur réelle de certains postes de cette masse (terrains, bâtiments, ...) est presque toujours supérieure à leur valeur nette comptable. Dans le bilan financier c'est la valeur réelle ou valeur vénale ou valeur économique des éléments d'actif qui est considérée. La différence entre cette valeur et la valeur nette comptable constitue une plus-value latente à augmenter aux capitaux propres. Si exceptionnellement la valeur réelle est inférieure à la valeur nette comptable, cette moins-value latente qui n'a pas fait l'objet de la dotation d'une provision pour dépréciation imputée aux capitaux propres dans le bilan financier.
Immobilisations financières - Titres de participation - Autres immobilisations financières (prêts à plus d'un an, titres immobilisés, dépôts et cautionnements versés, créances rattachées à des participations et avances à des GIE)	Le retraitement des postes de cette masse consiste à : a) S'assurer qu'aucune fraction des prêts et des créances portées dans les postes concernées n'arrive à échéance au cours de l'exercice suivant : si tel est le cas, il faudrait porter cette fraction venant à échéance dans la masse des valeurs réalisables à court terme. b) comparer les valeurs réelles aux valeurs nettes comptables : les différences constatées (plus-values ou moins-values latentes) sont à imputer ou à augmenter aux capitaux propres.
Valeurs d'exploitation (stocks) - Marchandises - Matières premières et autres approvisionnements - En-cours - Produits fabriqués	- Les stocks périmés doivent être déduits de l'actif si leur valeur réelle est nulle. Ce traitement a pour conséquence la diminution des capitaux propres. - Les stocks « dormants » qui ont un délai de réalisation très long (supérieur à un an) et le Stock-outils ou Stock de sécurité qui est le montant minimum pour assurer le fonctionnement normal doivent être reclassés parmi les immobilisations dans le bilan financier.
Valeurs réalisables - Fournisseurs, avances versées - Clients et comptes rattachés - Autres créances	- Attention aux créances sans valeurs ou dormantes (créances irrécouvrables) gonflent l'actif. Il faut les extraire du bilan financier en diminuant des capitaux propres. - Les créances à plus d'un an et les créances douteuses (compte tenu de l'incertitude que l'entreprise a quant à leur montant réel et à leur date de recouvrement) sont à reclasser parmi les immobilisations. - Les effets escomptables en portefeuilles encore appelés effets bancaux qui peuvent être transformés en argent liquide sans délai doivent être reclassés parmi les valeurs disponibles. Toutefois, on devra s'assurer que leur montant ajouté à la valeur des effets escomptés non échus (compte 565 Escomptes des crédits ordinaires) ne dépasse pas l'encours d'escompte accordé par le banquier.
Valeurs disponibles - Titres de placement - Valeurs à encaisser - Banques, Chèques postaux, Caisse	- Les bons du trésor sont toujours d'une négociation très facile quelle que soit leur date d'échéance. Ils sont considérés comme des valeurs disponibles Thera F., (2010, p.43) ⁷ . - Les titres dont la cession n'est pas facilement réalisable ne doivent pas être compris dans les titres de placement. Ils sont classés parmi les immobilisations financières.
Écarts de conversion-Actif (ÉCA) Perte probable de change	Rappelons que l'ÉCA est couvert par une provision. L'ÉCA est à rattacher aux valeurs réalisables s'il provient des créances ou dettes à moins d'un an et aux valeurs immobilisées s'il provient des créances ou dettes à plus d'un an. Si l'origine de l'ÉCA n'est pas précisée, le rattacher aux valeurs réalisables.

Source : Notre emprunt à Kamgo I et al., (2010, p.311).

• Analyse financière des postes du passif

Le passif représente les dettes dont le montant est connu. Ainsi, l'essentiel des retraitements du Passif consiste au reclassement de certains postes selon leur échéance, afin d'atteindre l'objectif de l'image fidèle, tel que décrit dans le tableau ci-dessous :

⁷ Il faut comprendre par valeurs disponibles, les sommes dont l'entreprise peut disposer immédiatement soit parce qu'elles sont liquides, soit parce que leur conversion en liquide est possible à tout moment et sans délai.

Tableau n° 27. Analyse des postes de passif du Bilan comptable vers le Bilan financier

Postes du Bilan comptable	Élément de l'analyse de la situation financière
Capitaux propres - Capital - Actionnaire, capital non appelé - Primes et réserves - Résultat - Subventions d'investissement - Provisions réglementées et fonds assimilés	- Le poste actionnaire, capital non appelé vient en diminution des capitaux propres. Il en est de même du report à nouveau déficitaire et résultat net déficitaire. - Le résultat net est intégré dans les capitaux propres. Cependant, si les renseignements concernant son affectation sont fournis, seules les réserves seront rattachées aux capitaux propres et les dividendes, soit aux dettes à long et moyen terme (si les dividendes sont indisponibles pour une durée supérieure à un an), soit aux dettes à court terme (si les dividendes seront prélevés). À l'absence des informations sur l'indisponibilité des dividendes, ils sont rattachés aux dettes à court terme. - Les subventions d'investissement ne sont pas libérées d'impôts. En effet, quand elles seront rapportées aux résultats, seule une fraction restera à la disposition de l'entreprise et fera partie des capitaux propres. Il convient donc de calculer l'impôt sur les sociétés "futur" au taux en vigueur et le rattacher aux dettes à court terme pour la partie issue de la fraction des subventions à rapporter dans moins d'un an et aux dettes à long et moyen terme pour la partie qui concerne la part des subventions à rapporter à plus d'un an. - Les provisions réglementées et fonds assimilés ont un caractère de réserves non libérées d'impôts sur lesquelles pèse une charge latente ou différée d'impôt. On doit tenir compte de l'impôt latent. - Les plus-values dégagées lors des évaluations, traduisent un enrichissement qui serait imposé en cas de réalisation ; l'impôt latent doit être pris en compte si une cession est envisagée.
Dettes financières et ressources assimilées (dettes à long et moyen terme) - Emprunts - Dettes de crédit-bail et contrats assimilés - Dettes financières diverses - Provisions financières pour risque et charges	- Reclassez parmi les dettes à court terme la fraction des dettes à long et moyen terme qui deviendra exigible au cours du prochain exercice. - Certaines provisions financières pour risques et charges comptabilisées dans cette rubrique n'ont pas d'objet réel, ou bien, si elles en ont un, il est très général et nettement fictif. Elles ont un caractère de réserves. Elles sont à rattacher aux capitaux propres et doivent faire l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés. L'IS calculé sur ces provisions doit figurer dans les dettes à court terme. - Parmi les provisions financières pour risques et charges qui correspondent à des risques réels, celles qui feront probablement l'objet d'une dépense dans moins d'un an sont à reclasser dans les dettes à court terme.
Passif circulant (dettes à court terme)	Si dans les postes de cette rubrique figurent les dettes dont l'exigibilité est à plus d'un an, elles doivent être reclassées avec les dettes à long et moyen terme.
Ecarts de conversion-Passif	À rattacher aux capitaux propres

Source : Notre emprunt à Kamgo I et al., (2010, p.312).

• *Le Bilan financier pour la comparaison et le test de la santé et situation financière*

Pour porter valablement un jugement sur la situation financière ou pour détecter les risques de défaillance, les forces et les faiblesses de la société commerciale, il convient de disposer d'informations adaptées, permettant les comparaisons dans le temps et dans l'espace (J.O. RDC, 2012, p.663), voire le moyen approprié et le recours à la méthode de ratios basés sur le Bilan financier conçu selon les dispositions du SYSCOHADA.

a) Le ratio et sa définition

Le ratio est une valeur du rapport entre deux grandeurs significatives, homogènes et comparables choisies (Gillet J.-P. et al., 1985, p.380).

b) Utilisation des ratios

Dans le contexte du SYSCOHADA, les ratios servent à :

- Émettre un jugement sur la santé financière de l'entreprise ;
- Apprécier l'évolution de la situation financière ;
- Détecter les risques de défaillance, les forces et les faiblesses de l'entreprise ;

- Comparer la situation financière de l'entreprise à celle d'une entreprise similaire ou à la situation standard arrêtée pour les entreprises d'un secteur d'activités ou d'une région considérée.

Bref, les ratios permettent de faire des comparaisons dans le temps et dans l'espace, en faisant abstraction de taille de l'entreprise.

B. Le Compte de résultat et l'image fidèle du résultat de l'entité

L'image fidèle du résultat d'une société commerciale est appréciée à partir du Compte de résultat. Cet état financier annuel conçu par le SYSCOHADA, mesure l'efficience et la performance de l'activité de l'entité, car en principe, l'entreprise ne vaut que par les revenus qu'elle secrète, le résultat étant le seul moyen par lequel les associés sont rémunérés. Le résultat est extrait à partir des soldes significatifs de gestion, conformément aux dispositions de l'article 31 de l'AUDCIF (2017, p.23), dont le nombre dépend du système de présentation des états financiers où se trouve classée la société commerciale.

S'il y a 8 soldes significatifs de gestion dans le Système normal (Marge commerciale, Valeur ajoutée, Excédent brut d'exploitation, Résultat d'exploitation, Résultat financier, Résultat des activités ordinaires, Résultat HAO et Résultat de l'exercice), les très petites entreprises (TPE) qui sont assujetties au Système minimal de trésorerie (SMT), calculent leurs résultats à partir d'un Compte de résultat qui comprend cinq rubriques (*Total de recettes sur produits, Total de dépenses sur charges, Solde, Dotations aux amortissements et Résultat de l'exercice*). Ce document ainsi que le Bilan et les Notes annexes (*Tableau SMT du suivi du matériel, du mobilier et des cautions, État des stocks et État des créances et des dettes non échues*) se rapportent à la comptabilité de trésorerie (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.1003-1074).

Les seuils des TPE sont fixés par l'AUDCIF (2017, p.17, art.13) en termes de recettes annuelles de soixante (60), quarante (40) et trente (30) millions de F CFA ou l'équivalent dans l'unité monétaire ayant cours légal dans l'État-partie, respectivement pour les entités de négoce, les entités artisanales et assimilées ainsi pour les entités de services.

La comptabilité de trésorerie repose sur les mouvements de trésorerie de l'entité (recettes ou encaissements, dépenses ou décaissements) qui ont pour seul fait générateur : l'entrée en trésorerie, appelée recette, ou encaissement et la sortie de trésorerie, appelée dépense, ou décaissement. La trésorerie est entendue ici comme l'ensemble des avoirs de l'entreprise en

caisse (billets, pièces...), en banque et aux chèques postaux. Les entrées et les sorties de trésorerie dûment enregistrées permettent de calculer le résultat de l'exercice, par différence entre les recettes et les dépenses. Dans certains cas, cette différence fournit directement le "résultat" de l'exercice. Le résultat apparent "Recettes – Dépenses" devant être corrigé, le plus souvent, en plus ou en moins, pour tenir compte des divers mouvements de trésorerie qui ne sont pas liés au résultat. D'où : ***l'égalité de base : Résultat = Recettes – Dépenses.***

Ce cas extrêmement simple n'est pas rare dans les très petites entreprises (commerces et services). Il y a : Bénéfice si Recettes > Dépenses ou Perte si Recettes < Dépenses. Pour que cette comparaison élémentaire soit possible, d'une part, et satisfaisante, c'est-à-dire représentative du résultat, d'autre part, il faut que soient réunies les conditions suivantes :

- **Enregistrement systématique et fiable, des recettes et des dépenses de l'exercice.**

La fiabilité de ces enregistrements est liée :

- À l'existence d'un support régulièrement tenu : livre de trésorerie (Recettes et Dépenses) ou livre de recettes et livre de dépenses ;
- À la conservation, en appui des écritures, des pièces justificatives d'origine interne ou externe : factures de ventes, d'achats de biens et de services, notifications d'impôts, bulletins de paie, etc.

- **Absence d'éléments perturbateurs du calcul du résultat.** En effet si :

- Les recettes ne proviennent que des ventes de l'exploitation,
- Les dépenses ne concernent que les achats et les charges diverses de l'exploitation, alors
Résultat = Recettes – Dépenses (Ngoma-Ya-Nzuzi D., 2015, p.1016).

Il est aussi admis l'égalité précédente dans le cas où Recettes et Dépenses comportent très peu d'éléments étrangers au calcul du résultat, c'est-à-dire sont d'un niveau "non significatif". En pratique, cette approche très simplificatrice concerne les cas d'entreprises dans lesquelles :

- a) Toutes les ventes se font au comptant, de même que tous les achats et paiements de charges diverses. On peut assimiler à ce cas les entreprises où les crédits moyens accordés aux clients ou obtenus des fournisseurs conservent sensiblement la même durée d'une année à l'autre, pour un chiffre d'affaires et un niveau d'activité qui restent les mêmes.
- b) L'entreprise n'a pas de stocks, ou en a très peu (estimés par rapport au chiffre d'affaires), ou encore un niveau plus important de stocks qui demeure sensiblement le même d'un exercice à l'autre. Il en est de même pour les "travaux en cours" (bâtiment notamment).

- c) Durant l'exercice, l'entreprise n'a ni acquis ni revendu d'équipements pour des montants significatifs, et son équipement global est d'un montant global relativement faible.
- d) Elle n'a pas non plus souscrit ou remboursé d'emprunts pour des montants significatifs. Ce point est en général corrélé fortement au point (c). L'exploitant n'a pas effectué de retraits personnels de fonds, ni de versements complémentaires de capital. En définitive, si les conditions ci-dessus sont réunies, la simple tenue du registre de trésorerie :
- Fournit le résultat de l'exercice (voire en cours d'exercice) ;
 - Permet d'établir à la clôture de l'exercice une "situation" sommaire.

B2. Corrections nécessaires du résultat apparent

Le cas simplificateur présenté en A est loin d'être rare s'il est fait abstraction du point (e). Il peut être estimé que près de la moitié des petites entreprises du secteur "informel" en réunissent les conditions, sous réserve des retraits et des apports de l'exploitant. Il convient donc, pour les autres entreprises, d'assurer en fin d'exercice un passage du résultat apparent de trésorerie au résultat effectif par des corrections tenant compte des éléments (a), (b), (c) et (d) et pour pratiquement toutes les entreprises, de l'élément (e).

C. Le Tableau des flux de trésorerie et l'image fidèle de la situation de trésorerie

Contrairement au Tableau de financement du PCGC, voire les tableaux de flux de trésorerie en vigueur aux États-Unis (FAS 95) et en France (Tableau de trésorerie de 1988), le Tableau des flux de trésorerie du SYSCOHADA doit présenter les entrées et les sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie classés en trois catégories, à savoir :

- Les flux de trésorerie des activités opérationnelles ;
- Les flux de trésorerie des activités d'investissement ;
- Les flux de trésorerie des activités de financement.

Ceci donne (J.O HADA, AUDCIF, 2017, p.1005) :

- **Trésorerie nette au 1er janvier N :** (A)
 - Les flux de trésorerie des activités opérationnelles : (B)
 - Les flux de trésorerie des activités d'investissement : (C)
 - Les flux de trésorerie des activités de financement : (D)
- Variation de la Trésorerie nette de la période :* $(F) = (B) + (C) + (D).$
- **Trésorerie nette au 31 décembre N :** $(G) = (F) + (A).$

C1. Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles

Ce sont les flux de principales activités génératrices des produits de l'entité ainsi que toutes les autres activités qui ne sont celles d'investissement et de financement et permet de déterminer la Capacité d'autofinancement de celle-ci.

La CAFG se calcule à partir de l'EBE avec la prise en compte des produits « encaissables » et charges « décaissables » existants. À ce titre, il faut rappeler que toutes les dotations aux provisions « courtes » ont été assimilées à des charges décaissables (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.1007) et que le calcul global respecte la formule ci-après :

Tableau n° 28 de la formule de calcul de la CAFG à partir de l'EBE du compte de résultat

+	Valeurs comptables des cessions courantes d'immobilisation (compte 654)
-	Produits des cessions courantes d'immobilisation (compte 754)
=	CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT D'EXPLOITATION
+	Revenus financiers (compte 77 sauf 776)
+	Gains de change (compte 776)
+	Transferts de charges financières (compte 781)
+	Produits HAO (compte 84 sauf 848)
+	Transferts de charges HAO (compte 848)
-	Frais financiers (compte 67 sauf 676)
-	Pertes de change (compte 676)
-	Participations de travailleurs (compte 87)
-	Impôts sur les résultats (compte 89)
=	CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT GLOBALE

Source : J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.1005.

D'où : **CAFG = EBE (cfr Compte de résultat)**

- **Charges « décaissables » restantes (après calcul de l'EBE)**
- + **Produits « encaissables » restants (après calcul de l'EBE).**

Le passage de la CAFG aux flux de trésorerie des activités opérationnelles nécessite la prise en compte de la variation des créances et des dettes et la neutralisation de la variation des stocks. La variation peut représenter un emploi ou une ressource comme indiqué ci-dessous :

Tableau n° 29. Variations (Emplois) et (Ressource)

Postes	La variation est :	
	Emploi si	Ressource si
Variation des stocks	Stock N > Stock N-1	Stock N < Stock N-1
Variation des créances	Créances N > Créances N-1	Créances N < Créances N-1
Variation des dettes circulantes	Dettes N < Dettes N-1	Dettes N > Dettes N-1

Source : Notre adaptation à Gillet J. et al., (1985, p.319).

Le montant des flux des activités opérationnelles permet de mesurer la capacité à investir et peut se rapporter au chiffre d'affaires pour déterminer la capacité ou non de l'entité à disposer de marges à financer son investissement.

C2. Les flux de trésorerie provenant des activités d'investissement

Les activités d'investissement correspondent à l'acquisition et à la sortie d'actifs à long terme et autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie. Il s'agit donc de tous les décaissements et encaissements liés aux acquisitions et aux cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières. Par conséquent, les variations d'immobilisations qui n'ont pas généré un flux de trésorerie ne figurent pas dans le tableau de flux (J.O OHADA, AUDCIF, 2017, p.1011). Ces flux peuvent se synthétiser comme suit :

Tableau n° 30 Éléments de flux provenant des activités d'investissement

	Décaissements liés aux acquisitions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières (1)
+	Encaissements liés aux cessions d'immobilisations incorporelles, corporelles et financières (2)
=	Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement

Source : J.O. OHADA, AUDCIF, (2017, p.1011)

C3. Les flux de trésorerie provenant des activités de financement

Sont considérés comme flux provenant des activités de financement, tous les décaissements et les encaissements résultant des changements dans le montant et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entité. Ils peuvent être synthétisés comme suit :

Tableau n° 31. Éléments de flux provenant des activités de financement

Augmentation du capital par apport nouveau	
+	Subventions d'investissements reçues
-	Prélèvement sur le capital
-	Distribution des dividendes
=	Flux de trésorerie provenant des capitaux propres (1)
	Emprunts
+	Autres dettes financières
-	Remboursements des emprunts et autres dettes financières
=	Trésorerie provenant des capitaux étrangers (2)
=	Flux provenant des activités de financement (3) = (1) – (2)

Source : J.O. OHADA, AUDCIF, (2017, p.1014).

C'est le montant de flux provenant des activités de financement qui explique la manière dont l'entité se finance, soit sous la forme des fonds propres, soit sous la forme de dettes financières et son analyse permet de révéler la stratégie de financement choisie par l'entité.

La réflexion ci-haut développée concerne les comptes personnels des entités tout comme les comptes consolidés et les comptes combinés, bien entendu avec une certaine particularité.

Ainsi, **la consolidation** désigne l'ensemble des opérations qui conduisent à l'établissement des comptes consolidés. C'est donc une technique d'évaluation des comptes et des états financiers consolidés ou de présentation des comptes uniques représentatifs de la situation d'un ensemble des sociétés indépendantes juridiquement, mais liées financièrement ou dépendant d'un même centre de décision. Ce n'est donc pas une simple addition ou sommation de valeurs des comptes, qui pourrait créer de doubles emplois du fait de l'existence d'opérations réciproques (prêt/emprunt-achat/vente-encaissement/versement des dividendes, etc.).

Le Groupe de sociétés est un ensemble constitué par plusieurs sociétés ayant chacune une personnalité juridique propre. Celles-ci sont unies entre elles par des participations dans le capital ou des contrats de telle sorte que l'une d'entre elles, appelée "**Société dominante ou société mère ou chef de groupe**" exerce un contrôle sur l'ensemble, en faisant prévaloir une unité de décision.

Le bilan consolidé est présenté selon le Système normal mais en faisant apparaître distinctement :

- Les écarts d'acquisition sous une rubrique spécifique à l'actif,
- Les titres mis en équivalence ;
- Les parts des associés minoritaires encore appelées intérêts minoritaires

Ce bilan doit donner l'image fidèle et se présenter avant répartition des résultats en tenant compte des informations relatives au périmètre de consolidation.

Le périmètre de consolidation représente le contour cernant l'ensemble des entreprises à consolider, c'est-à-dire les sociétés dont les comptes sont retenus en vue de l'établissement des comptes consolidés du groupe. Voir le tableau ci-après :

Tableau n° 32 : Périmètre de consolidation d'un groupe d'entreprise en SYSCOHADA

Dénomination	Siège	% de contrôle		% d'intérêt		Méthode de consolidation		Secteur d'activité
.....		N	N-1	N	N-1	N	N-1	
.....		99%	99%	99%	99%	IG	IG	
.....		60%	10%	60%	10%	IG	NC	
.....		40%	40%	40%	40%	IP	IP	
.....		25%	25%	20%	20%	ME	ME	

Source : Kamgo I et al., (2010, p. 202).

Où : IG =Intégration globale, IP =Intégration proportionnelle, ME =Mise en équivalence et NC= Non consolidé.

C4. Les types de contrôle et choix de méthode de consolidation

- **Contrôle exclusif** : lorsque la société détient plus de 50% de droits de vote ou à travers ses membres dans les organes de décision, supé à 40% et qu'aucun autre associé n'en détient (IG);
- **Contrôle conjoint** est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de telle sorte que les décisions importantes résultent d'un commun accord de tous les associés, personnes physiques ou morales (IP).
- **L'influence notable** sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise est présumée lorsqu'une entreprise (dite dominante) dispose directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième ($\geq 20\%$) de droits de vote de cette autre entreprise (ME).

Quant à la combinaison, elle concerne les entités liées entre elles par des relations de natures économiques diverses, sans que leur intégration résulte des liens de participation organisant des relations mère et filiale. La cohésion de ces ensembles peut les conduire à souhaiter établir des comptes qui ne peuvent pas être appelés « états financiers consolidés », mais dénommés « états financiers combinés » comme s'il s'agissait d'une seule entité.

Le D4C ne prévoit pas d'imposer l'établissement des comptes combinés, mais d'en définir les règles de présentation et de proposer un guide d'élaboration des comptes combinés afin que :

- Les entités utilisant les termes « comptes combinés » soient tenues d'appliquer ces règles ;
- Les lecteurs des comptes combinés puissent être assurés d'un niveau minimum de qualité technique et d'homogénéité ;
- L'opinion exprimée par les auditeurs des comptes combinés puissent se fonder sur ce référentiel.

Sont incluses dans le périmètre de consolidation, les entités au sein desquelles existe le lien d'unité et de cohésion, tel que :

- Entités dirigées par une même personne ou un groupe de personnes ayant les intérêts communs ;
- Entités dont le ou les propriétaires sont une même personne physique ou les membres d'une même famille ;
- Entités à secteurs coopératifs ou mutualistes, non nécessairement liées juridiquement entre elles, qui forment un ensemble homogène à stratégie et direction commune ;
- Entités d'un même ensemble, rattachées juridiquement à l'entité holding ou sous-holding, mais ayant la même activité et placée sous la même autorité ;
- Entités liées entre elles par un accord de partages de résultat, suffisamment contraignant et complet pour que leurs comptes combinés soient plus représentatifs que les comptes isolés de chaque entité.

Ainsi, les comptes combinés sont obtenus par :

- Le cumul des comptes des entités faisant partie du périmètre de combinaison ;
- L'élimination des comptes réciproques et
- La neutralisation des résultats provenant des opérations effectuées entre les entités comprises dans le périmètre de combinaison.

3.2.2. Les limites de l'application du SYSCOHADA en RDC : l'image infidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière des états financiers

En paraphrasant Masamba (2015, p.15), il y a lieu de dire qu'à l'orée de l'adhésion au Traité et aux Actes uniformes de l'OHADA par la RD Congo depuis le 12 septembre 2012, les actions déjà menées sont importantes, mais ressemblent-elles à une goutte d'eau dans l'océan. À cet effet, faut-il reconnaître que la dimension territoriale de la RD Congo et le nombre d'acteurs à former au droit OHADA, est de loin plus important que ceux de plusieurs pays membres de l'OHADA réunis. Par conséquent, cela implique une logistique d'envergure pour suffisamment vulgariser l'OHADA et en faire un outil efficace de l'amélioration du climat des affaires en RD Congo.

Les conclusions des vérifications empiriques sur les états financiers et autres documents de gestion de 173 sociétés commerciales, en plus des résultats d'enquête par questionnaire sur 357 sociétés enquêtées ainsi que des réponses recueillies lors d'entretiens semi-directifs avec

38 dirigeants sociaux et professionnels du chiffre, ont mis en évidence l'application imparfaite des normes du SYSCOHADA au cours de la période de notre étude (2013 et 2016).

Ceci est attribuable au faible niveau d'information que donnent les états financiers et bien d'autres documents de gestion analysés, d'une part, et à la léthargie avec laquelle la question de l'effectivité de mise en œuvre des dispositifs de l'OHADA en général et particulièrement du SYSCOHADA est suivie par les instances nationales ad hoc, d'autre part. En creusant le fond des causes à effet, et en appui de l'étude effectuée auprès des opérateurs économiques des secteurs d'activités diversifiés (hôtellerie, sous-traitance, travaux publics, pétrole, transports, télécommunications, distribution, etc.), nous avons remarqué que beaucoup de facteurs défavorisent l'atteinte de l'objectif de l'image fidèle consacré par les articles 8 à 10 de l'AUDCIF.

Tout en suspectant la créativité comptable, nous avons également attribué cet état de choses à l'insuffisante activité de formations et de séances de renforcement des capacités des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre, des huissiers, des greffiers, des magistrats, des formateurs, des professeurs d'universités et des enseignants des écoles secondaires.

En conséquence, les constats émis pour mauvais remplissage des états financiers de synthèse (Bilan, Compte de résultat, TAFIRE) ont mis en évidence, une application imparfaite des normes du SYSCOHADA, confirmant les hypothèses empiriques, parce que :

- La loi n'a conféré la diffusion exclusive des imprimés destinés au remplissage des états financiers annuels que seul au CPCC, or compte tenu du fait que le remplissage de ces tableaux est manuel et que le nombre desdits tableaux est trop important, les erreurs (de calcul et de cohérence) sont fréquentes, qu'il arrive que le CPCC rejette les états financiers annuels d'une entreprise, s'ils ne peuvent être traités en Centrale des bilans du fait des nombreuses incohérences ou informations jugées incomplètes ;
- Le CPCC ne dispose pas d'antenne locale dans les provinces. Les imprimés des états financiers sont achetés par des banques commerciales (Banque Commerciale du Congo (BCDC et autres) pour être vendus aux agents économiques en provinces. Il n'existe non plus, aucune structure locale du CPCC pour la collecte des états financiers dans le cadre de la Centrale des bilans. Certes que les entreprises transmettent les états financiers à la Division Provinciale des Finances en vue de leur intégration au niveau de la Centrale des

bilans, ou soit s'organisent-elles pour les déposer au CPCC à Kinshasa, mais cette situation ne facilite pas leur bonne gestion au niveau de la Centrale de bilans du CPCC ;

- La présentation des états financiers souffre en outre d'une certaine lourdeur, avec une cinquantaine de tableaux des notes annexes, dont certains concernent des informations détaillées avec peu d'utilité, pose des difficultés, ce qui nécessite une formation sur le tas ;
- Certaines dispositions prévues dans le SYSCOHADA ont été peu ou pas appliquées par les dirigeants sociaux, particulièrement les comptables d'entreprises et d'autres professionnels du chiffre. Il s'agit notamment de la comptabilisation de la réévaluation des immobilisations qui n'a pas pu être appliquée conformément aux règles et méthodes appropriées, du retraitement et reclassement des comptes, du remplacement des numéros des comptes par les codes alphabétiques prévus dans les états financiers, etc. À ce point, la faiblesse du niveau de formation des comptables des entreprises a été évoquée comme étant à l'origine ;
- Dans la plupart des cas revus, les Commissaires aux comptes n'ont fait que formuler des réserves ou des observations qui se rapportent principalement à des insuffisances dans l'évaluation de certains comptes d'actifs, aux risques fiscaux, à des incertitudes sur la continuité de l'exploitation et à des défaillances du système de contrôle interne. Outre le fait que la présence de réserves dans les rapports d'audit et l'insuffisance d'information dans les états financiers nuisent à la confiance que les utilisateurs externes accordent aux états financiers, plusieurs causes limitent l'application effectivement des dispositifs du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo.

3.3. Les principaux faits marquant la non application effective du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo et leurs causes

La mise en application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo a rencontré beaucoup d'obstacles, dont les principaux sont d'ordre structurels et professionnels, sans en écarter les problèmes liés aux comportements des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre dont la tendance était de se prémunir contre les retombées fiscales qui suivraient le nouvel ordre juridique en matière du droit comptable qui est venu révolutionner et/ou chambouler les dispositifs du PCGC.

3.3.1. La baisse des recettes fiscales déclarées à la DGI, de 2013 à 2016

Dans cette section, il est question de comparer d'une part l'évolution des volumes des chiffres d'affaires, de bénéfices et des impôts sur les bénéfices déclarés par 173 sociétés commerciales de la RD Congo, et d'autre part, comparer les recettes fiscales enregistrées par la DGI/RD Congo au cours de la dernière année d'application du PCGC (2013) et de trois premières années d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales, afin de vérifier l'impact de ce nouveau système comptable aux recettes fiscales. Les tableaux ci-dessous donnent les informations y relatives.

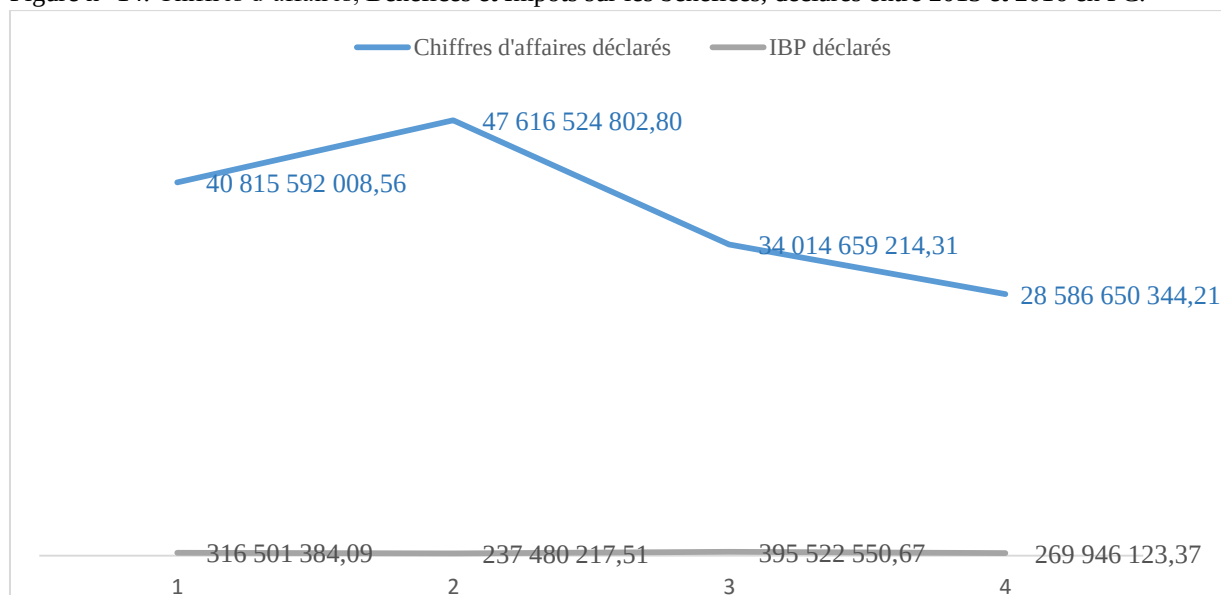
Tableau n° 33. Evolution des recettes fiscales de 173 sociétés, de 2013 à 2016 en FC.

Exerc. fiscaux	Chiffres d'affaires déclarés	Variations des chiffres d'affaires	%	Bénéfices déclarés	Impôts déclarés à 35 %	Variation des impôts déclarés
2013	40.815.592.008,56	-	Base	904.289.668,84	316.501.384,09	-
2014	47.616.524.802,80	6.800.932.794,24	16,66	678.514.907,18	237.480.217,51	-79 021.166,58
2015	34.014.659.214,31	-13.601.865.588,49	-28,57	1.130.064.430,49	395.522.550,67	158.042.333,16
2016	28.586.650.344,21	-5.428.008.870,10	-15,96	771.274.638,19	269.946.123,37	-125.576.427,30

Source : Archives de la DGI, 2017.

À la lecture des données contenues dans le tableau ci-haut, nous constatons que la mise en application des dispositifs du SYSCOHADA n'a pas amélioré les recettes fiscales. Ceci s'observe à partir de la contraction des chiffres d'affaires et des bénéfices déclarés qui ont connu une dégradation après la première année de mise en application du SYSCOHADA, c'est à dire l'exercice fiscal 2014. De la progression enregistrée quant aux chiffres d'affaires déclarés entre l'année de transition (2013) et l'année 2014, soit 16.66%, l'année 2015 a présenté une régression sensible jusqu'à -28.57% et s'est répercutée à la situation de l'année 2016 avec -15,96%. Ce qui est graphiquement illustré par la figure ci-après.

Figure n° 14. Chiffres d'affaires, Bénéfices et Impôts sur les bénéfices, déclarés entre 2013 et 2016 en FC.



Source : Notre traitement à partir des données d'enquête.

Au regard de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'avènement du SYSCOHADA n'a pas amélioré la transparence de la gestion des sociétés commerciales de la RD Congo. Il n'est pas facile d'expliquer qu'avec un Référentiel comptable réputé apporter des améliorations dans la façon de tenir la comptabilité peut coïncider avec la dégradation des informations contenues dans les états financiers qui n'ont été bonnes qu'en 2014 pour chuter à partir de 2015 à 2016, jusqu'à une diminution drastique de 39,96%.

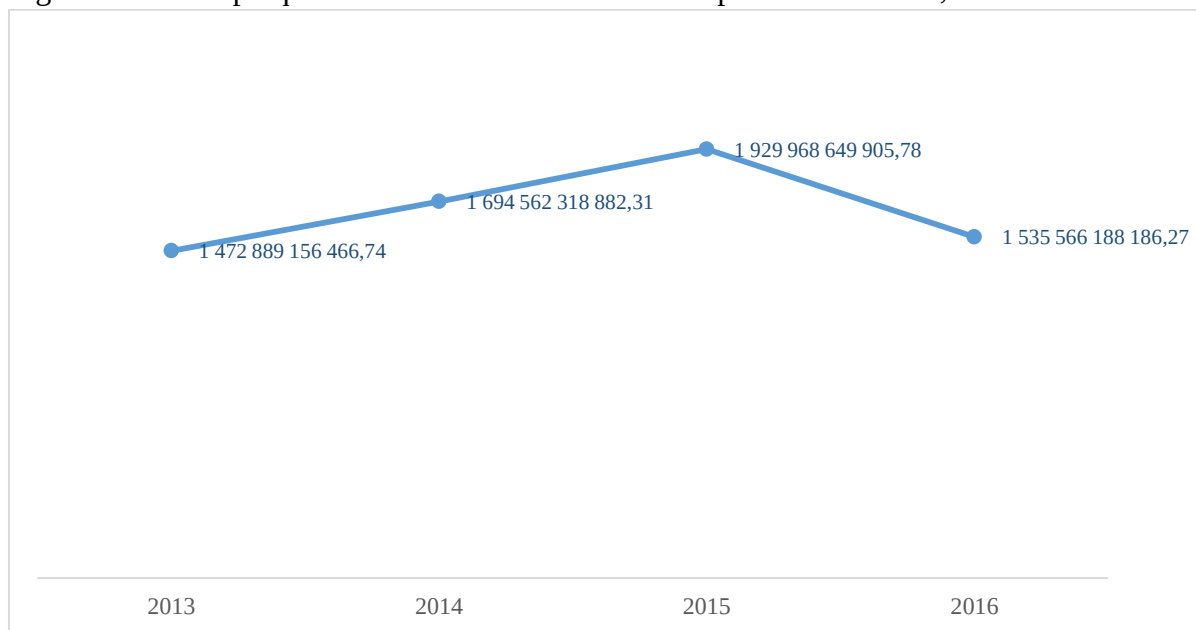
Cet état de choses confronté à la situation générale des recettes fiscales totales enregistrées par la DGI ne fait que confirmer le constat, eu égard aux données du tableau ci-dessous :

Tableau n° 34. Recettes fiscales réalisées par la DGI/RD Congo en FC, de 2013 à 2016

NATURE D'IMPÔT	2013	2014	2015	2016
Impôts sur les rémunérations	480.066.251.802,27	577.479.107.997,32	571.471.617.754,78	557.429.596.660,92
Impôts sur les bénéfices et profits et sur les capitaux mobiliers	328.517.443.321,67	499.594.183.130,73	705.422.925.294,81	332.029.825.568,31
Impôts et taxes sur les biens et services	76.841.394.077,65	1.868.029.207,37	178.556.386,09	23.637.138,09
Autres recettes	3.665.875.043,23	30.304.278.098,08	15.912.716.172,10	18.156.434.558,07
Taxe sur la valeur ajoutée	583.798.192.221,92	585.316.720.448,81	636.982.834.298,01	627.926.694.260,88
Totaux	1.472.889.156.466,74	1.694.562.318.882,31	1.929.968.649.905,78	1.535.566.188.186,27
Variations	-	221.673.162.415,57	235.406.331.023,47	- 394.402.461.719,51
Pourcentage	-	15%	14%	-20%

Source : Notre emprunt à www.dgi.gouv.cd, lu le 27/12/2017.

Figure n° 15. Graphique des Recettes fiscales réalisées par la DGI en FC, de 2013 à 2016.



Source : Notre traitement à partir de données de la Direction Générale des Impôts, Kinshasa, 2017.

La lecture des données contenues dans le tableau et représentées sur le graphique ci-dessus, permet de constater que la mise en application du SYSCOHADA a permis l'accroissement de volume des recettes fiscales, atteignant 15% pour la première année (2014) et 14% pour la deuxième année (2015). Ceci a été de courte durée, car l'année 2016 a connu une régression de -20 %. Bien que les causes puissent être de plusieurs ordres, la principale n'est autre que l'absence de mesure de durcissement du niveau d'application des dispositifs du SYSCOHADA, passant par l'invitation de toutes les parties prenantes au civisme fiscal en promouvant l'éthique pour mettre ledit civisme fiscal à l'abri des antivaleurs : notamment la corruption, la concussion, le détournement, la dissimulation des matières imposables, la minoration des impôts, etc.

Certes que la mobilisation de recettes fiscales propices au financement de l'action gouvernementale ne nuise à l'investissement privé, mais il est recommandé *la simplicité de l'impôt via le traitement uniforme des assiettes fiscales et la minimisation des coûts administratifs (gouvernement) et d'assujettissement (contribuables)*. Cela ne suffit pas pour perdre de vue que des exonérations pour certains agents économiques entraînent un fardeau additionnel pour les autres qui opèrent dans le même environnement buté aux chocs extérieurs (Bas niveau des cours des matières premières) et intérieur (Incertitudes politiques) qui sont à la base de la dégradation de la situation économique de la RD Congo (OMC, Forum National sur la Fiscalité Congolaise, 2017).

3.3.2. Les avis et considérations des dirigeants et professionnels du chiffre enquêtés

Pour aborder cette analyse, nous avons compilé les réponses de nos informants en fonction de six (6) séries de questions qui composent notre questionnaire. Tout au long du traitement de nos données, nous avons utilisé la statistique descriptive au moyen du tableur Excel pour l'encodage des éléments de réponses et de deux logiciels, dont : SPSS 17.0 pour générer les tableaux et E-Views pour la régression multiple et la matrice de corrélation entre variables explicatives (indépendantes).

Les données ont été traitées selon les séries des questions groupées dans six thèmes de notre questionnaire d'enquête, à savoir :

- Thème 1 : Fiche signalétique de la société ;
- Thème2 : Opinion des enquêtés sur l'avènement du SYSCOHADA vis-à-vis de l'organisation comptable et de méthodes d'amortissement ;
- Thème 3 : Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du référentiel comptable OHADA ;
- Thème 4 : Avis sur le passage du PCGC aux normes du SYSCOHADA ;
- Thème 5 : Action et Influence de la profession comptable sur les pratiques comptables ;
- Thème 6 : Avis sur la disponibilité des moyens de contact pour des entretiens ultérieurs.

3.3.2.1. Réponses à la série des questions sur la Fiche signalétique de la Société enquêtée

Comme initialement envisagé, les réponses aux questions du premier thème identifient les éléments caractérisant les sociétés commerciales enquêtées afin de déterminer le profil de chacune d'elles et voir quelle a été son influence sur le niveau d'application du SYSCOHADA au regard de l'objectif de l'image fidèle. Les réponses sont liées à ce que Chapellier (1994, p.103) qualifie des facteurs de contingence structurelle, notamment : la taille, l'âge de l'entreprise, le degré d'informatisation de la gestion et la nature de l'activité.

Ces éléments caractéristiques des profils des sociétés commerciales enquêtées, avaient été étudiés par Lavigne (2000, p.12) qui a montré que la taille des PME, la structure de la propriété et l'endettement constituent des déterminants des pratiques de comptabilité générale.

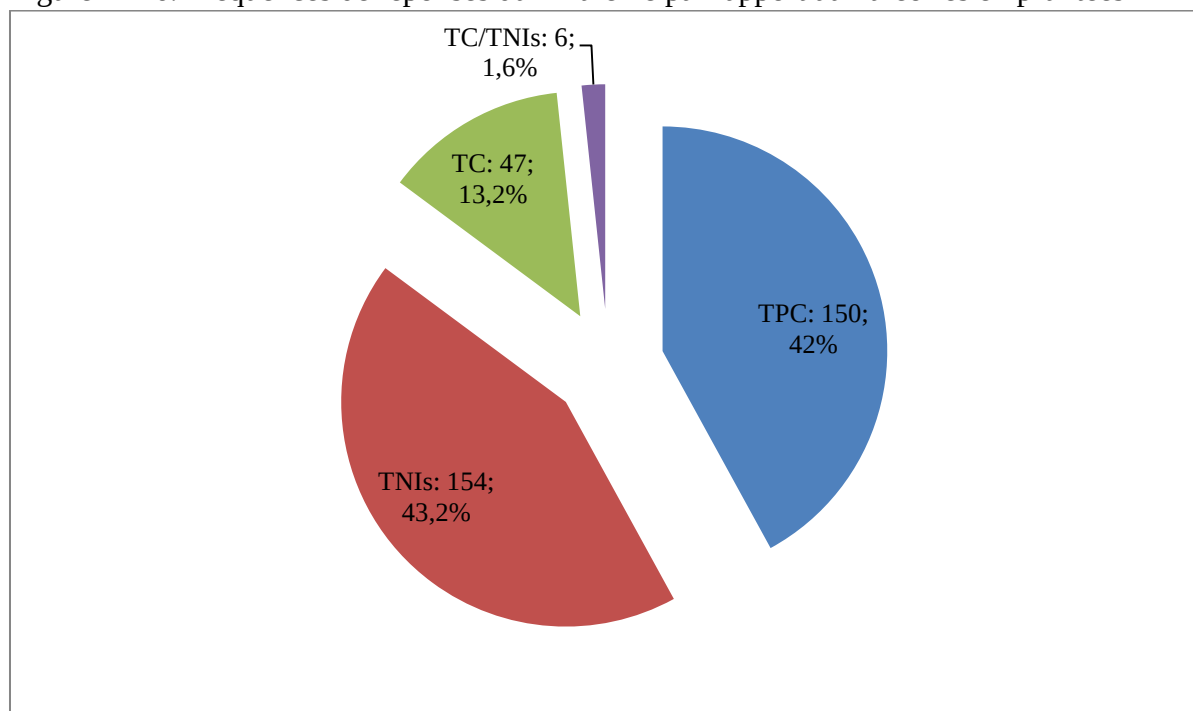
Cette comptabilité dépend selon Lavigne (2002, p.5), des facteurs d'ordre comportemental relatif au profil des acteurs comptables, car en matière de comptabilité, le dirigeant occupe un rôle unique, étant le seul à avoir à la fois une fonction de producteur et d'utilisateur (Lacombe-Saboly M., 1994, p.59) (approche de contingence). En sus de détail en annexe, le tableau ci-après synthétise les réponses des enquêtés dans l'ordre ci-dessous :

Tableau n° 35. Compilation synthétique des réponses aux questions du premier thème relatif à la Fiche signalétique de la société et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC

Questions		Filiation théorique				Total
		TPC	TNIs	TC	TC/TNI	
Poste occupé par le répondant	Nbre	205	31	121	-	357
	% du Total	57,4%	8,7%	33,9%	-	100,0%
Niveau d'études	Nbre	-	284	73	-	357
	% du Total	-	79,6%	20,4	-	100,0%
Expérience professionnelle	Nbre	-	268	89	-	357
	% du Total	-	75,1%	24,9%	-	100,0%
Type de formation	Nbre	-	206	91	60	357
	% du Total	-	57,7%	25,5%	16,8%	100,0%
Caractéristiques de l'organisation comptable	Nbre	338	17	2	-	357
	% du Total	94,7%	4,8%	0,5%	-	100,0%
Forme juridique de la société	Nbre	-	349	8	-	357
	% du Total	-	97,8%	2,2%	-	100,0%
Secteur d'activité	Nbre	-	347	10	-	357
	% du Total	-	97,2%	2,8%	-	100,0%
Effectifs des salariés	Nbre	356	-	1	-	357
	% du Total	99,7%	-	0,3%	-	100,0%
Rémunération incitative	Nbre	302	41	14	-	357
	% du Total	84,6%	11,5%	3,9%	-	100,0%
Tranche de Chiffre d'affaires	Nbre	296	-	61	-	357
	% du Total	82,9%	-	17,1%	-	100,0%
Moyenne	Nbre	150	154	47	6	357
	% du Total	42,0%	43,2%	13,2%	1,6%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Figure n° 16. Fréquences de réponses du 1^{er} thème par rapport aux théories empruntées



Source : À partir de nos données d'enquête.

Les résultats concernant cette série des dix questions du premier thème relatif à la fiche signalétique de la société, montrent que les informants ont fourni des réponses affiliées aux théories empruntées dans la proportion de 43,2% pour la TNIs, 42% pour la TPC, 13.2% pour la TC et 1,6% pour les répondants qui ont émis des avis conciliant la TC et la TNIs.

Par ailleurs, en matière de comptes consolidés et comptes combinés, les répondants ont apporté des points de vue pertinents en montrant que plusieurs autres leviers d'action ou paramètres devant ou non influencer le niveau d'application du SYSCOHADA existent, notamment : les choix en terme de référentiel comptable qui permet d'influencer non seulement le contenu, la nature et les modes de détermination de l'information diffusée, mais aussi, le résultat net consolidé.

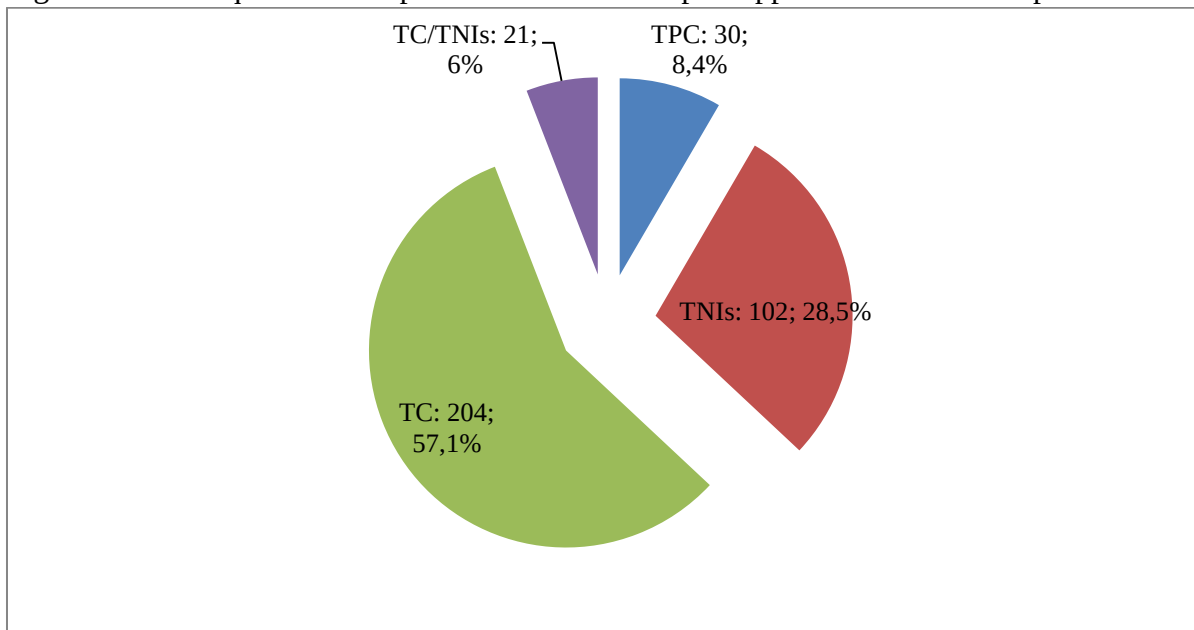
3.3.2.2. Réponses aux questions d'Opinions sur l'avènement du SYSCOHADA au regard de l'organisation comptable et des méthodes d'amortissement

Les réponses à la deuxième série des questions abordent les conventions et pratiques adoptées lors de la première application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo. Elles permettent d'estimer comment ce système a été appliqué et d'identifier les caractéristiques des documents tenus et des opérations comptables effectuées. Les réponses de nos enquêtés étant détaillées dans les tableaux en annexe, leur synthèse est présentée dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 36. Compilation synthétique des réponses aux questions du deuxième thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC

Questions		Filiation théorique				Total
		TPC	TNIs	TC	TC/TNI	
<i>Obligation d'appliquer le SYSCOHADA</i>	Nbre	-	310	14	33	357
	% du Total	-	86,8%	4,0%	9,2%	100,0%
<i>Raisons de mise en application du SYSCOHADA par la société</i>	Nbre	-	228	56	73	357
	% du Total	-	63,9%	15,7%	20,4%	100,0%
<i>Tenue des livres comptables rendus obligatoires par le droit comptable de l'OHADA</i>	Nbre	-	286	71	-	357
	% du Total	-	80,1%	19,9%	-	100,0%
<i>Nécessité de paramétrage des journaux et livres auxiliaires dans l'ordinateur</i>	Nbre	-	-	290	67	357
	% du Total	-	-	81,2%	18,8%	100,0%
<i>Présence de manuel de procédures et organisation comptable</i>	Nbre	-	283	32	42	357
	% du Total	-	79,2%	9,0%	11,8%	100,0%
<i>Tenir compte des exigences du plan des comptes à quatre chiffres</i>	Nbre	-	218	82	57	357
	% du Total	-	61,1%	23,0%	15,9%	100,0%
<i>Modèle des états financiers utilisés</i>	Nbre	274	-	83	-	357
	% du Total	76,8%	-	23,2%	-	100,0%
<i>Méthodes d'amortissement pour les immobilisations</i>	Nbre	-	-	357	-	357
	% du Total	-	-	100%	-	100,0%
<i>Nature des immobilisations</i>	Nbre	-	-	357	-	357
	% du Total	-	-	100%	-	100,0%
<i>Méthodes d'amortissement appliquées pour les immobilisations incorporelles</i>	Nbre	-	-	357	-	357
	% du Total	-	-	100%	-	100,0%
<i>Impacts sur les capitaux propres</i>	Nbre	119	-	238	-	357
	% du Total	33,3%	-	66,7%	-	100,0%
<i>Âge des immobilisations</i>	Nbre	-	-	357	-	357
	% du Total	-	-	100%	-	100,0%
<i>Le coût historique est une méthode risquée compte tenue de l'instabilité de la monnaie congolaise</i>	Nbre	-	-	357	-	357
	% du Total	-	-	100%	-	100,0%
Moyenne	Nbre	30	102	204	21	357
	% du Total	8,4%	28,5%	57,1%	6,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Figure n° 17. Fréquences de réponses du 2^{ème} thème par rapport aux théories empruntées

Source : À partir de nos données d'enquête.

Les résultats concernant la série des treize questions du deuxième thème révèlent les opinions des enquêtés sur l'avènement du SYSCOHADA vis-à-vis de l'organisation comptable et de méthodes d'amortissement. Les réponses données par 204 informants, soit 57,1% des sociétés enquêtées s'affilient à la TC, alors que 102, soit 28,5% s'affilient à la TNIs. La TPC est représentée par les répondants de 30 sociétés, soit 8,4%, tandis que le mimétisme associant la TC et la TNIs est représenté par des répondants issus de 21 sociétés, soit 6,0%. Cette dernière catégorie comprend la plupart de dirigeants sociaux et d'autres acteurs qui, n'ayant pas maîtrisé ni les instructions, moins encore les conventions professionnelles, ont copié chez les sociétés présentant presque les mêmes caractéristiques pour établir leurs états financiers.

3.3.2.3. Réponses à la série des questions du troisième thème : Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du référentiel comptable OHADA

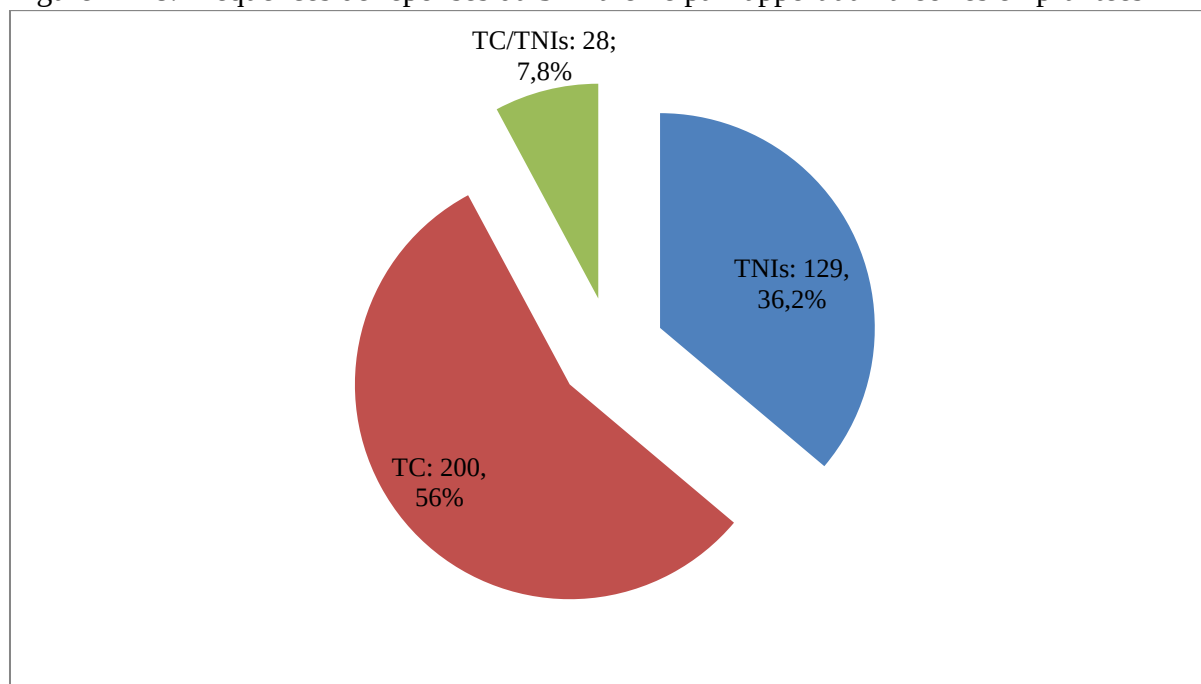
Sans entrer dans le détail mis en annexe, le tableau suivant fournit la synthèse des réponses réservées aux questions du thème donnant les avis des préparateurs des comptes sur les techniques comptables appliquées conformément au SYSCOHADA.

Tableau n° 37. Compilation synthétique des réponses aux questions du troisième thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC.

Questions		Filiation théorique				Total
		TPC	TNIs	TC	TC/TNI	
<i>Participation à l'élaboration des états financiers</i>	Nbre	-	201	23	133	357
	% du Total	-	56,3%	6,4%	37,3%	100,0%
<i>Les dirigeants sont informés par le gouvernement de l'avènement du SYSCOHADA</i>	Nbre	-	293	30	34	357
	% du Total	-	82,1%	8,4%	9,5%	100,0%
<i>Maîtrise des normes et principes du SYSCOHADA par les agents chargés de finances et comptabilité</i>	Nbre	-	-	300	57	357
	% du Total	-	-	84,0%	16,0%	100,0%
<i>Recours à certains procédés comptables permettant de minimiser les retraitements rétrospectifs</i>	Nbre	-	108	249	-	357
	% du Total	-	30,3%	69,7%	-	100,0%
<i>Recours à certains procédés comptables permettant de minimiser l'impact sur les états financiers</i>	Nbre	-	108	249	-	357
	% du Total	-	30,3%	69,7%	-	100,0%
<i>Recours à certains procédés comptables conseillé par le ou les consultants</i>	Nbre	-	108	249	-	357
	% du Total	-	30,3%	69,7%	-	100,0%
<i>Recours à certaines normes comptables conformes aux pratiques du secteur d'activité</i>	Nbre	-	108	249	-	357
	% du Total	-	30,3%	69,7%	-	100,0%
<i>Recours à certaines normes comptables permettant de maintenir les pratiques antérieures</i>	Nbre	-	108	249	-	357
	% du Total	-	30,3%	69,7%	-	100,0%
Moyenne	Nbre	-	129	200	28	357
	% du Total	-	36,2%	56,0%	7,8%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Figure n° 18. Fréquences de réponses du 3^{ème} thème par rapport aux théories empruntées



Source : À partir de nos données d'enquête.

Les résultats concernant la série des huit questions du 3^{ème} thème ci-haut, montrent que les répondants de 200 sociétés, soit 56% ont fourni des réponses affiliées à la TC. La TNIs occupe la deuxième position avec 129 sociétés soit 36,2%, tandis que le mimétisme associant la TC et la TNIs est représentée par 28 sociétés, soit 7,8%. Pas de réponse affiliée à la TPC.

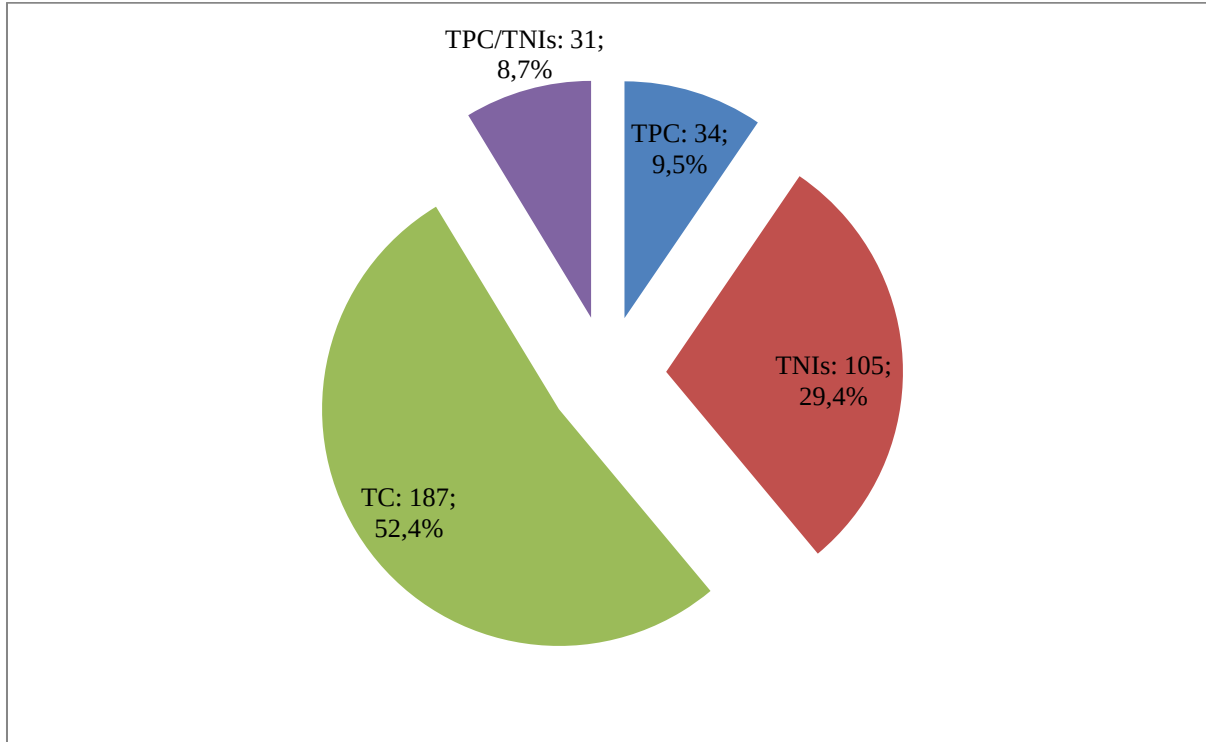
3.3.2.4. Réponses aux questions sur l'avis sur le passage du PCGC aux SYSCOHADA

Les réponses à la série de 8 questions du quatrième thème nous donnent l'avis des répondants sur la transition du PCGC aux normes du SYSCOHADA et ses impacts sur les états financiers au regard de l'objectif de l'image fidèle. Force est d'admettre que les éléments de la problématique liée à la mise en œuvre du SYSCOHADA est multi-faces car en ce qui concerne notre pays, la RD Congo, il ne s'agit pas seulement d'une révolution comptable, comme pensent généralement les spécialistes (et à juste titre), mais d'une véritable lame de fond qui a chamboulé tout le paysage comptable des entreprises tant publiques que privées. Le terme de "*lame de fond*" précise que le changement est carrément délicat, comme nous le montrent les résultats de cette thèse. Il ne s'agit donc nullement d'une adaptation cosmétique du modèle comptable congolais, mais d'un basculement du PCGC au système comptable de l'OHADA, ce que nous essayons d'expliquer en interprétant les réponses synthétisées dans le tableau ci-dessous :

Tableau n° 38. Compilation synthétique des réponses aux quatorze questions du quatrième thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC

Questions		Filiation théorique				Total
		TPC	TNIs	TC	TPC/TNI ou TC/TNI	
Respect des étapes de mise en vigueur du SYSCOHADA	Nbre	-	231	38	88	357
	% du Total	-	64,7%	10,6%	24,6%	100,0%
Obligation du Gouvernement de tenir la comptabilité de l'exercice 2013 en PGCC et en SYSCOHADA pour obtenir un bilan d'ouverture pour l'exercice comptable 2014 en OHADA	Nbre	-	229	42	86	357
	% du Total	-	64,1%	11,8%	24,1%	100,0%
Le passage au référentiel comptable OHADA est-il :	Nbre	-	-	357	-	357
	% du Total	-	-	100,0%	-	100,0%
Influence du changement de référentiel sur les pratiques comptables	Nbre	-	249	95	13	357
	% du Total	-	69,8%	26,6%	3,6%	100,0%
Respect de la préparation et du retraitement comptables pour le processus et dates de basculement du PCGC au SYSCOHADA pour les comptes personnels en 2014	Nbre	-	171	186	-	357
	% du Total	-	47,9%	52,1%	-	100,0%
Respect de la préparation et du retraitement comptables pour le processus et dates de basculement du PCGC au SYSCOHADA pour les comptes consolidés et combinés en 2015	Nbre	-	25	332	-	357
	% du Total	-	7,0%	93,0%	-	100,0%
Qualité des comptes et états financiers présentés selon le SYSCOHADA	Nbre	-	208	149	-	357
	% du Total	-	58,3%	41,7%	-	100,0%
Problèmes pratiques lors du passage du PCGC au SYSCOHADA	Nbre	-	-	320	37	357
	% du Total	-	-	89,6%	10,4%	100,0%
Quelques-uns des problèmes rencontrés en rapport avec les aspects comptables et de gestion :	Nbre	72	-	195	90	357
	% du Total	20,2%	-	54,6%	25,2%	100,0%
Autres aspects comptables difficiles à appliquer	Nbre	-	-	357	-	357
	% du Total	-	-	100,0%	-	100,0%
La cause de cette problématique	Nbre	-	209	63	85	357
	% du Total	-	58,5%	17,6%	23,8%	100,0%
Moyens pour contourner les problèmes susceptibles de compromettre la qualité de régularité et de fiabilité des états financiers	Nbre	-	156	167	34	357
	% du Total	-	43,7%	46,8%	9,5%	100,0%
Société cotée sur une ou plusieurs bourses étrangères et/ou sur les marchés des capitaux africains	Nbre	288	-	69	-	357
	% du Total	80,7%	-	19,3%	-	100,0%
Les marchés ou bourses sur lesquels opère la société	Nbre	114	-	243	-	357
	% du Total	31,9%	-	68,9%	-	100,0%
Moyenne	Nbre	34	105	187	31	357
	% du Total	9,5%	29,4%	52,4%	8,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Figure n° 19. Fréquences de réponses du 4^{ème} thème par rapport aux théories empruntées

Source : À partir de nos données d'enquête.

La figure ci-haut montre que 187 sociétés, soit 52,4% de nos informants ont fourni des réponses affiliées à la TC. La TNIs occupe la 2^{ème} position avec 105 sociétés, soit 29,4%, tandis que la TPC est représentée par 35 sociétés, soit 9,5%, alors que l'association de la TPC/TNI liée au contexte actuel, et le mimétisme associant la TC/TNIs présentent 31 sociétés commerciales, soit 8,7%.

3.3.2.5. Réponses concernant l'Action et l'influence de la profession comptable sur les pratiques comptables

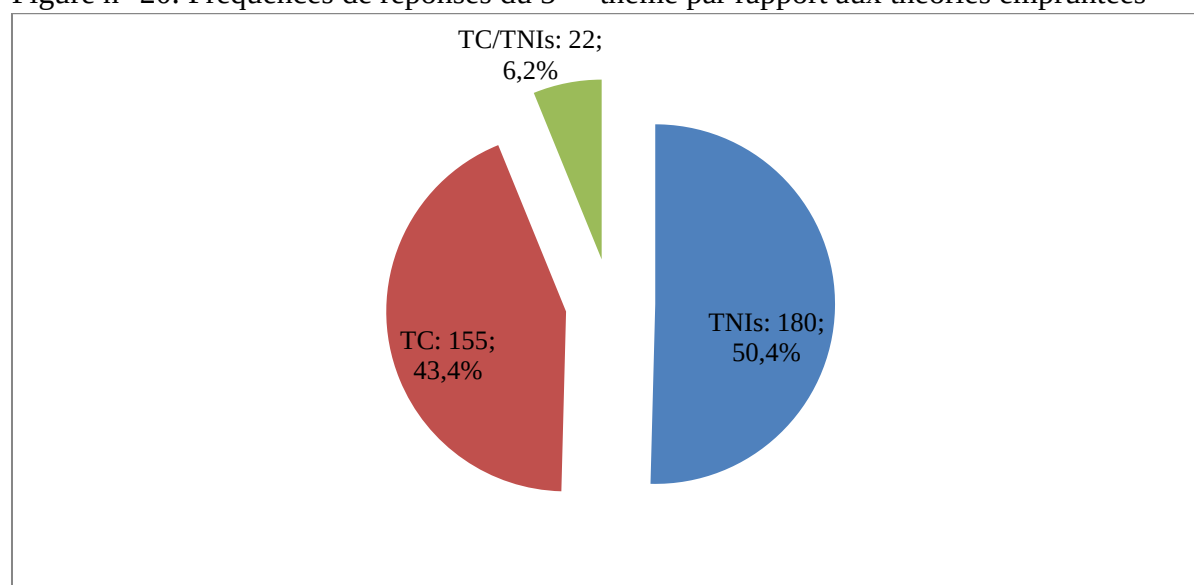
Les réponses données aux questions du cinquième thème sont consacrées à l'action et influence de la profession comptable sur les pratiques comptables lors de la transition du PCGC vers le SYSCOHADA., telles que présentées dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 39. Compilation des réponses aux questions du cinquième thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC

Questions		Filiation théorique				Total
		TPC	TNIs	TC	TC/TNI	
<i>Procédure pour élaborer les états financiers de l'exercice 2014 en SYSCOHADA</i>	Nbre	-	232	121	4	357
	% du Total	-	65,0%	33,9%	1,1%	100,0%
<i>Procédure pour élaborer vos états financiers consolidés ou combinés de l'exercice 2015 en SYSCOHADA</i>	Nbre	-	230	123	4	357
	% du Total	-	64,4%	34,5%	1,1%	100,0%
<i>Différence remarquable entre le résultat net de l'exercice 2014 par rapport à ce qu'il serait avec le PCGC</i>	Nbre	-	222	135	-	357
	% du Total	-	62,2%	37,8	-	100,0%
<i>Différence entre les deux systèmes (SYSCOHADA et PCGC)</i>	Nbre	-	91	266	-	357
	% du Total	-	25,5%	74,5%	-	100,0%
<i>Appréciation ou point de vue par rapport au nouveau référentiel du SYSCOHADA</i>	Nbre	-	158	199	-	357
	% du Total	-	44,3%	55,7%	-	100,0%
<i>L'application des normes et principes du SYSCOHADA a-t-il amélioré l'information financière contenue dans les états financiers</i>	Nbre	-	140	217	-	357
	% du Total	-	39,2%	60,8%	-	100,0%
<i>Existence des propositions et/ou recommandations pour renforcer les mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA</i>	Nbre	-	304	53	-	357
	% du Total	-	85,2%	14,8%	-	100,0%
<i>Quelques propositions pour renforcer les mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA</i>	Nbre	-	145	212	-	357
	% du Total	-	40,6%	59,4%	-	100,0%
<i>Poids des consultants dans l'élaboration des états financiers</i>	Nbre	-	260	97	-	357
	% du Total	-	72,8%	27,2%	-	100,0%
<i>Participation à des réunions d'association pour échange d'expériences et renforcement des capacités</i>	Nbre	-	247	110	-	357
	% du Total	-	69,2%	30,8%	-	100,0%
<i>Fréquence de participation à des réunions</i>	Nbre	-	246	111	-	357
	% du Total	-	68,9%	31,1%	-	100,0%
<i>Participation à des réunions d'institutions comptables</i>	Nbre	-	209	148	-	357
	% du Total	-	58,5%	41,5%	-	100,0%
<i>Contacts avec d'autres sociétés du secteur pour définir les modalités d'interprétation et d'application du SYSCOHADA</i>	Nbre	-	41	182	134	357
	% du Total	-	11,5%	51,0%	37,5%	100,0%
<i>Veille comptable</i>	Nbre	-	-	191	166	357
	% du Total	-	-	53,5%	46,5%	100,0%
Moyenne	Nbre	-	180	155	22	357
	% du Total	-	50,4%	43,4%	6,2%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Figure n° 20. Fréquences de réponses du 5^{ème} thème par rapport aux théories empruntées



Source : À partir de nos données d'enquête.

Les résultats de la série des quatorze questions du cinquième thème, montrent que les réponses des informants de 180 sociétés s'affilient à la TNIs, soit 50,4%. La TC occupe la deuxième position avec 155 sociétés, soit 43,4%. Le mimétisme associant la TC et la TNIs est représentée par 22 sociétés, soit à 6,2% pour les répondants qui, n'ayant pas maîtrisé ni les instructions ni les conventions professionnelles ont copié chez les sociétés présentant presque les mêmes caractéristiques, rien que pour échapper aux pénalités prévues par l'administration publique en cas de défaillance de déclaration, etc. La TPC n'est pas représentée comme pour dire qu'il s'agit d'une profession libérale et indépendante qui n'a subi ni l'influence des dirigeants sociaux ni celle des acteurs politiques lors de la phase de transition du PCGC vers le SYSCOHADA.

3.3.2.6. Réponses concernant l'Avis sur la disponibilité de moyens de contact pour des entretiens ultérieurs

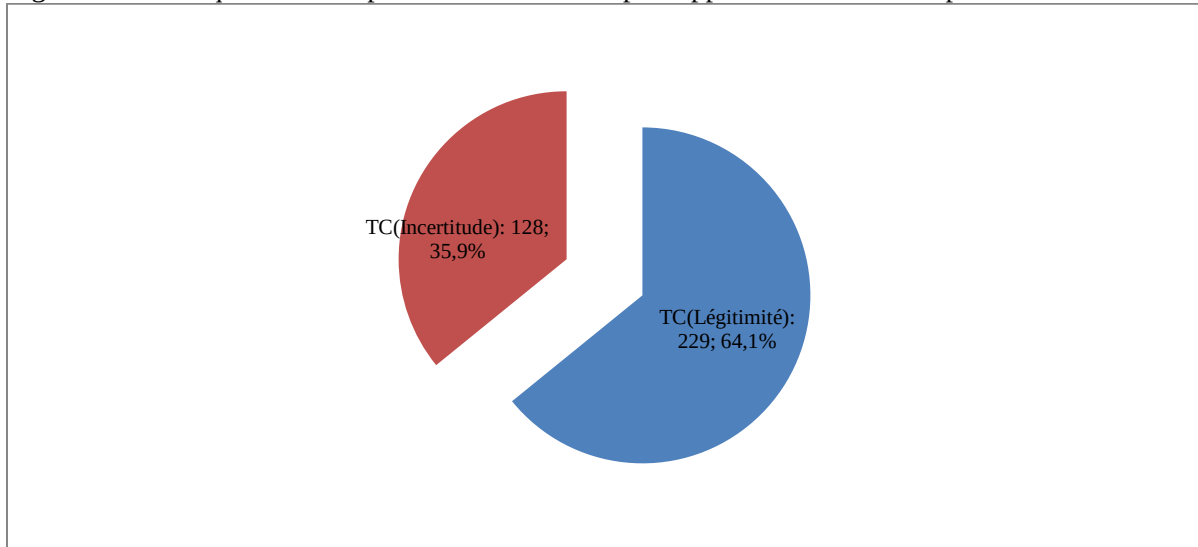
Les réponses à l'unique question du sixième thème nous donnent l'idée sur la prédisposition de l'enquêté, à vouloir obtenir les conclusions de nos enquêtes et si possible intervenir lors de l'entretien pour compléter, valider ou clarifier certaines zones d'ombre en lien avec les questions et réponses. Les réponses de nos enquêtés sont synthétisées dans le tableau suivant :

Tableau n° 40. Disponibilité de contact téléphonique et/ou électronique

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	229	0	229
		% du Total	64,1%	,0%	64,1%
	Non	Nbre	0	36	36
		% du Total	,0%	10,1%	10,1%
	Prochainement	Nbre	0	58	58
		% du Total	,0%	16,2%	16,2%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	34	34
		% du Total	,0%	9,5%	9,5%
	Total	Nbre	229	128	357
		% du Total	64,1%	35,9%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Figure n° 21. Fréquences de réponses du 6^{ème} thème par rapport aux théories empruntées



Source : À partir de nos données d'enquête.

Ce dernier thème à caractère incitatif, a consisté au recueil des avis des répondants sur leur choix de vouloir partager avec nous, les résultats de l'enquête et éventuellement apporter des recommandations quant à leur impression sur la façon dont nous avons approfondi l'analyse de données et leur intérêt dans la vie professionnelle. C'est grâce aux numéros de contacts des informants que nous avons pu réaliser l'entretien semi-directif pour valider nos résultats.

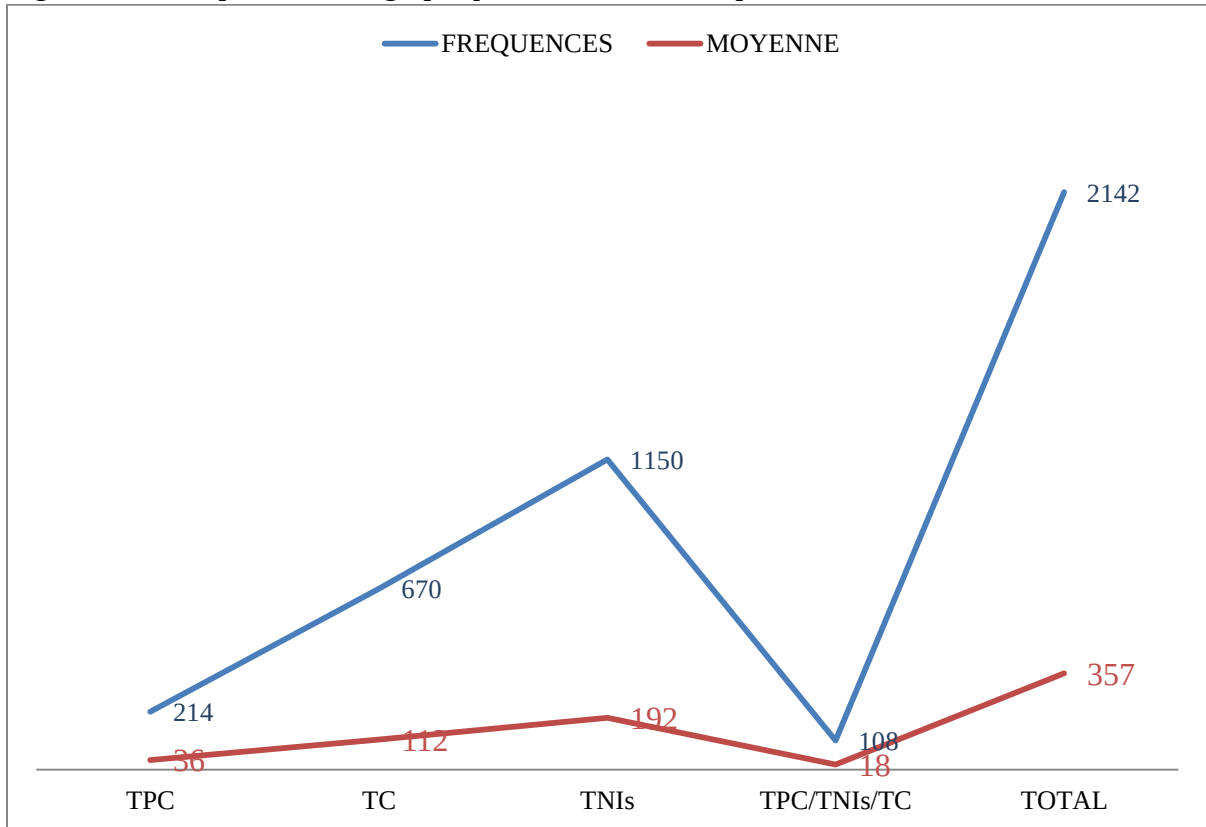
De par les réponses issues de nos informants, nos résultats se récapitulent dans le tableau synthèse ci-dessous.

Tableau n° 41. Récapitulatif des résultats d'enquête au regard de leurs filiations théoriques

Ord	Questions de recherche	Hypothèses de recherche	Théories	Fréq	Moy	Prob	%	Décision
1.	Qu'en est-il des dispositifs du SYSCOHADA, tels qu'appliqués par les Sociétés commerciales de la RD Congo au regard de l'objectif de l'image fidèle ?	Les dispositifs du SYSCOHADA tels qu'appliqués par les Sociétés commerciales de la RD Congo ne garantissent pas l'image fidèle de leurs patrimoines, leurs résultats et leurs situations financières. Les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre guidés par des motivations managériales, produisent des chiffres comptables visant à gérer les transferts de richesses, prétendant que la réglementation comptable légale est dictée par les objectifs des hommes politiques.	TPC	214	35,7	0,10	10	H1 Acceptée
2.	Quelles sont les normes mises en œuvre au niveau national tout comme au niveau des Sociétés commerciales, pour donner aux dispositifs du SYSCOHADA leur primauté sur les textes nationaux et donner à leur application le vrai pouvoir coercitif ?	Certaines normes ont été mises en œuvre au niveau national, tout comme au niveau des corporations d'entreprises et des professionnels du chiffre, mais elles n'ont pas suffi pour donner aux dispositifs du SYSCOHADA, leur primauté sur les textes nationaux, ni à leur application le vrai pouvoir coercitif. Les dirigeants sociaux et les comptables profitent des options et des vides existants dans les normes comptables convenues par le législateur, pour faire dire aux chiffres ce qu'ils souhaitent et non ce qui est sincère, régulier et fiable.	TC	670	111,7	0,31	31	H2 Acceptée
3.	Y a-t-il des pistes des solutions légales et managériales pouvant constituer le gage de la restauration de l'image fidèle des Sociétés commerciales de la RD Congo ?	Les pistes de solutions légales et managériales de durcissement de l'application des dispositifs du SYSCOHADA peuvent constituer le gage de la restauration de l'image fidèle des patrimoines, des résultats et des situations financières des Sociétés commerciales assujetties à la mise en place de la comptabilité régulière. Sa tenue régulière sera suivie et contrôlée par les institutions habilitées (Gouvernement et institutions publiques (CPCC et DGI) et privées (Experts comptables agréés, Auditeurs, Commissaires aux comptes, etc.).	TNIs	1150	191,7	0,54	54	H3 Acceptée
		Réponses qui confondent les 3 hypothèses	TPC/TC/ TNIs	108	18,0	0,05	5	Rejetée
	Totaux			2142	357	1	100	

Source : Nos données d'enquête.

Figure n° 22. Représentation graphique des données récapitulées



Source : À partir de nos données d'enquête.

À la lecture de ce graphique qui représente les données issues du tableau ci-avant, nous dégageons quatre situations :

- 1) Chacune des trois théories empruntées a des fréquences non négligeables, s'il faut les comparer à la marge d'erreur de 5% généralement acceptée dans les sciences sociales (humaines) (Dépelteau F., 2000, p.215).
- 2) En conséquence, toutes les trois théories ont relativement permis d'étudier et d'interpréter l'image fidèle dans les Sociétés commerciales de la RD Congo, à partir des vérifications empiriques au regard du SYSCOHADA (facteurs politico-contractuels, conventionnels et institutionnels qui l'influencent), car leurs pourcentages sont au-delà de la marge d'erreur de 5% (TPC : 10%, TC : 31% et TNIs : 54%).
- 3) La tendance penche beaucoup plus vers la TNIs, comme pour dire que la plupart des sociétés commerciales ont mis en application le SYSCOHADA, par contraintes, car elles ont été imposées par les institutions établies pour la cause, et donc par la peur de sanctions et pénalités.
- 4) Un nombre quelque peu négligeable de sociétés (5%) ont eu de la peine à répondre à certaines questions, ce qui a causé une confusion entre les filiations de leurs réponses aux théories spécifiques que nous avons empruntées.

De ce qui précède, nous pouvons considérer, en lisant les chiffres, ce qui suit :

- En moyenne 36 sociétés commerciales, soit 10 % établissent les états financiers reflétant l'image dénaturée parce qu'elles ont des contrats qui leur imposent les limites dans lesquelles les états financiers doivent être présentés. Les dirigeants sociaux manipulent les données comptables dans les limites des options ouvertes par les normes comptables et les vides qui y existent. Sinon les formulaires officiels prévus par le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo ne seraient pas remplis exactement entre Actif et Passif (Bilan), Produits et Charges (Compte de résultat) et entre Ressources de financement et Emplois à financer (TAFIRE), complétés par l'État annexé.
- En moyenne 112 sociétés commerciales, soit 31% ont adopté des conventions favorables à la prospérité de leurs affaires, tout en maintenant les pratiques antérieures, en vue de la préparation des informations financières contenues dans les états financiers et autres documents de gestion mis à la disposition des parties prenantes et des autres utilisateurs des informations comptables. Parmi ces sociétés, certaines ont adopté des comportements mimétiques. Bien d'autres n'ont fait qu'adapter leurs situations comptables de l'exercice, à celles auxquelles elles étaient déjà habituées pourvu qu'elles atteignent l'égalité de calculs entre les postes des états financiers, tels qu'exigés en fonction de volume des chiffres d'affaires, en vertu de l'article 13 de l'AUOHCE, tel que révisé par l'AUDCIF. Tout cela, sous réserve des options 1⁸ et 2⁹ se rapportant aux méthodes de conversion des expressions monétaires des Actes uniformes en francs congolais (Masamba R. et al., 2009, pp.26-28) et d'autres agrégats d'exploitation courante.
- En moyenne 194 sociétés commerciales, soit 54 %, ont subi des pressions institutionnelles auxquelles elles devaient s'adapter. Par conséquent les informations comptables qu'elles ont publiées, dépendaient des stratégies adoptées pour contourner ces paramètres (pressions) et non pour viser à atteindre l'objectif de l'image fidèle.
- En fin, en moyenne 18 sociétés commerciales, soit 5% n'ont pas du tout compris l'enjeu. Evoluant dans un environnement obstrué par l'incertitude et le mimétisme, elles ont produit des états financiers calqués sur les modèles d'autres sociétés du secteur, ne fût-ce

⁸ **Option 1** : conversion des expressions monétaires en francs congolais en application des divers textes relatifs à la monnaie et à la politique monétaire au taux légal applicable à la date d'entrée en vigueur en RDC de chacun des Actes uniformes. Cette conversion sera soumise à autorisation de la Banque Centrale du Congo en sa qualité d'autorité monétaire conformément à la Loi n°005-2002 du 7 mai 2002 relative à la constitution, à l'organisation et au fonctionnement de la Banque Centrale du Congo. Cette dernière publiera par voie de règlement ou de circulaire, le taux de change du Franc CFA en Franc congolais à la date d'entrée en vigueur de chacun des Actes uniformes en RDC. Une révision annuelle toujours par voie de règlement ou de circulaire de la Banque Centrale, sera ensuite opérée.

⁹ **Option 2** : conversion des unités monétaires en Franc congolais à la date de chaque acte juridique et de la mise en œuvre de chacune des dispositions de droit OHADA concernées. Une loi pourrait ainsi être adoptée qui indiquerait pour chacune des expressions monétaires du droit OHADA qu'elle correspond à l'équivalent en Franc congolais de la somme en Franc CFA, « au jour du paiement » ou, « au jour de l'acte » ou encore « au jour de l'exécution du jugement », étant précisé que la Banque Centrale publie chaque jour ledit taux.

que pour se conformer à l'obligation du Gouvernement qui a assujéti toute entreprise à l'application du SYSCOHADA à partir du 1^{er} janvier 2014, pour les comptes personnels de sociétés et à partir du 1^{er} janvier 2015 pour les comptes consolidés et combinés, en vertu de l'article 9 du Traité OHADA.

3.4. Analyse et discussions sur les principales causes explicatives des faits

Après le traitement des données empiriques et celles des enquêtes par questionnaire et par entretien semi-directif, nous avons préféré analyser les principales causes qui expliquent le défaut de l'image donnée par les états financiers des sociétés commerciales qui ont appliqué le SYSCOHADA au cours des années 2014 à 2016 en RD Congo. Cet exercice a été systématiquement fait, en analysant les volumes des agrégats fiscaux publiés par la DGI, d'une part, et à interpréter les réponses fournies par les informants aux six séries de questions d'enquête, d'autre part. Ceci nous a permis de prendre position par rapport à la question de départ, à l'aide de la confrontation des données empiriques et des réponses des informants avec les hypothèses et les théories mobilisées dans notre recherche.

3.4.1. Analyse sur les états financiers et les réponses au questionnaire d'enquête

Cette analyse touche les aspects fiscaux, les structures organisationnelles et administratives des sociétés commerciales, leur organisation comptable, le niveau d'appropriation du nouveau référentiel comptable et l'influence des professionnels du chiffre sur sa mise en application et l'information publiée par rapport à l'objectif de l'image fidèle, avant de recueillir l'avis des informants sur leur disponibilité à pouvoir être recontactés pour d'éventuels entretiens complémentaires.

3.4.1.1. La baisse des Chiffres d'affaires, Bénéfices et Impôts et taxes de 2013 à 2016.

Les états financiers et autres documents de gestion analysés ont été formellement bien tenus. Cependant, en observant la baisse de volumes des chiffres d'affaires et des bénéfices, ainsi que des résultats déclarés et des recettes fiscales réalisées par la DGI au niveau national, entre 2013 et 2016, nous avons remarqué que leurs contenus n'étaient pas fiables. Cela a été attribué à l'absence de mesures de durcissement de l'application des dispositifs du SYSCOHADA pour amener les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre à pouvoir établir des états financiers donnant l'image fidèle. Cette absence de mesures et stratégies coercitives et d'encadrement des opérateurs économiques, combinée avec la pression fiscale

constituent les causes majeures qui ont impacté négativement la performance des recettes fiscales en RD Congo, au cours des exercices fiscaux 2014 à 2016.

En reprochant la pression fiscale, nous épinglons sa part dans le PIB qui était de 9,9%, voire 11,3% si l'on intègre les recettes non fiscales collectées) (Banque mondiale, 2017). Certes que cette pression fiscale est inférieure à celle de quelques autres pays de la région de l'Afrique subsaharienne, mais l'étude concernant la pression fiscale sur les entreprises de taille moyenne, menée en novembre 2016. La RD Congo est à la 42^{ème} position avec un taux de 54.6% sur les 53 pays enquêtés. Parmi ces pays, le Lesotho a le meilleur taux (13,6%) et les Iles de Comores a le pire de taux (216,7%) (Pricewaterhouse et Banque Mondiale, 2016).

Dans les conditions de la RD Congo, ce pourcentage ne contredit pas la comparaison des indicateurs fixés par *Doing Business* (ratios d'impôt et taxes sur les bénéfices) selon lesquels les investisseurs en RD Congo subissent une forte pression fiscale par rapport à certains des pays africains, suite à la multiplicité des services percepteurs (DGI, DGDA, DGRAD, Directions des recettes provinciales, Ministère de l'Économie nationale, Cours et Tribunaux, INSS, INPP, ANR,...) qui exacerbent les tracasseries à l'endroit des opérateurs économiques.

Compte tenu de ce comportement non incitatif à l'investissement privé au pays, les sociétés commerciales, surtout les PME et les Très petites entreprises (TPE) de l'informel ont difficile à sortir de la clandestinité et à renoncer à la fraude fiscale. À en croire, l'analyse faite par la FEC au cours du Forum national sur la réforme du Système fiscal en RD Congo, en Septembre 2017, a montré que sur un bénéfice net avant impôt de 100, toutes choses restants égales par ailleurs, seuls 52% de bénéfices reviennent aux actionnaires/associés, dans la mesure où les prévisions faites en fonction de la réalité de l'environnement socioéconomique et institutionnel congolais impose le schéma ci-après (FEC, 2017, p.7) :

Tableau n° 42. Affectation du Revenu net avant impôt de 100 en situation de la RD Congo

N°	Rubriques concernées	Part d'impôt dans le bénéfice net
	Revenu net avant impôt	100
1	Impôt sur le bénéfice (35%)	35
2	Impôt mobilier (20%)	13
3	Revenu à distribuer	52

Source : Notre emprunt à la FEC, (2017, p.7).

En bref, la multiplicité d'impôts et taxes à supporter par les opérateurs économiques constitue encore une preuve éloquente de la barrière créée par la fiscalité pour l'attraction des investissements. Et selon le Rapport *Doing Business*, le ratio de l'impôt sur les bénéfices bruts en RD Congo était en 2010 de 272,9% contre 1,6% en Corée, ce qui poussé Jin Gyu Park (2011) à conclure que faire les affaires en RD Congo est une chose impossible.

3.4.1.2. Les aspects structurels et organisationnels de la société commerciale enquêtée

Pour cette première série, le pourcentage des réponses affiliées à la TNIs (43.2%) montre que la plupart des sociétés enquêtées sont du secteur formel, bien que diversifié ; qui emploient des dirigeants instruits (universitaires avec expérience et formation relativement requises), constituées sous les formes juridiques des sociétés prévues par l'AUSCGIÉ. Les réponses en liaison avec la TPC (42,0%) concernent les répondants qui sont, pour la plupart des dirigeants sociaux guidés par des incitations contractuelles dans les sociétés de tailles et effectifs diversifiés (grandes, moyennes et petites entreprises, voire les très petites entreprises) présentant des caractéristiques de l'organisation comptable appropriées. Ces sociétés sont assujetties à la production des états financiers en fonction de leur volume de chiffre d'affaires, dans le respect de dispositions des articles 11 et 13 de l'AUOHCE, à savoir les états financiers du système normal, les états financiers du système allégé et les états financiers du système minimal de trésorerie.

Comme les résultats liés à la TNIs et à la TPC laissent voir qu'il y a prétention à la collusion d'intérêts entre les pouvoirs publics et les professions comptables, la complexification de la réglementation permet d'accroître la demande (en quantité et en expertise) de leurs services. De manière particulière, les résultats affiliés à la TPC appuient Belkaoui (1992, p.156) qui dit que : « *la TPC est fondée sur le postulat que les dirigeants, les actionnaires, les régulateurs et les hommes politiques sont rationnels et par conséquent, ils tentent de maximiser leur utilité ; celle-ci étant directement liée à leur rémunération et donc à leur richesse* » (taille et chiffre d'affaires).

À cela, l'application du SYSCOHADA a été influencée par 3 facteurs assimilables à la TPC :

- D'abord, le comportement des acteurs jouant un rôle en matière comptable ; c'est-à-dire les dirigeants sociaux ainsi que les investisseurs (actionnaires ou associés) voire les créanciers et les professionnels du chiffre.
- Ensuite, le comportement des acteurs, reposant sur une conception contractualiste de l'entreprise, étant donné que « *l'entreprise est un nœud de contrats conclus entre*

différentes parties prenantes afin de réduire leurs divergences d'intérêts et que ces différentes parties (actionnaires/associés, créanciers, managers, ...) cherchent à maximiser les revenus qu'ils tirent de l'entreprise ». Il existe tout de même une opposition forte entre les managers (qui disposent de la maîtrise de la comptabilité) et les autres parties prenantes (qui n'ont pas la maîtrise de la comptabilité).

- Enfin, l'influence de la taille, appelée également hypothèse des coûts politiques, qui découle de la thèse de l'école '*Public choice*' et plus précisément de Posner (1974, pp.335-358), dans le sens où beaucoup de dirigeants sociaux considèrent que l'avènement du SYSCOHADA est l'œuvre des hommes politiques qui visent à contrôler leurs richesses, de par leur visibilité.

De ce qui précède, dire que *l'image donnée* par les états financiers élaborés, conformément aux normes et principes du SYSCOHADA ait été *fidèle*, c'est quelque part, minimiser le soubassement opportuniste des preneurs de décisions (*Gouvernement, hommes politiques et groupes de pressions*) avec leurs influences sur les sociétés commerciales pour lesquelles, comme le disent Barthes De Ruyter et al., (1992, pp.31-35), les actionnaires/associés, les dirigeants sociaux, les créanciers, etc. ajustent à leur tour, leurs comptabilités en fonction de ces preneurs de décisions.

Cette prise de position de notre part corrobore le propos de Jeanjean (2002, p.24), selon lequel : « *les entreprises les plus visibles sur le marché politique (en raison de leur comportement ou de leur rentabilité) ont intérêt à éviter de publier des résultats trop importants dans la mesure où cela légitimerait l'imposition de coûts politiques* ». Il en va de même de l'hypothèse de Watts et Zimmerman (1986, p.235) selon laquelle : « *Ceteris paribus, plus une firme est grande et plus elle aura tendance à choisir des méthodes comptables qui diffèrent la sécrétion du résultat vers les périodes futures* ».

Ce qui précède on ne peut pas faire ignorer que les chiffres comptables dépendent des méthodes comptables retenues et que le SYSCOHADA laisse une possibilité de choix des méthodes comptables (TC), dont certains dirigeants profitent pour manipuler les informations comptables, dépendamment des contrats d'agence qui les lient à leurs sociétés (...) (Raffournier B., 1990, p.139) (TPC), de par leurs connaissances acquises par l'expérience, ... (Chabrak N., 2000, p.4) (TNIs), en adoptant les méthodes d'amortissement et d'évaluation qui intéressent leurs sociétés (Conseil des Ministres de l'UÉMOA, 2006, p.8) (TC).

3.4.1.3.L'Opinion des enquêtés sur l'avènement du SYSCOHADA au regard de l'organisation comptable et de méthodes d'amortissement

Concernant cette série de réponses, les pourcentages liés aux TC et TNIs sont prépondérants. Ce qu'il y a lieu de considérer la mise en application du SYSCOHADA comme une émanation des institutions politiques visant l'uniformité des dispositifs qui renseignent sur les affaires commerciales en RD Congo et de manière pratique avec l'institution du RCCM, des livres comptables obligatoires, des états financiers donnant l'image fidèle, des méthodes d'amortissement recommandées par le SYSCOHADA, du Guichet unique, du Tribunal de commerce, etc. (TC/TNIs). L'hypothèse des coûts politiques est en général testée en étudiant la corrélation entre la taille, saisie au travers *l'Actif total* et *l'Allure du Résultat*, le *Niveau de taxation* n'étant qu'un des aspects des coûts politiques (TPC).

Ainsi, les réponses affiliées à la TPC mesurent les coûts politiques par la taille, en supposant que les grandes entreprises soient plus imposées que les plus petites qui sont assujetties au Système minimal de trésorerie ; même si le lien positif entre imposition et taille ne soit toujours prouvé : *la taille pouvant représenter bien d'autres concepts que les coûts politiques*. Dans cet ordre d'idées, ce pourrait être par exemple la compétence managériale (une firme est « grande » car elle est bien dirigée) ou l'avantage concurrentiel : fait qui a été confirmé par Bujaki et Richardson (1997, pp.1-27) dans leur revue des travaux utilisant la taille comme indicateur permettant de nombreux concepts : (richesse de l'information à traiter, rendement attendu, coût de production de l'information, ...).

Il y a aussi la mesure du total de l'Actif qui est tributaire des modes d'évaluations comptables (coûts historiques) qui sont problématiques, lorsqu'il s'agit d'évaluer les actifs financiers (Marteau D. et al., 2010, pp.27-29), des stratégies de financement (les biens à disposition de l'entreprise grâce au crédit-bail) et de développement (sous-traitance, impartition, ...) (J.O. RDC, 2012, p.1138). Y est aussi assimilée, la gestion des charges à étaler qui occasionne une pratique hétérogène en tant qu'élément de la politique comptable pour les sociétés qui veulent pratiquer le lissage de résultat, maximiser le bénéfice, minimiser les pertes publiées ou encore les résultats imposables (Rossignol J.-L., 2001, p.6). Toutefois, on s'en tient à ce que Watts et Zimmerman (1978, p.61) utilisent la taille comme indicateur de la visibilité politique de la firme (« *size is a proxy for political attention* »), or, comme le dit Jeanjean (2002, p.30), il est difficile d'établir une équivalence entre les coûts politiques et la visibilité politique.

Ainsi, les réponses susvisées font état d'une symbiose des trois théories empruntées et nous amènent au constat selon lequel : *« l'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo a difficilement conduit à la production des états financiers reflétant l'image fidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière, étant donné qu'elle était consécutive des mesures formelles (TNIs : Iso-normatif), auxquelles les sociétés commerciales ont de gré ou de force été assujetties (TNIs : Iso-coercitif) pour permettre d'afficher leurs images selon la taille (TPC) et la permanence des méthodes (TC) permettant d'apprécier leurs richesses (TPC). »*

3.4.1.4.L'Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du SYSCOHADA

La TC est plus représentée que la TNIs, parce qu'il y a eu, au-delà du maintien de certaines pratiques habituelles (Résistance pour maintenir les conventions antérieures), un manque de connaissance avérée de la part de certains dirigeants sociaux et de professionnels du chiffre qui n'ont pas suffisamment été préparés au basculement du PCGC vers le SYSCOHADA (Incertitude). Ceci s'explique par le problème de comptabilisation des innovations et des cas spécifiques qui rendent plus complexe la production des états financiers OHADA, par rapport aux états financiers du PCGC appliqué en RD Congo depuis 1976 jusqu'en 2013.

Cette incertitude a eu pour effet, le recours à l'imitation de ce que les autres sociétés ou corporations des professionnels du chiffre ont fait (TC/TNI : Mimétisme) afin de se conformer aux mesures du Ministère des Finances qui a exigé la présentation des états financiers conformes aux normes du SYSCOHADA à partir de janvier 2014 pour les comptes personnels de sociétés et à partir de janvier 2015 pour les états financiers consolidés et combinés (TC/TNIs : Iso-coercitif).

Tout de même, certains répondants ont reconnu le bien-fondé de la mise en application du droit OHADA, particulièrement du SYSCOHADA pour l'intégration économique qu'il favorise dans les Etats parties. C'est pourquoi, il y a lieu de mentionner la légitimité et l'isomorphisme coercitif pour les sociétés qui ont fait référence aux institutions et professions comptables, d'une part, et aux pressions coercitives qu'elles ont voulu contourner, ainsi qu'à la légitimité et à l'isomorphisme normatif afin de légitimer leur position au sein de la communauté professionnelle, d'autre part.

De ce qui précède, nous estimons que *les états financiers publiés par les sociétés commerciales de la RD Congo au cours des exercices comptables 2014, 2015 et 2016 n'ont*

pas du tout reflété l'image fidèle, parce qu'ils ont été élaborés dans des contextes de basculement recommandé par le Gouvernement, de manière obligatoire (coercitive), sur une courte période d'apprentissage et d'imitation dans un contexte d'incertitude. Cet état de choses est réputé avoir conduit certains préparateurs des comptes au maintien des pratiques comptables antérieures et au mimétisme, ne fût-ce que pour se légitimer dans leurs corporations professionnelles respectives (DGI, FEC, Ordre des experts comptables, etc.).

3.4.1.5.L'Avis sur le passage du PCGC aux normes du SYSCOHADA

Les causes majeures évoquées par les répondants aux questions de ce thème sont de sept ordres non exhaustifs, entre autres :

- Le changement brusque sans tenir compte de la dimension et de la réalité sociopolitique et économique de la RD Congo (guerres et insécurités, inaccessibilité de certains pools et centres économiques, dirigeants sociaux et financiers moins et/ou non formés en comptabilité, etc.) ;
- L'absence ou insuffisance du système d'exploitation de l'information comptable et financière ;
- La politique de gestion interne qui conditionne le niveau de résultat à publier ;
- Le déficit de formation, d'information et de sensibilisation ainsi que le manque de mesures de durcissement de la réglementation comptable pour l'élaboration des états financiers donnant l'image fidèle ;
- L'absence ou insuffisance des actions de renforcement des capacités du personnel comptable et financier ;
- La marge de manœuvre laissée aux dirigeants sociaux de choisir les méthodes d'amortissements, de présentation et d'évaluation d'actifs immobilisés, de stocks et de titres et autres valeurs mobilières de placement ;
- La mauvaise définition de profil du comptable à recruter.

C'est donc en surmontant ces contraintes au profit du respect des principes fondamentaux généralement admis, que les états financiers produits par les dirigeants sociaux et/ou les professionnels du chiffre des sociétés commerciales de la RD Congo atteindront l'objectif de l'image fidèle consacré par le SYSCOHADA. Il faut beaucoup de sacrifices pour y arriver. Le CPCC et surtout le Ministère des Finances, par l'entremise de la DGI, doivent jouer un rôle prépondérant et déterminant dans ce domaine, en passant par la sensibilisation, la formation et surtout la moralisation de toutes les parties prenantes à l'action d'assainissement du climat des affaires en RD Congo.

3.4.1.6.L'Action et influence de la profession comptable sur les pratiques comptables

Comme logiquement, la comptabilité doit connaître des évolutions pour demeurer efficace, et que, d'après Simo et al. (2014, p.2) ; « *La rupture d'un système oblige à réformer la comptabilité d'entreprise pour répondre aux changements du monde des entreprises* », la RD Congo en tant que l'un des pays en transition vers les normes comptables internationales, a été incitée à adopter une comptabilité financière en parties doubles d'emprunt occidental qu'est le SYSCOHADA, dont le principal objectif est de produire des états financiers qui reflètent l'image fidèle de l'entreprise (AUDCIF, 2017, pp.15-16, art. 8 à 10). À l'épreuve de la réalité empirique, le contenu informationnel des états financiers que nous avons exploités et des réponses au questionnaire et aux entretiens est plutôt un sujet à caution. Nous avons constaté que les réformes comptables réalisées avec l'avènement du SYSCOHADA, dans une perspective d'amélioration, n'ont pas été significatives pour permettre d'atteindre l'objectif de l'image fidèle associée à d'autres principes comptables afin de quitter le mythe de Sisyphe.

Si le constat fait état de l'amplification de la crise malgré les réformes, ce que les problèmes soulevés et les propositions évoquées par les répondants aux questions de ce thème affirment que : *l'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo ne suffit pas à elle seule, à assurer la régularité, la fiabilité et la transparence, moins encore la bonne information qui sont le gage de l'obtention de l'image fidèle* ». Il faut au-delà du respect des normes et des principes fondamentaux admis, que l'information soit *complète, conforme à la réalité, claire et utile* » (Keudje Pameni G. D., 2013, p.13), grâce aux mesures dures et rigoureuses, d'encadrement de l'application effective des dispositifs du SYSCOHADA.

D'où le bien-fondé d'adopter des stratégies d'encadrement susceptibles de renforcer les mesures d'application du SYSCOHADA (TNIs : Iso-coercitif), dans le but d'atteindre l'objectif de l'image fidèle. En d'autres termes, pousser les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre à donner une image fidèle à travers les informations contenues dans les états financiers et pas seulement se fier aux équilibres mathématiques entre « *Actif et Passif (Bilan)* », « *Produits et Charges (Compte de résultat)* » et « *Ressources de financement et Emplois à financer (Tableau des flux de trésorerie)* ».

Les données d'enquête à notre portée ont montré que ces trois principaux états financiers ont été élaborés avec des difficultés qui ont contraint les dirigeants sociaux et/ou les professionnels du chiffre à recourir à des pratiques créatives, qui ont conduit à (au) :

- La confection des états financiers de synthèse par retranscription des données issues de la balance PCGC afin de les mettre en phase avec les principales exigences du SYSCOHADA (AO et HAO, dettes et créances classées selon leur âge) (TNIs) ;
- L'ajustement des données arithmétiques pour équilibrer les comptes (TC/TNIs) ;
- La reproduction des états financiers de l'exercice précédent en PCGC (2013), puis procéder à la recodification en fonction du SYSCOHADA pour les comptes personnels (2014) et pour les comptes consolidés et combinés (2015) mutatis mutandis (TC) ;
- Remplacement des codifications numériques du PCGC par les codifications lettrées du SYSCOHADA (TNIs);
- Recours à l'expertise comptable et à d'autres compétences extérieures (TNIs) ; Etc.

De façon pratique, pour réduire le degré de méfiance voire de manipulation comptables et de lissage de résultat, les répondants ont appuyé l'avis, tel que le Gouvernement puisse :

- Instituer un organe compétent et honnête chargé de la vérification de fiabilité et de régularité de l'information comptable publiée par les sociétés commerciales utile pour la prise des décisions rationnelles (TPC) de toutes les parties prenantes et des partenaires sociaux (TC/TNIs : Légitimité, Iso-coercitif) ;
- Instaurer des mécanismes et stratégies durs pour l'encadrement de professionnels du chiffre en instituant un système de contrôle, de suivi et de traçabilité des sources d'informations comptables et financières qui fournissent des données pour l'établissement des états financiers (TPC, TC, TNIs).
- Solliciter le respect scrupuleux des stratégies d'encadrement des mesures d'application du SYSCOHADA pour assainir davantage l'information issue des états financiers afin qu'ils donnent l'image fidèle de l'entreprise aux parties prenantes et à tous les utilisateurs de celle-ci (TNIs : Légitimité morale) ;
- Renforcer les capacités du personnel comptable à travers les séminaires et ateliers de formation en droit de la comptabilité, qui évoque les postulats et/ou les normes ainsi que les principes du SYSCOHADA et son évolution vers les IAS/IFRS (TNIs : Iso-normatif) ;
- Exiger à chaque société commerciale de se doter de logiciels de gestion intégrée, capables de paramétrer tous les documents et livres comptables rendus obligatoires par le droit de l'OHADA, en facilitant ainsi la subdivision des comptes, le regroupement des opérations relativement homogènes et le traitement informatique qui facilite la génération des états financiers réguliers, fiables et sincères sans trop de peines procédurales (TNIs : Iso-coercitif et Iso-normatif), etc.

3.4.1.7.L'Avis sur la disponibilité de moyens de contact pour des entretiens ultérieurs

C'est grâce aux numéros de contacts des informants que nous avons pu réaliser l'entretien semi-directif pour valider nos résultats.

3.4.2. Discussion sur les principales causes explicatives des faits et confrontations des réponses aux hypothèses et aux théories de recherche

Les vérifications empiriques de l'image fidèle dans le SYSCOHADA, telles que menées sur les sociétés commerciales de la RD Congo, ont dégagé des aspects problématiques. Il a été constaté ce qui suit :

- a. La forte pression fiscale par rapport à la plupart de pays africains, à cause de la présence d'une multiplicité de services percepteurs qui exacerbent les tracasseries envers les opérateurs économiques (TPC).
- b. Les sociétés commerciales, surtout les PME et les Très petites entreprises (TPE) de l'informel qui ont difficile à sortir de la clandestinité et à renoncer à la fraude fiscale, à cause du comportement non incitatif dû à la barrière créée par le système fiscal qui freine l'attraction des investissements compétitifs, le climat des affaires et l'environnement juridique et judiciaire, en dépit de l'avènement de l'OHADA (TPC, TNIs) ;
- c. La politique de gestion interne qui conditionne le niveau de résultat à publier (TPC) ;
- d. Les méthodes d'amortissement, de présentation et d'évaluation d'actifs immobilisés, de stocks, de titres et d'autres valeurs mobilières de placement (TC) ;
- e. La difficulté persistante de basculement des comptes des stocks et de la confection de la table des correspondances entre les comptes du PCGC et ceux du SYSCOHADA (TC) ;
- f. La difficulté de remplacement des numéros des postes du Bilan, du Compte de résultat et du TAFIRE par les références alphabétiques et la tenue de l'état annexé (TC, TNIs) ;
- g. Tous les aspects comptables innovés par le SYSCOHADA (TPC, TC, TNIs) ;
- h. Le problème de retraitement et basculement comptables proprement dits (TC/TNIs) ;
- i. Le problème de recodification des comptes et de distinction entre Activités ordinaires (AO) et Hors Activités Ordinaires (HAO), etc. (TPC, TC, TNIs).

Après avoir observé ces aspects problématiques liés à l'application du SYSCOHADA en RD Congo, nous avons souhaité identifier leurs facteurs ou causes majeurs. À ce niveau, nous avons mis en exergue les résultats des vérifications empiriques, couplées aux réponses des informants du questionnaire et d'entretiens, quant aux influences qu'ont subies les firmes lors de la première application du SYSCOHADA. Nous avons tout de même gardé à l'esprit que

transiter du PCGC vers SYSCOHADA a nécessité **une préparation efficace et efficiente avec tout ce que cela pouvait entraîner du point de vue de renforcement des capacités, du temps, de la logistique et des moyens matériels, des dispositifs pédagogique, organisationnel, psychologique et mental, expérimental ainsi que des prérequis nécessaires pour les personnes chargées d'établir les états financiers, tout comme les autres documents de gestion courante** (cfr. AUDCIF, 2017, art. 8 à 11 et AUSCGIÉ, 2014, art. 137 à 141).

Quant à cela, nous avons identifié trois types de facteurs explicatifs, à savoir : **les facteurs politico-contractuels et comportementaux, les facteurs conventionnels et les facteurs institutionnels et sociologiques**. L'application du droit OHADA en général et de l'AUOHCE en particulier a été une période riche pour l'organisation des sociétés commerciales en RD Congo (*disparition des SPRL, réorientation des SARL, naissance des SAS, des SP et du GIÉ, avènement du RCCM, etc.*) et pour la pratique comptable (*Balance générale à six colonnes, Bilan à six masses, Compte de résultat à deux grandes rubriques : Activité ordinaire (exploitation et financière) et Hors activité ordinaire, mises en clair à partir de 8 soldes intermédiaires de gestion, basculés de la classe 8 à la classe 1, le tableau des correspondances des postes et comptes, etc.*). Ce changement a introduit une incertitude radicale au niveau de la comptabilité, modifiant la conception et la pratique héritées du PCGC.

Dans ce contexte incertain, **la plupart des sociétés ont cherché la reconnaissance de l'environnement socio-économique (TPC) en adoptant des options légitimées par la communauté (TC), sous contrainte des pressions formelles et informelles exercées par les institutions régionales et nationales de l'OHADA et du CPCC, voire les recommandations du Ministère des finances et celui de la Justice, tout comme des autres corporations publiques et privées (TNIs).**

Ainsi, la complexité normative et technique du SYSCOHADA a mis en lumière les capacités cognitives limitées des praticiens qui n'étaient pas en mesure d'appréhender l'intégralité du corpus, de façon optimale et encore moins d'anticiper les effets des choix sur les états financiers. Dans ces conditions, la plupart de dirigeants sociaux et de professionnels du chiffre se sont tournés en priorité vers les méthodes déjà connues et les exemptions qui simplifient la conversion des états financiers pour réduire la différence entre les états financiers du PCGC et SYSCOHADA. Et pour des cas dont la référence aux pratiques antérieures n'était pas

possible, ils ont observé les comportements des sociétés appartenant à leurs secteurs d'activité et ont adopté un comportement imitatif en retenant les conventions estimées légitimes par la communauté et/ou la corporation. Cette démarche mimétique s'est officialisée par la mise en place des stratégies de veille comptable, afin de suivre au plus près le comportement des concurrents.

3.5. Conclusion partielle

Dans ce chapitre, nous sommes parti des résultats des enquêtes et des entretiens menés sur terrain pour identifier les problèmes qui sont à la base de la non application effective des dispositifs du SYSCOHADA qui pourtant devraient permettre aux dirigeants sociaux de produire des états financiers donnant l'image fidèle des sociétés commerciales enquêtées. Le travail a consisté à traiter statistiquement les résultats des enquêtes afin d'évaluer le niveau d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales au regard de l'objectif de l'image fidèle. Le but était de faire une analyse sur les principales causes explicatives de cet état de choses que nous avons discutées à la lumière des théories mobilisées. Pour ce faire, nous avons recensé les avancées déjà réalisées au pays, susceptibles de faciliter l'application effective et efficiente du système comptable. Cependant, nous avons trouvé que ces réalisations déjà préconisées sont encore très limitées et que beaucoup d'autres choses restent à faire pour y parvenir effectivement.

CHAPITRE QUATRIÈME :

PISTES DES SOLUTIONS LÉGALES ET MANAGÉRIALES POUR LA MISE EN ŒUVRE EFFECTIVE DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

« L'élaboration de normes comptables est autant le produit de l'action politique que d'une réflexion logique ou de résultats empiriques. Pourquoi ? Parce qu'elle est une décision sociale. Les normes font peser des contraintes sur les comportements ; en conséquence, elles doivent être acceptées par les parties affectées. Cette acceptation peut être forcée ou volontaire ou les deux à la fois. Dans une société démocratique, l'obtention de l'acceptation est un processus particulièrement compliqué qui requiert un marketing habile dans un contexte politique ». (Horngren T., 1973, p.61).

4.1. Introduction partielle

À part l'introduction partielle (4.1.), ce chapitre vise à instituer les stratégies utiles concernant le durcissement des mesures d'application du SYSCOHADA pour l'établissement des états financiers de synthèse donnant l'image fidèle (4.2). Sachant que la responsabilité en matière de production de l'information financière de qualité est très large, ces stratégies vont au-delà des normes érigées, en sollicitant le respect de l'éthique et des règles de déontologie voire celles de la clause de conscience des dirigeants sociaux (4.3) et des auditeurs et commissaires aux comptes (4.4.) qui doivent exécuter leurs missions en fonction des normes préétablies, la comptabilité étant sujette à de nombreuses erreurs qu'il faut régulièrement contrôler, en révisant les comptes (Triquère C., 2016, p.221).

4.2. Durcissement des mesures d'application du SYSCOHADA et responsabilité des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre

L'information financière dépend de manière cruciale des normes comptables, mais pour que celles-ci produisent leur effet, encore faut-il que quelqu'un soit là pour les faire respecter (Véron N. et al., 2007, p.17). Ceci peut se justifier en considérant les démarches initiées par les États-parties de l'OHADA qui appliquent les normes du SYSCOHADA depuis le 1^{er} janvier 2001 pour les comptes personnels des entreprises et une année après pour les comptes consolidés et les comptes combinés (Issa-Sayegh J. et al., 2008, p.591), au même titre que la France qui applique la Loi NRÉ (Nouvelles Régulations Économiques) depuis le 15 mai 2001 et la Loi sur la Sécurité Financière (LSF) depuis le 17 juillet 2003, aussi que la loi *Sarbanes-Oxley Act* (SOA) en vigueur aux États-Unis depuis septembre 2002, tout comme les normes IFRS, en application dans toute l'Europe pour les sociétés cotées depuis 2005 (Beau C., 2004, p.2; Lacroix J. et al., 2007, pp.15-16).

Il en va de même pour le cadre de l'Initiative de transparence des industries extractives (ITIE/EITI) où certaines entreprises sont déjà engagées : « à être plus transparentes dans le domaine des relations économiques, financières et fiscales qu'elles entretiennent » avec le pays dans lequel elles opèrent. Cette initiative née de la pression de la société civile dans les pays du Sud comme du Nord, notamment grâce à la coalition internationale «*Publiez Ce que Vous Payez* »,...(CCFD-Terre Solidaire, 2009, p.4)¹⁰. Celle-ci donne espoir quant à la bonne gouvernance, et la RD Congo, avec l'objectif principal de devenir un pays émergent à l'horizon 2030 (Foko Tomena A., 2014, p.4), doit concrétiser la mise en œuvre effective des Actes uniformes de l'OHADA pour bien se liguer aux concerts des Nations.

Notre thèse critique le faible niveau d'application de l'AUOHCE, révisé par l'AUDCIF et propose des stratégies de « durcissement » des mesures de son application effective, et milite pour la responsabilisation de l'actionnariat sur les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre. En plus de cela, elle invite chaque partie prenante à l'action de la société commerciale à la Clause de conscience et au Code d'éthique dans le but de résoudre le grave problème d'éventuels conflits d'intérêts entre les utilisateurs de l'information financière.

Au vu de ce qui précède, une implication coercitive de l'administration publique s'impose, et dans le cas d'espèce, le Ministère des Finances à travers la Direction Générale des Impôts, dans les prérogatives qui lui sont dévolues, devra bien jouer ce rôle pour non seulement s'assurer de la fiabilité des déclarations fiscales, mais surtout assurer un contrôle rigoureux des sources d'informations contenues dans les états financiers, afin de participer à l'assainissement du climat des affaires par la transparence des opérations commerciales.

Certes qu'en RD Congo, comme pour la plupart de cas au monde, le fisc et tant d'autres services de l'État, chargés des statistiques et de la détermination des bases et matières imposables se heurtent au *principe de l'autonomie de gestion* (Ntegue M., 2002, p.135). Certes que ce principe interdit à l'administration fiscale de se substituer à l'entreprise pour apprécier l'opportunité de ses dépenses (Lazrak R., 2003, p.161). En d'autres termes, sauf disposition expresse de la loi, il n'existe pas de critères objectifs pour apprécier le bien-fondé d'une dépense inscrite en frais généraux. Toutefois il n'est pas interdit au fisc de se rassurer que les informations des entités sont en adéquation par rapport à des situations subjectives pouvant être prises en considération (El Allali A., 2008, p.191).

¹⁰ www.argentsale.org, lu le 24 février 2017

C'est pourquoi, le renforcement de la qualité, de la fiabilité et de l'accès à l'information comptable et financière au sein du secteur tant public que privé pourra participer à la stratégie de développement économique de la RD Congo, avec pour effet, l'impact positif sur :

- a- *L'amélioration du climat des affaires, afin de stimuler l'investissement et accroître la compétitivité des sociétés commerciales opérant au pays* (Loi n° 15/002 du 12 février 2015, pp.2-4) : car une information comptable fiable et accessible aux investisseurs, banquiers et autres agents économiques, renforcera la confiance des investisseurs et facilitera l'intermédiation bancaire et la mobilisation de l'épargne publique, tout en permettant aux entreprises un accès plus facile aux capitaux, y compris sous la forme de crédits bancaires.
- b- *La meilleure gouvernance ainsi que la transparence au sein du secteur privé et parapublic* : car les pratiques renforcées en matière de comptabilité et d'audit conduiront à une meilleure transparence financière du secteur commercial en rendant la dissimulation d'opérations illicites plus difficile tout en permettant une meilleure protection des actionnaires, des créanciers et des salariés, en assurant une concurrence plus loyale entre sociétés commerciales à statut privé et parapublic.
- c- *La coopération et l'intégration économique accrues au plan sous régional et international* : car l'adoption et la mise en œuvre de règles et pratiques communes dans le domaine de la comptabilité et de l'audit contribueront à faciliter les échanges économiques et financiers entre la RD Congo et ses partenaires d'autres pays, particulièrement ceux de la CÉPGL, de la CÉMAC, de la CÉDÉAO et bien d'autres pays de l'Afrique et du monde entier.

Toutes ces visions sont possibles en RD Congo si les opérateurs économiques, particulièrement les dirigeants sociaux ainsi que les professionnels du chiffre se conforment à l'esprit des articles 13 à 20 du Traité de l'OHADA et à l'application correcte des Actes uniformes de l'OHADA, spécialement l'article 13 de l'AUDCG concernant les obligations comptables du commerçant sur le respect des dispositifs de l'AUOHCE révisé par l'AUDCIF.

Pour y parvenir il y a un arsenal des dispositions possibles, susceptibles d'être appliquées à la lettre, à partir de quatre mesures stratégiques préconisées, à savoir :

- ✓ Le « durcissement » de la réglementation comptable, à travers le suivi et le contrôle des opérations à base desquelles s'établissent les états financiers en SYSCOHADA ;
- ✓ L'appréciation des conséquences de la vérification de la comptabilité ;

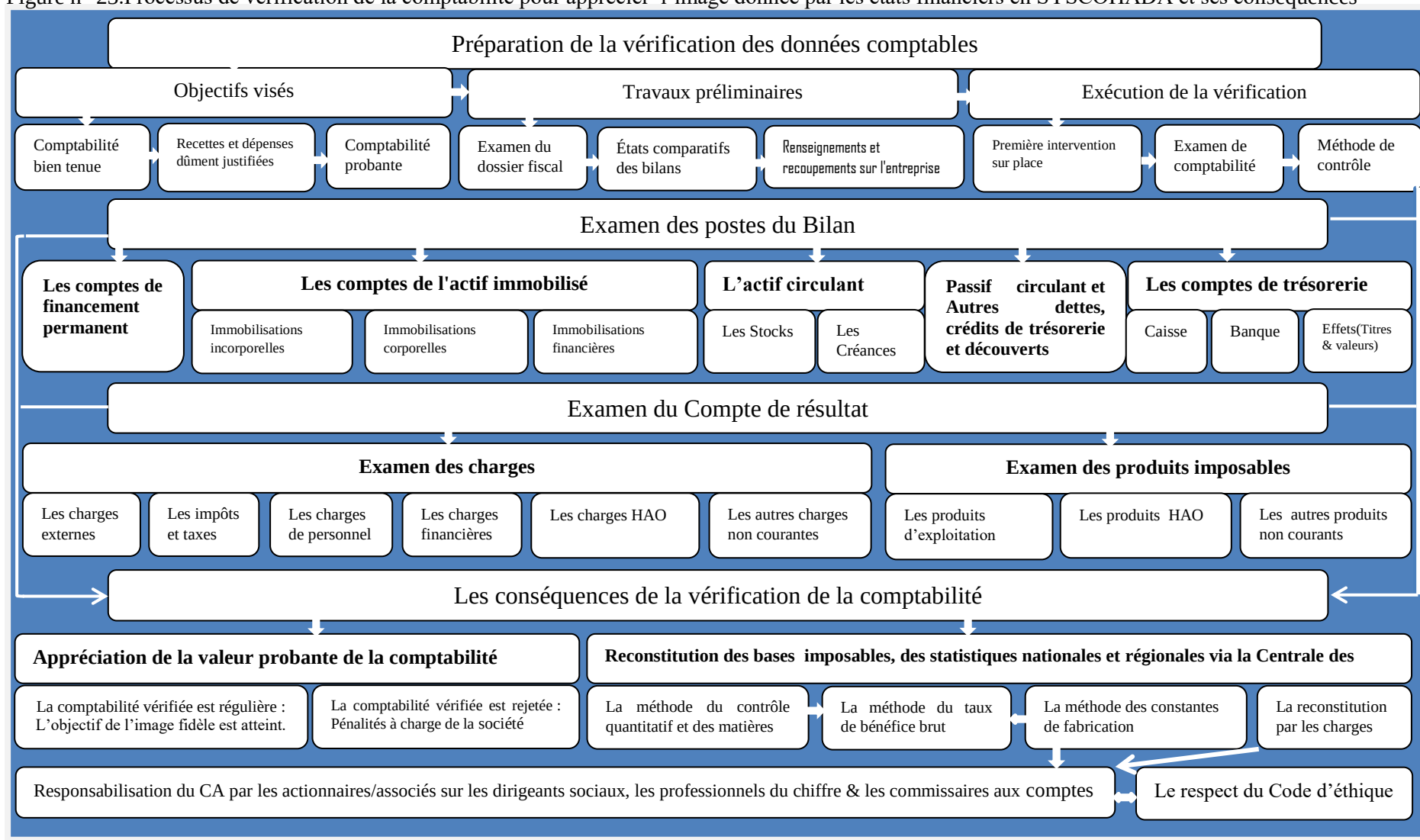
- ✓ La responsabilisation des actionnaires ou associés sur les dirigeants sociaux, les auditeurs et les commissaires aux comptes ;
- ✓ Le respect du Code d'éthique de la profession comptable et d'audit et la reconnaissance de la Clause de conscience professionnelle.

4.2.1. Stratégies de suivi et de contrôle du niveau d'application du SYSCOHADA

Le concept « stratégie » tire l'origine dans les tactiques militaires et consiste à préparer, à diriger l'ensemble des opérations d'une guerre. Par extension, il s'agit d'une logique implicite ou explicite pour atteindre un objectif complexe et à long terme (Wiktionnaire, CC-BY-SA 3.0 License, 2015). Transposé en théorie de la comptabilité, elle peut être considérée comme un plan ou une conduite à respecter pour présenter un document comptable, conformément aux principes généralement admis, tout en minimisant la marge de manœuvre couramment décriée par les utilisateurs de l'information comptable, et reprochée par Colasse (1992, p.15) qui prouve que : *« même si certaines pratiques sont anodines et courantes et ne font qu'utiliser, en toute légalité, la flexibilité de la réglementation, le risque est grand de passer de la « mise en scène » de bon aloi à des opérations d'escamotage ou de maquillage d'information susceptibles de léser les investisseurs »*.

Cette nouvelle théorie qui implémente les stratégies ou mesures de durcissement de la réglementation comptable est en adéquation avec les recommandations prioritaires contenues dans le rapport final du ROSC (Coffi N., 2010, pp.2-6) à l'endroit des entités d'utilité publique de la RD Congo, qui fournissent délibérément, des informations non fidèles et trompeuses (Petitjean J.-L., 2002, pp.16-18). Sa démarche pourra suivre le processus ci-après :

Figure n° 23. Processus de vérification de la comptabilité pour apprécier l'image donnée par les états financiers en SYSCOHADA et ses conséquences



Source : Nous-même.

De cette figure ci-dessus, la démarche logique à prôner dans notre thèse est résumée en ces paragraphes : « **Droit de contrôle : vérification de la comptabilité et examen de l'ensemble de la situation financière de la société commerciale pour s'assurer de la fidélité de l'image donnée par ses états financiers** ». En ce sens, une attention doit être tournée sur la vérification de la comptabilité qui est communément définie comme étant la comparaison des déclarations émises par les dirigeants avec les écritures comptables (Norigeon P., 2009, pp.2-3).

Toutefois, le vérificateur ne se limitera seulement pas à s'assurer de l'exactitude des déclarations et leur conformité à la comptabilité, mais s'impliquera aussi à évaluer la sincérité de cette comptabilité elle-même (Bienvenu J. J., et al., 2003, p.159) qui interpelle la responsabilité du dirigeant, sa conscience et son respect du code d'éthique. Ce qui suppose que le vérificateur soit amené à un examen critique des écritures comptables suivant les principales étapes ci-après :

4.2.1.1. Préparation de la vérification de la comptabilité

Une comptabilité ne peut prétendre à la fiabilité attendue que si elle remplit les obligations formelles décrites dans l'AUOHCE, révisé par l'AUDCIF (art. 14 à 24) en ce qui concerne particulièrement :

- ✓ L'identification, la classification et la conservation des documents de base et des pièces justificatives ;
- ✓ L'exhaustivité de la saisie des informations financières ;
- ✓ La continuité de la chaîne de traitement, allant de l'enregistrement de base aux états financiers de synthèse ;
- ✓ La description du système comptable et des procédures ;
- ✓ Le respect des règles de fonctionnement des comptes et d'établissement des états financiers de synthèse ;
- ✓ Les corrections d'erreurs ;
- ✓ Etc.

La vérification des normes veille donc à ce que le passage des faits aux documents comptables jusqu'aux états financiers de synthèse soit exempt d'erreurs et de distorsions et qu'elle soit conçue de façon à satisfaire les deux objectifs primordiaux de la normalisation comptable qui consistent à :

- Servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ;
- Fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics.

Cette fonction d'information tant interne qu'externe vise évidemment une grande diversité de destinataires : l'entreprise elle-même, ses partenaires directs (fournisseurs, clients, salariés, banquiers et prêteurs, associés et actionnaires) et les Pouvoirs publics tant au niveau fiscal qu'au niveau économique (comptabilité nationale) et financier (contrôle du crédit). Le droit de l'OHADA élargit le champ d'application de la vérification comptable, puisqu'il concerne *a priori* la majorité des agents économiques quelle que soit leur taille (de petites et moyennes aux plus grandes entreprises), leur secteur (public ou privé), leur objet (agricole, industriel, commercial, ...) et leur forme juridique (État, établissement public, entreprise individuelle, société, association ...) (J.O. RDC, 2012, p.660).

A. Les objectifs de la vérification

En général, la vérification de comptabilité devra répondre à trois impératifs, à condition que :

A1. La comptabilité soit bien tenue

La comptabilité est tenue (forme et fond) en conformité avec la réglementation comptable, conformément aux prescrits de la loi relative aux obligations comptables des commerçants (Issa-Sayegh J. et al., 2014, pp.214-215) à laquelle réfère le Code de commerce, car :

- *L'organisation comptable respecte principalement :*

- ✓ L'enregistrement chronologique, opération par opération et jour par jour, des mouvements affectant les actifs et les passifs de l'entreprise ;
- ✓ L'enregistrement de ces mouvements sur un livre-journal selon un plan des comptes, reportés au grand livre ;
- ✓ La comptabilité est tenue dans le respect des principes fondamentaux de fond : continuité de l'exploitation, la permanence des méthodes, le coût historique, la spécialisation des exercices, la prudence, la clarté et l'importance significative ;
- ✓ Existence d'un manuel des procédures comptables pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est très important.

- *Les actifs et les passifs de l'entreprise font l'objet d'un inventaire à la fin de l'exercice. Ces inventaires doivent être détaillés en quantités et en valeurs au titre des immobilisations d'une part et des marchandises, des produits (finis et semis finis), des emballages et matières consommables d'autre part.*

- *Les livres légaux existent et tenus en conformité avec les prescriptions de la loi :*

Le livre-journal et le livre d'inventaire sont cotés, paraphés et numérotés de façon continue par l'autorité compétente de chaque État - partie concerné (J.O. RDC, 2012, p.684).

- *Les documents comptables sont conservés pendant la durée prescrite : (factures de ventes et d'achats, pièces bancaires...) (Issa-Sayegh J. et al., 2014, p.215).*

A2. Les opérations de recettes et dépenses soient dûment justifiées

Les opérations des recettes et dépenses doivent être aussi bien justifiées qu'elles remplissent les conditions légales requises.

- *Les opérations relatives aux recettes sont individualisées, et donnent lieu à la délivrance de factures pré numérotées et comportent les mentions obligatoires (numéro de patente, identifiant fiscal...).*

- *En cas de vente en détail, à défaut de factures, des tickets de caisse sont délivrés.*

- *Pour les entreprises qui se livrent aux ventes en tournées, le numéro de patente du client est opposé sur les factures de vente.*

- *Les achats de biens et services sont justifiés par des factures régulières ou toute autre pièce probante établie au nom de l'entreprise avec désignation des biens, du prix, quantités et les autres mentions de base.*

B. La comptabilité est probante

Pour être probante, la comptabilité doit satisfaire aux exigences de la régularité. Celle-ci est fondée sur le respect des principes et des prescriptions du SYSCOHADA (Issa-Sayegh J. et al., 2014, p.788), car l'organisation de la comptabilité suppose l'adoption d'un plan de

comptes, le choix de supports et la définition de procédures de traitement, renforcés par les mesures nationales de contrôle et d'accompagnement technique (Breal M., 2010, p.3).

À l'issue des résultats de premières investigations, le vérificateur doit s'assurer que la comptabilité n'est pas entachée d'irrégularités graves, susceptibles de lui ôter sa valeur probante et par conséquent à la rejeter. Les irrégularités graves, limitativement énumérées pouvant entraîner son rejet, sont :

- a. Le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément aux dispositions de l'article 13 de l'AUDCG et des articles 3, 4, 5, 6, 8, et 15 à 24 de l'AUDCIF ;
- b. L'absence des livres de commerce prévus par l'article 19 de l'AUDCIF ;
- c. La dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration fiscale ;
- d. Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;
- e. L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;
- f. La non comptabilisation d'opérations effectuées par le contribuable ;
- g. La comptabilisation d'opérations fictives.

4.2.1.2. Travaux préliminaires

Avant d'entamer la vérification sur place, le vérificateur examine à l'avance le dossier de la société prise comme contribuable. Cette analyse préalable, si elle est bien menée, rendra plus efficace l'intervention sur place, dans la mesure où elle permettra de déceler les principaux comptes sur lesquels devront porter, avec soin particulier, ses investigations, suivant le processus direct, en commençant par l'examen du dossier fiscal.

A. Examen du dossier fiscal

Il permettra de prendre connaissance de l'entreprise, notamment :

- a. La forme juridique, la date de création, les activités exercées, les principales évolutions ayant marqué la vie de la société, ... (Direction Générale des Impôts, 2006, p.4).
- b. Sa situation au regard des impôts directs (IS - IR) afin de se rassurer que :
 - ✓ Toutes les déclarations ont été souscrites ;
 - ✓ Les droits ont été bien acquittés (Bordereaux de versement) ;
 - ✓ Vérifications et contentieux antérieurs.

- c. Sa situation au regard de la TVA¹¹ :
 - ✓ Déclarations souscrites et les droits acquittés ;
 - ✓ Régime d'imposition (encaissement ou débit);
 - ✓ Dossiers de remboursements ;
 - ✓ Attestations d'achats en exonérations.
- d. Sa situation vis-à-vis des mesures d'encouragements :
 - ✓ Nature et avantages dont elle bénéficie ;
 - ✓ Période couverte par l'encouragement.

4.2.1.3. Établir les états comparatifs des bilans

Bien que ce document soit à l'origine de nature informationnelle au sein du circuit administratif, néanmoins sa structure, qui suppose la transcription des données comptables de l'entreprise sur un seul document pour toute la période concernée par la vérification (Direction Générale des Impôts, 2006, p.18), constitue un tableau de bord, dont la lecture permet de tirer d'importants enseignements concernant :

- a. Une connaissance d'emblée du plan des comptes de l'entreprise ;
- b. Une visualisation dans le temps et un suivi de l'évolution de tous les comptes : les fluctuations anormales sont ainsi repérées ;
- c. Une connaissance des comptes nouvellement créés ou supprimés : recherche des raisons ;
- d. Une analyse indiciaire, par le biais des ratios de la dernière page :
 - ✓ Ratio de trésorerie : s'il est supérieur à l'unité, signifie que l'entreprise dispose d'une large trésorerie, ce qui sera incompatible avec un compte des frais financiers important. S'il est inférieur à l'unité, signifie que l'entreprise dispose d'une trésorerie étroite, ça sera incompatible avec des avances consenties aux tiers.
 - ✓ Ratio de taux de marges : en principe, ce taux est constant pour une même entreprise, et des variations excessives doivent faire l'objet d'un intérêt particulier, puisque derrière peuvent être cachées des irrégularités d'achats, de ventes ou de stocks.

4.2.1.4. Rassembler les renseignements et les recoupements sur l'entreprise

Il s'agit de consulter le casier fiscal détenu par la brigade de recherches et recoupements, chercher des renseignements, éventuellement utiles, auprès d'autres services et administrations (service de l'enregistrement, direction des douanes, ...).

¹¹ Ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 sur la TVA, à ses articles 3, 6, 9, 13, 14 à 19 et 21.

4.2.2. Exécution de la vérification du niveau d'application du SYSCOHADA

4.2.2.1. La première intervention sur place

Au jour et à l'heure fixés, le vérificateur et son chef de brigade se présentent sur les locaux de l'entreprise et prennent contact avec ses dirigeants. Cet instant est autant plus important qu'il marquera toute la période de vérification. Il est le premier « examen-défi » à relever pour réussir dans de bonnes conditions, les travaux de vérification à venir. C'est à partir de cet instant qu'un dialogue doit être engagé. L'échange permettra, de dédramatiser le contrôle fiscal (Lambert T., 2003, p.107) aux yeux du contribuable et de le faire accepter comme procédure administrative.

À notre avis, ce premier contact ne doit en aucun cas prendre l'allure d'un effectif début de vérification et investigations, mais plutôt une occasion de discussion, d'échanges d'idées...de créer un climat de confiance pour pouvoir gagner la coopération des dirigeants, ce qui permettra de prendre connaissance d'importantes informations utiles, que souvent, seuls les responsables sont en possession, il s'agit souvent de :

A- Renseignements généraux

A1- Administration : qualité des dirigeants, administrent-ils d'autres entreprises, Synthèse des dimensions disciplinaires, productives et comportementales... (Charreaux G., 2011, pp.18-21).

A2- Exploitation : activité principale de l'entreprise, exerce-t-elle d'autres activités, ses principaux clients et fournisseurs et nature de leurs liens avec l'entreprise, conditions de paiement, mode usuel de règlement, ... (Tchidi Kokou C., 2010, pp.133-135).

A3- Fabrication : nature des produits, différentes phases, importance des rebuts et déchets ainsi que leur sort, importance des moyens utilisés (techniques et humains).

A4- Relations avec les tiers : avec la maison mère ou les filiales, les banques, existe-t-il des procès en cours....

A5- Diverses informations : les conseils d'administrations, les rapports des délibérations des assemblées, rapports d'audit et de commissariat aux comptes, etc.

B- Renseignements comptables

Existe-t-il un service comptable : sa composition, son fonctionnement, ses liens avec les autres unités de direction.

B1- Comment sont tenus les livres légaux...

B2- Existe-t-elle une comptabilité analytique, budgétaire...

B3- Système comptable utilisé...

Enfin, ce premier contact avec l'entreprise et ses dirigeants ne doit être clôturé avant que le chef de l'entreprise, qui n'assiste généralement pas à la vérification, ne mette l'inspecteur vérificateur, en rapport avec un de ses collaborateurs les plus qualifiés au sein de l'entreprise.

C. Examen de la comptabilité

C'est après avoir pris connaissance des éléments préalables relatifs à la présence de tous les livres comptables obligatoires (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, pp.19-20), et ayant constitué une idée sur l'organisation comptable de l'entreprise, du système comptable adopté, que le vérificateur entamera le contrôle des comptes. En principe, une vérification complète doit concerner l'ensemble de la comptabilité, en examinant tous les livres comptables et les documents annexes. Toutefois, ceci n'est possible que dans les petites entreprises. De ce fait, le choix d'une méthode de vérification sélective s'impose, en suivant une méthode logique et se base sur des supports pertinents.

C1. Examen préliminaire des documents comptables : rapprochement des masses

Une bonne vérification de comptabilité, même sous son caractère sélectif, doit être menée sur la base des balances des comptes et du grand livre, et si le besoin se sentirait se rapporter aux journaux auxiliaires. Cette méthode permettra au vérificateur de saisir la comptabilité vérifiée dans tous ses aspects, de l'ouverture de l'exercice jusqu'à sa clôture, dans la mesure où les comptes soldés ou regroupés avec d'autres qui n'apparaissent pas au bilan de clôture n'échappent pas au contrôle, par le moyen des balances et notamment les balances mensuelles qui permettent un suivi mois par mois des mouvements ayant affectés les comptes.

Ainsi, le vérificateur devra en un premier temps s'assurer de :

- La concordance des totaux de la balance avec ceux des journaux ;
- L'exactitude des additions et des reports, même si l'usage de l'outil informatique a rendu rare ce type d'erreurs ;

- La concordance des soldes des comptes au niveau de la balance avec le grand livre et ce dernier avec les soldes du bilan.

C2. Le dépouillement de la comptabilité : la recherche des erreurs

Il est certain que la mission principale du contrôle fiscal est de vérifier que la comptabilité soumise à la vérification ne comporte pas d'erreurs, en admettant et en respectant le principe que la bonne foi du contribuable est présumée. S'il y a éventuellement des erreurs décelées et appréciées selon leur nature, le vérificateur jugera d'une quelconque forme de fraude ou d'erreurs (...), classées selon trois catégories, à savoir :

- *Les erreurs matérielles involontaires* qui sont commises généralement de bonne foi, sans couvrir des intentions frauduleuses de la part de leurs acteurs. Elles sont dues, dans la majorité des cas, aux insuffisances du système comptable ou des responsables de la tenue des livres. Elles peuvent être avec ou sans incidences fiscales.

- *Les erreurs matérielles volontaires* : c'est le cas où les erreurs ont été commises avec une intention frauduleuse. En pratique, elles sont difficiles à détecter, car leurs acteurs ont mis toutes les précautions à ce qu'elles soient inaperçues : *dissimulation de recettes assorties d'une dissimulation d'achats*. Ceci concerne, d'une part les inexactitudes formelles ou erreurs de classement qui consistent à présenter des chiffres exacts de sorte qu'ils donnent une fausse idée de la véritable situation de la société. Cela suppose le plus souvent une désignation incorrecte des différents postes ou encore un déplacement de ceux-ci dans le temps. C'est le cas de l'inscription sous la rubrique « *Charges immobilisées ou frais de premier établissement* », d'importantes dépenses de publicités qui ne constituaient en réalité que des charges d'exploitation propres à cet exercice (Tchantchou H. et al., 2011, p.45) et d'autre part les inexactitudes d'évaluation fréquentes en raison des difficultés liées à l'évaluation, car il existe plusieurs méthodes d'évaluations qui varient selon la nature du bien à évaluer, dont la plupart consistent en des minorations du passif, de majoration d'actif, de sous-évaluation ou d'erreurs d'estimation (Adjita A., 2010, p.4).

- *Les erreurs de principes* qui sont constatées dans l'application des dispositions réglementaires (comptables et fiscales), susceptibles d'être commises de bonne foi, liée à une méconnaissance réelle de la réglementation, comme elles peuvent résulter d'une intention purement frauduleuse (Tchantchou H. et al., 2011, p.45).

C3. Les méthodes de contrôle

Sans pour autant déroger les dispositions des articles 70 de l'AUDCIF (2017, p.36) et 711 à 716 de l'AUSCGIÉ (Issa-Sayegh J. et al., 2014, pp.521-522), le vérificateur est appelé, lors du contrôle, à accomplir un contrôle à posteriori de la comptabilité ; il aura pour mission de vérifier principalement la régularité des écritures déjà constatées. Pour cela, il mettra en application, diverses méthodes qu'il utilisera tout au long de son contrôle, à savoir :

- *Le contrôle arithmétique* qui est le contrôle au sens strict du terme. Toute comptabilité renferme deux niveaux des écritures : un enregistrement numérique des faits et une production des états financiers de synthèse, dont l'exactitude répond à deux impératifs :

- ✓ L'enregistrement primaire des faits doit être exact et complet ;
- ✓ La production des états financiers de synthèse ne doit pas comporter d'erreurs de calcul et de transcription.

Le contrôle arithmétique intervient alors pour vérifier les calculs, les transcriptions et l'exactitude des reports des soldes. Toutefois, avec l'évolution de l'usage de la comptabilité informatisée, ce type de contrôle devient de plus en plus non nécessaire.

- *Le sondage* qui est le recours à la méthode du sondage dans le contrôle comptable se justifie par deux arguments importants :

- ✓ Le renouvellement des mêmes opérations engendre les mêmes erreurs. Il suffit alors, pour une certaine périodicité, d'examiner des tranches importantes pour pouvoir déceler les erreurs commises ;
- ✓ Les erreurs avec intention de fraude, doivent en principe, être fréquemment répétitives ou portées sur des sommes importantes.

Ainsi, la mise en œuvre de cette méthode de contrôle prend plusieurs formes :

- ✓ Examen par périodes : il consiste en un examen complet de toutes les opérations d'une période déterminée. Le choix de la période doit être justifié et significatif (avant ou après inventaire, haute saison pour les activités saisonnières...) ;
- ✓ Examen par opérations : il s'agit d'un examen complet d'un certain nombre d'opérations significatives. Le contrôle commence dès la passation de la commande, la vérification des bons de livraison, du circuit de réception et de magasinage, de la facturation et puis de l'enregistrement comptable ;

- ✓ Examen par montants : il s'agit d'examiner systématiquement toutes les opérations qui portent sur un montant minimum.

- *Le contrôle des pièces justificatives* dont le principe du contrôle est de s'assurer que l'activité réelle de l'entreprise vérifiée est matérialisée par des écritures comptables (Benard J.-M., 2009, p.16), ce qui consiste à vérifier le respect de trois critères énumérés à l'article 16, alinéas 3 et 4 de l'AUDCIF (2017, p.17) que :

- ✓ Chaque écriture comptable est bien justifiée par une pièce probante ;
- ✓ L'imputation de chaque écriture comptable est régulière ;
- ✓ Chaque pièce comptable a été bien enregistrée.

En pratique, les deux premières conditions sont facilement contrôlées, par contre il est difficile de savoir que toutes les pièces ont été enregistrées. Néanmoins, le vérificateur, par le moyen de plusieurs investigations, pourra découvrir ces erreurs par :

- ✓ Le contrôle de l'ordre continu des pièces comptables (factures de ventes, les chèques, les bons de commandes et de livraisons.) ;
- ✓ La vérification de la partie double des écritures : en contrepartie d'une opération de paiement de fournisseur ou client, recherche de la facture correspondante ;
- ✓ Le moyen des recoupements en possession du vérificateur (recueillis auprès des clients et fournisseurs de l'entreprise).

En somme, le contrôle des pièces justificatives doit répondre aux impératifs suivants :

a- la pièce justificative enregistrée présente un caractère probant

À ce niveau, le vérificateur doit écarter tout document non probant, tels que :

- ✓ Les factures établies sur papier libre ne comportant pas cachet et signature du fournisseur ;
- ✓ Les factures pro forma ;
- ✓ Les devis ;
- ✓ Les documents faisant double emploi : relevés de factures, duplicata...
- ✓ Les pièces justificatives internes, lorsque les pièces externes peuvent être produites.

b- La pièce justificative est authentique

Le vérificateur doit s'assurer qu'il n'est pas en présence de facturation de complaisance (fausse facture ou facture fictive).

c- L'enregistrement de la pièce comptable est juste

Ce contrôle portera sur deux éléments, le montant exact de la facture et la bonne imputation comptable (par exemple : immobilisation comptabilisée en charge, comptabilisation du capital remboursé d'un emprunt en charges, ...).

d- L'enregistrement de la pièce est fait à la date exacte

Une pièce comptable non enregistrée à sa date exacte peut dissimuler une anomalie (caisse créditrice, par exemple) ou risque d'être comptabilisée plusieurs fois à des dates différentes (Benard J.-M., 2009, p.16).

4.2.2.1. Examen des postes du Bilan

L'examen des comptes de gestion et de résultat, constitue la pièce maîtresse de la vérification de comptabilité. Certes, une parfaite vérification est celle qui puisse toucher tous les comptes de la société. Ceci n'est possible que pour les entreprises de moyenne ou de petite taille, et aussi en fonction de la nature de l'entreprise et du degré de complexité des mouvements et flux générés par son exercice. Dans cette partie, par souci de commodité, nous allons passer en revue les différentes dispositions légales, en l'occurrence fiscales, auxquelles est soumise la tenue de chacun des comptes de l'entreprise.

A. Les comptes de financement permanent

A1. Le capital social ou personnel

- Le cas où l'entreprise vérifiée est une personne morale

La vérification doit s'intéresser aux mouvements (en hausse ou en baisse) ayant affectés le capital social :

1. Si les actes relatifs aux augmentations ou réductions du capital ont été bien enregistrés dans le mois qui suit leur conclusion ;
2. En cas de fusion-absorption, si la société bénéficie du régime de faveur prévu par les dispositions réglementaires et fiscales, avait produit dans un délai de 30 jours :
 - l'acte de fusion dans lequel la société absorbante exprime ses engagements vis-à-vis de l'administration fiscale.

- un état récapitulatif des éléments apportés, comportant les détails relatifs aux profits réalisés et pertes subies et dégageant le profit net qui ne sera pas imposé chez la société fusionnée.
- un état détaillé des provisions figurant au passif avec indication de celles qui n'ont pas fait objet de déduction fiscale.

- Le cas d'un exploitant individuel

Dans le cas de figure, le capital social fonctionne comme un compte courant ordinaire qui enregistre les apports et les prélèvements de son exploitant. Ainsi, le vérificateur doit évaluer l'ampleur de ses mouvements :

3. Les prélèvements réguliers nécessaires concordent avec le trait de vie de l'exploitant.
4. Le volume des apports effectués.

Si ces deux éléments ne sont pas suffisamment justifiés, ils dénotent la présence de revenus occultes qu'il faut chercher et justifier.

A2. Les Réserves, Reports à nouveau et Résultats

Ces comptes logent en principe des résultats en instance d'affectation. Ainsi toute distribution des réserves doit être assortie d'une déclaration et paiement d'une retenue à la source au titre des produits des actions, parts sociales et revenus assimilés et ce, conformément à l'article 65 du Code des impôts (RDC, Code des Impôts, 2014, p.86). Il faut veiller sur le fait que :

5. Dans les Sociétés des personnes, un bénéfice affecté à un poste de réserves reste soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques,
6. Dans les Sociétés des capitaux, le bénéfice ne peut être affecté au poste de réserve qu'après prélèvement de l'impôt sur la société (Nzakou A., 2001, p.106).

A3. Les Subventions d'investissements

Le vérificateur en examinant ce compte, doit vérifier que :

7. Les montants enregistrés au compte correspondent bien à des subventions d'investissements ;
8. L'imposition de ses subventions d'investissements a été effectuée conformément aux règles applicables en fonction de la nature des biens acquis ;
9. La fraction de subvention reprise au compte de résultat a été soumise au calcul de la cotisation minimale.

A4. Les provisions réglementées

L'examen des provisions sera en fonction de chaque catégorie. Le vérificateur veillera sur :

- *Les provisions pour acquisition et constructions afin de s'assurer qu'elles ont été :*

10. Constituées dans la limite de 3% du bénéfice fiscal ;
11. Utilisées avant l'expiration de la 3^{ème} année suivant celle de leur constitution et qu'ainsi la part non utilisée dans ce délai doit être réintégrée à l'exercice au titre duquel elle a été constituée. Si celui-ci est prescrit, la réintégration doit être effectuée sur le premier exercice non prescrit (Njampiep J., 2008, pp.635-636).

- *Les provisions pour reconstitutions de gisements ; il faut vérifier que :*

12. Ces provisions ont été constituées dans le respect de la double limite de 50% du bénéfice fiscal et 30% du chiffre d'affaires résultant de la vente des produits des gisements exploités (Nzakou A., 2001, p.134).
13. Ces provisions ont été utilisées avant l'expiration du délai de 5 ans ; à défaut, sont rapportées au résultat de l'exercice qui suit celui de l'expiration du délai.

- *Les provisions pour investissements ; il faut vérifier qu' :*

14. Elles ont été constituées dans la double limite de 20% du bénéfice fiscal avant impôt et de 30% du budget de l'investissement (sont exclus les terrains, les constructions autres qu'à usage professionnel et les véhicules de tourisme) (Njampiep J., 2008, pp.635-636).
15. Elles ont été utilisées dans un délai de trois (3) ans à compter de la date de leur constitution, à défaut il faut réintégrer la fraction non utilisée.

En outre, la vérification de ce compte ne doit pas perdre de vue de s'assurer du respect de la règle de non cumul de la provision pour investissement et la provision pour reconstruction de gisements ainsi que la dotation de la provision pour investissement et l'option pour l'exonération totale prévue par le code des impôts, assortie de l'engagement de réinvestissement (Nzakou A., 2001, p.130).

A5. Les dettes de financement ; il faut vérifier :

16. Que ces dettes sont destinées à couvrir les besoins de financement de l'entreprise.
17. L'exactitude de comptabilisation :
 - Seuls les intérêts sont enregistrés dans les charges (pas les annuités d'amortissement).

- Pour les emprunts libellés en monnaie étrangère : évaluation au cours de clôture, constitution de provisions pour risques et charges, imposition du gain de change latent (J.O. RDC, 2012, pp.681-682) ;

18. Si l'entreprise rémunère un compte courant d'associé, que :

- le capital social est totalement libéré ;
- le taux de rémunérations sont plafonnés ;
- les intérêts versés ont été soumis à la TPPRF¹² si elle est prévue, et les retenues ont fait l'objet de la déclaration annuelle prévue par la loi.

A6. Les provisions pour risques et charges ; il faut s'assurer que :

19. Les provisions ont été constituées pour faire face à un risque devant se réaliser dans un délai supérieur à 12 mois ;
20. La nature du risque est bien précisée ;
21. Le risque provisionné est rattaché à l'exercice en cours ;
22. La provision constituée concerne bien une charge déductible ;
23. La provision est constatée en comptabilité et figure sur le tableau des provisions ;
24. La provision pour propre assureur et la provision pour perte de change ne sont pas déduites ;
25. Les provisions constituées sont appuyées des dossiers justificatifs nécessaires et les modalités des calculs sont bien explicitées.

A7. Les comptes de liaison des établissements et succursales : il faut vérifier :

26. Que les comptes de liaison de la société et ses succursales aient été soldés en fin d'exercice ;
27. La bonne application des dispositions fiscales consignées dans les conventions de non double imposition (pays de la société et les pays où il y a des succursales) (Nzakou A., 2001, p.147) ;
28. La constatation de la retenue à la source au taux de 10% d'assistance et études réalisées à l'étranger et utilisées en RD Congo.

A8- Les écarts de conversion- passif

Au cas où l'entreprise vérifiée a contracté des dettes en monnaies étrangères, vérifier que :

29. Ces dettes ont été évaluées au cours du jour à la date de clôture ;

¹² TPPRF : Taxe sur le Produit des Placements à Revenu Fixe

30. Les écarts dégagés ont été rapportés au résultat fiscal ;
31. Si elle opère la retenue à la source de 10% sur le montant des intérêts servis hors taxes ;
32. Vérifier que l'entreprise opère la retenue à la source relative à la TPPRF au titre des intérêts servis aux personnes domiciliées au pays (autres que les organismes bancaires et de crédit) :
- au taux de 20% pour les prêteurs qui déclinent leurs identités ;
 - au taux de 30% pour ceux qui optent pour l'anonymat.

B. Les comptes de l'actif immobilisé

B1. Les immobilisations incorporelles

Sont des immobilisations de caractère spécifique, constituées des éléments qui n'ont pas d'existence physique : immobilisations en recherches, brevets et marques, fonds commercial...

33. La vérification du compte permettra principalement à s'assurer que les montants enregistrés dans ce compte correspondent à des immobilisations incorporelles et non pas des charges (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.223).

À cet effet :

- les frais devant se renouveler périodiquement (frais de publicité, de prospections...) doivent être rattachés à leurs exercices en tant que charges.
 - les frais accessoires à l'acquisition des immobilisations tels que transports, droits de douanes, frais de transit...doivent être rattachés aux valeurs d'entrées des immobilisations concernées.
 - les charges afférentes aux travaux d'aménagements, des installations...doivent être immobilisées à leurs comptes respectifs et amorties selon les règles requises.
34. Vérifier si les honoraires qui peuvent éventuellement être enregistrés dans ce compte ont fait l'objet de la déclaration des rémunérations versées aux tiers.

B2. Les immobilisations corporelles

- *Vérifications d'ordre général*

35. Vérifier les valeurs auxquelles ces immobilisations sont inscrites en comptabilité (Tchidi Kokou C., 2010, pp.316-318) :

- immobilisations acquises : coût réel d'achat augmenté des frais accessoires liés (transport, droits de douanes, frais de montages et d'installation...) ;
- immobilisations et objets d'apports : valeur d'apport ;
- immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même : coût réel de production (coût d'achat des matières premières augmenté de toutes les charges directes et indirectes, notamment la main d'œuvre).

Alors, le vérificateur sera en mesure de :

36. S'assurer que les immobilisations enregistrées n'ont pas fait l'objet de surévaluation (cas fréquent lors de la constitution).
37. S'assurer que les charges ayant servi aux immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même ne sont pas comptabilisées en charges. Dans le cas d'espèce, la société bénéficiera indûment d'un amortissement immédiat d'une charge devant être amortie sur plusieurs exercices.
38. Vérifier que les immobilisations comptabilisées appartiennent à l'entreprise et sont affectées à son exploitation : fréquemment s'assurer si des parties d'immeubles sont données aux tiers, il y a lieu de constatation d'un loyer au cours normal.
39. Vérifier si les terrains et constructions destinés à la revente ne figurent pas aux immobilisations mais plutôt aux stocks (Cas des entreprises de promotion immobilière ou de lotissement).
40. Avec un examen simultané et synchronisé des comptes de charges, s'assurer que les achats aboutissant à la prolongation de la durée de vie d'une immobilisation ou à l'augmentation de sa valeur, sont inscrits à l'actif immobilisé.

Dans le cas de retrait ou cession d'immobilisations, la vérification s'intéressera principalement aux éléments suivants :

41. Les conditions de cessions doivent être normales ;
42. La comptabilisation de la cession doit être régulière : crédit du compte de l'immobilisation par son prix initial d'enregistrement et non pas par le prix de cession, la comptabilisation irrégulière de la cession engendre deux types de risques : la dissimulation d'une éventuelle plus-value et l'entreprise continuera d'amortir un élément ne faisant plus partie de son actif.

43. S'assurer de l'exactitude des traitements appropriés sur le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal, suite à l'option pour l'exonération totale ou l'application des abattements (Ablet L. G. et al., 2008, pp.30-35).
44. Vérifier, si l'entreprise est sous option de l'exonération des profits de cession réalisés, que l'engagement de réinvestissement a été produit dans les conditions requises (Barbe O. et al., 2010, pp.148-149) :
- avant expiration de trois ans ;
 - les produits de cessions sont bien réinvestis exclusivement en biens d'équipements ;
 - vérifier que l'entreprise a procédé à l'inscription, à son passif, de l'excédent du montant du profit exonéré par rapport à l'abattement, et que ce montant est affecté à « l'amortissement exceptionnel » des investissements acquis en réinvestissement (Ablet L. G., 2008, p.21).

- Examen du compte au regard de la TVA

En matière de la TVA, la vérification consistera principalement :

45. À s'assurer que les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même ont été imposées (Siruguet J.-L., 2015, p.262) ;
46. En cas de retrait d'un bien immobilisé, dans le délai de cinq (5) ans, vérifier que le reversement de la TVA correspondante à la fraction restante a été effectué ;
47. S'assurer que la TVA déduite sur les achats est faite au prorata des déductions applicables par l'entreprise ;
48. Vérifier que la TVA afférente aux immobilisations non rattachées à des opérations imposables ou exonérées sans droit à déduction, n'est pas déduite ;
49. Vérifier que l'entreprise n'a pas déduit la TVA relative à l'achat des véhicules de transport autres que ceux utilisés pour le transport de personnel.

- Examen du compte au regard des amortissements

50. Vérifier que les taux appliqués par nature de biens, sont conformes aux normes usuelles de chaque profession et/ou branche voire activité (Ablet L. G. et al., 2008, p.9) ;
51. Vérifier que la règle du *prorata temporis* a été respectée ;
52. Vérifier que l'option à l'amortissement dégressif est faite dans le respect des conditions requises ;
53. S'assurer que l'entreprise ne pratique pas d'amortissement au titre des immobilisations en cours ;

54. Vérifier que les amortissements constatés concernent des biens inscrits en comptabilité, exception faite des biens pris en crédit-bail, car en principe, le droit fiscal n'admet que la déduction des amortissements des biens dont l'entreprise est propriétaire et non les biens loués ou pris en crédit-bail. Toutefois, le SYSCOHADA, par l'emprunt de l'IASC assigne à la comptabilité, l'objectif de donner une information sur la situation financière de l'entreprise, l'apparence juridique ne devant pas cacher la réalité économique (...) pour ne pas dissimuler la réalité derrière l'apparence (AUDCIF, 2017, p.15, art. 6, al. 4). Ainsi, une entreprise désireuse d'utiliser un matériel a 4 choix possibles (Fotso D., 2008, p.24) : (Soit la location simple sur plusieurs années, soit le crédit-bail, soit l'achat avec clause de réserve de propriété ou soit achat assorti d'un crédit).

Dans ces quatre cas, la réalité économique et financière est identique. Pourtant l'apparence juridique est différente. L'application de ce postulat permet de donner un traitement analogue à ces quatre possibilités : « Inscription à l'actif immobilisé et dotation aux amortissements. » (Fotso D., 2008, p.24). De ce qui précède, il sied de noter que les amortissements sont, en règle générale, calculés par application d'un taux constant à la base amortissable. Il appartient à l'entreprise de fixer, sous sa responsabilité, la durée, et par conséquent le taux retenu conformément aux usages, voire une autre méthode d'amortissement, dont les taux sont indiqués, conformément à l'AUOHCE, révisé par l'AUDCIF comme suit :

Tableau n° 43. Taux appliqués à certains éléments d'actif immobilisé

N° d'ordre	Nature des éléments amortissables	Taux
1	Frais d'établissement	20 %
2	Logiciel acquis	50 %
3	Logiciel maison	25 %
4	Immeubles industriels et commerciaux	5 %
5	Immeubles d'habitation	3 à 5 %
6	Constructions légères autres qu'en maçonnerie	10 %
7	Rayonnages métalliques	10 à 15 %
8	Matériel fixe, agencements	10 à 15 %
9	Mobilier, literie, rideaux	15 %
10	Fourneaux de cuisines, machines frigorifiques pour restaurants et hôtels	15 à 25 %
11	Pontons et passerelles en matériaux non définitifs	15 %
12	Matériel et outillage mobile	10 à 15 %
13	Matériel fluvial	15 %
14	Matériel agricole	15 %
15	Matériel médical	10 à 15 %
16	Matériel informatique	10 à 25 %
17	Matériel électro-comptable, matériel de bureau électrique	10 à 15 %
18	Moteurs, groupes électrogènes	5 à 15 %
19	Foudres, cuves, fûts à vin, fûts dans une brasserie	15 à 20 %
20	Ventilateurs	25 %
21	Argenterie pour restaurants et hôtels	20 %
22	Matériel roulant (usage normal)	20 à 25 %
23	Climatiseurs (usage normal)	25 %
24	Véhicules utilisés dans des conditions particulières (brousse)	33 ¹ / ₃ %
25	Climatiseurs utilisés en permanence	33 ¹ / ₃ %
26	Verrerie, vaisselle, ustensiles de cuisine pour restaurants et hôtels	50 %

Source : Ablet L. G. et al., (2008, p.9).

B3. Les immobilisations financières

Elles sont généralement constituées des titres donnant à la société un droit de créance (les prêts immobilisés) ou un droit de propriété (titres de participation).

- Les droits de créances

Pour ces immobilisations le vérificateur doit s'assurer que :

- 55. Les opérations donnent lieu à application d'intérêts selon les taux normaux du marché ;
- 56. Les intérêts sont soumis à la TVA.

- Les droits de propriétés

La valeur de leur enregistrement en comptabilité correspond à leur coût réel d'acquisition ; les principales vérifications auxquelles doivent faire l'objet consistent :

- 57. À s'assurer que les produits générés par ces titres ont fait l'objet de déclaration dans les produits d'exploitation de l'entreprise, bien que celle-ci bénéficie à leur regard d'un abattement de 100% ;
- 58. En cas de leur cession, s'assurer que l'opération a été faite dans les conditions normales du marché et les plus ou moins-values dégagées ont été correctement calculées ;
- 59. En cas de bénéfice des abattements prévus par la loi au titre de la taxation des plus-values, vérifier les conditions d'application :
 - 25% si les titres ont été conservés par l'entreprise entre 2 et 4 ans ;
 - 50% si ce délai est supérieur à 4 ans ;
 - 100% en cas d'engagement de réinvestissement de la totalité du produit de cession.
- 60. S'assurer du bien-fondé des provisions constituées par rapport aux modèles d'évaluation des actifs financiers (Dammak S., 2006, pp.123-128).

C. Les comptes de l'actif circulant

C1. Les stocks

Les stocks constituent un des éléments de l'actif de la société. Souvent pour les entreprises de négoce, ils constituent la part la plus importante de ses actifs. Aux termes du code général de la normalisation comptable, les stocks se composent des marchandises, matières premières et les fournitures consommables (stocks input), des produits encours, produits intermédiaires ou semis finis et les produits finis (stocks outputs). La vérification avec soin du compte est d'ordre capital, en raison que les enregistrements apportés au compte affectent directement les

résultats de la société. En outre, les éventuelles anomalies qui peuvent être décelées, mettent le vérificateur sur la ligne des minorations ou des dissimulations de revenus taxables par :

61. Une dissimulation de stocks, contrebalancée par une diminution des recettes correspondantes ;
62. Une majoration des stocks à la clôture (en valeurs ou en quantités), pour dissimuler une minoration de recettes qui aurait donné un bénéfice brut anormalement faible.

De ce fait, l'examen du compte des stocks doit porter sur la vérification de l'exactitude physique ou matérielle des stocks et de l'exactitude des valeurs de leur comptabilisation. En raison du caractère extracomptable de l'inventaire, la tâche de vérification est moins facile. La difficulté s'accroît avec l'importance des produits inventoriés et aussi dans le cas des sociétés de production où les stocks subissent des transformations. Toutefois, le vérificateur pourra au moyen de quelques investigations pointues et ciblées, vérifier la sincérité de ses écritures.

- le contrôle quantitatif des stocks

Le vérificateur doit en premier lieu s'assurer que tous les produits commercialisés par l'entreprise sont inventoriés. Au jour du contrôle, le vérificateur pourra s'assurer de l'exactitude du stock théorique, en vérifiant l'existence réelle des quantités portées sur les fiches (Haloui K., 2011, pp.49-52). Ce contrôle pourra être réservé à certains produits facilement identifiables. Ensuite, le vérificateur pourra vérifier l'exactitude du stock à la clôture d'un des exercices soumis au contrôle en vérifiant le respect l'égalité suivante :

Stock Initial + Achats = Stock final + Ventes (Barbe O. et al., 2010, pp.335-337).

Si cette égalité n'est pas vérifiée, cela permettra de prétendre à la présence d'irrégularités dont il faut chercher l'explication et la preuve au niveau des stocks ou des achats et ventes.

- le contrôle d'évaluation des stocks

Ce contrôle consiste à s'assurer :

63. Que les valeurs d'inscription des stocks respectent les règles prévues par la loi, soit :
 - coût d'achat : pour les matières premières et marchandises ;
 - coût de production : pour les produits semi finis ou finis ;
 - valeur du marché : pour les déchets et rebuts.
64. Du bien-fondé des provisions pour dépréciation des stocks, éventuellement constituées.

C2. Les créances de l'actif circulant

- les clients

En raison de l'étroite dépendance de ce compte avec les comptes de produits imposables et les comptes de trésorerie, un examen très attentif de ses écritures constitue en soi un contrôle indirect des ventes. En vue de vérifier ce compte, généralement le vérificateur recourt à trois procédés :

a- Le contrôle arithmétique

Il consiste à s'assurer de l'exactitude des montants comptabilisés, par rapprochement de :

- 65. Soldes du compte global avec et des comptes individuels ;
- 66. Soldes individuels aux comptes de trésorerie et des ventes ;
- 67. Soldes de la balance avec ceux du grand livre.

b- Le contrôle indiciaire

Les principaux indices d'irrégularités que l'examen du compte client peut présenter, sont :

- 68. Les comptes clients créditeurs : ces soldes s'expliquent normalement par des avances reçues à valoir sur des commandes futures. Toutefois, ils peuvent dissimuler des ventes non comptabilisées.
- 69. L'absence des comptes individuels : le cas d'espèce peut être dû à une organisation comptable défectueuse, mais peut être aussi conjecturé avec une intention frauduleuse. Ainsi, le vérificateur devra procéder à des rapprochements aussi nombreux que rigoureux, entre les livres auxiliaires des ventes et les comptes de trésoreries : caisse, banque...
- 70. Les soldes débiteurs persistants : le cas d'espèce peut traduire une intention frauduleuse en matière de la taxe sur la valeur ajoutée, en l'occurrence si l'entreprise est soumise au régime de l'encaissement. Le vérificateur doit s'assurer par diverses investigations de la réalité de ces soldes et s'assurer principalement qu'il n'y a pas eu extinction de la créance, en espèce, sans que ça soit constatée en comptabilité ou il n'y a eu d'abandons de créances non régularisées.
- 71. Les écritures au crédit du compte : de telles écritures doivent être, dans la mesure du possible, systématiquement vérifiées. Elles peuvent solder anormalement un compte de client et ainsi faire disparaître la créance par le débit d'un des comptes de résultats ou de charges. Elles peuvent être aussi, une vente au comptant et comptabilisée en contrepartie d'une écriture aux comptes de trésorerie ; dans ce cas le compte « vente » se trouve recélé et par conséquent diminué.

Par ailleurs, cet examen est l'occasion de prêter attention aux comptes soldés pour créances irrécouvrables. Le vérificateur, doit s'assurer de l'existence des pièces justificatives (Dubost S., 2007, p.630) que des poursuites ont bien été entreprises pour le recouvrement, les dossiers de relances, encours judiciaires.

c- Le contrôle des pièces justificatives

Ce contrôle, pour qu'il soit efficace doit être simultanément réalisé avec l'examen des comptes de trésoreries et des ventes. Ainsi, le vérificateur doit s'assurer que :

- 72. Les enregistrements comptables sont réguliers ;
- 73. Tous les règlements effectués correspondent bien à des factures comptabilisées ;
- 74. Toutes les factures émises ont été rattachées à leurs exercices respectifs au regard de la livraison ou la réalisation de la prestation.
- 75. En cas de présence des factures libellées en monnaie étrangère :
 - la créance est enregistrée au cours de change commercial à la date de la facturation ;
 - lors du règlement, il y a eu constatation du gain ou perte de change, qui constitue la différence entre le montant encaissé et celui comptabilisé ;
 - à la clôture, ces créances ont été évaluées au cours de la date de clôture, et les éventuelles fluctuations sont constatées aux comptes des écarts de conversion (actif et passif) (Tchidi Kokou C., 2010, p.328). En conséquence, s'assurer en cas de présence de gains de change latents, que leur imposition a été constatée (au niveau du tableau du passage du résultat comptable au résultat fiscal).

En matière de la taxe sur la valeur ajoutée :

- 76. Si l'entreprise vérifiée est soumise au régime de l'encaissement, le fait générateur est respecté :
 - jour de réception : recettes en espèce ;
 - date d'encaissement effectif : chèques ;
 - date d'échéance et non d'escompte : effets.
- 77. En cas de vente sans facturation de la taxe, sont produites les attestations d'achat en exonération au nom du client concerné, ou soit justifié par la nature de l'opération.

C3. Personnel débiteur

Dans ce compte sont inscrites les avances ou acomptes accordés au personnel avant l'échéance de la paie. La vérification des écritures du compte doit permettre de s'assurer que :

78. Les sommes ne sont pas comptabilisées en charges et par conséquent déduites du résultat fiscal ;
79. Les montants avancés pour une période supérieure à une année ont été soumis au taux d'intérêt (sont générateurs d'intérêts imposables).

C4. Comptes courants d'associés débiteurs

Le vérificateur en examinant ce compte, doit à priori s'intéresser à la capacité financière de l'entreprise à accorder des prêts, ce qui lui permettra d'apprécier le caractère normal de ces opérations ; à défaut, il est tenu de demander les éclaircissements nécessaires. Ensuite, il doit s'assurer que les prêts accordés sont assortis d'intérêts, calculés dans les normes du marché et la taxe sur la valeur ajoutée a été calculée sur ces intérêts.

D. Les comptes de Passif circulant, Autres dettes, crédits de trésorerie et découverts

D1. Fournisseurs et comptes rattachés

Dans ce compte, doivent figurer toutes les dettes liées aux acquisitions de biens et services afférents au cycle d'exploitation de l'entreprise. L'examen du compte doit répondre à deux impératifs : toutes les factures d'achats reçues ont été enregistrées et leur comptabilisation est correcte. Pour ce fait, le vérificateur procédera aux opérations suivantes :

80. Rapprochement des comptes individuels au compte global et aux comptes d'achats et de trésoreries ;
81. Examen des taxes facturées (régularité, fait générateur...) en les rapprochant aux relevés des déductions opérées ;
82. En cas de réalisation des achats à l'importation ; s'assurer conformément aux articles 50 à 55 de l'AUDCIF que (qu') :
- la dette est enregistrée au cours de change commercial à la date de la facture ;
 - à la date de paiement, le compte correspondant est soldé par la constatation des éventuels gains ou pertes de changes résultants de la différence entre le montant payé et celui enregistré ;
 - à la clôture, les soldes du compte sont évalués au cours commercial de la date de clôture, et les fluctuations sont constatées aux comptes des écarts de conversion actif-passif.

En cas de gains de change latents, le vérificateur s'assure que leur imposition a été constatée, si au contraire il y'a eu augmentation de la dette, une provision pour risque de change a été constituée, conformément à l'article 54 de l'AUDCIF.

D2. Comptes d'associés créditeurs

Ces comptes enregistrent les opérations financières entretenues entre l'entreprise et les actionnaires, dirigeants ou non. Ils retracent les mouvements des apports en capital, les distributions des dividendes, les avances en comptes courant... Compte tenu de l'importance des mouvements qui affectent le compte, sa vérification doit être approfondie et attentive.

a- s'agissant des versements de fonds :

Les travaux à dérouler consistent à vérifier :

- 83. L'opportunité de l'apport ; voir si la situation financière de l'entreprise le justifie ;
- 84. La capacité financière de l'associé, acteur de l'apport, et voir si c'est compatible avec le versement effectué. Sinon, le vérificateur sera sur la piste d'irrégularité, en l'occurrence des ventes sans factures.
- 85. Les taux de rémunération appliqués aux avances des associés, ils ne doivent dépasser ceux arrêtés annuellement par le ministre des finances ;
- 86. Que la taxe sur la valeur ajoutée a été appliquée aux intérêts versés.

b- s'agissant des rémunérations des associés :

Le vérificateur est invité d'apprécier le caractère normal desdites rémunérations compte tenu du travail réellement effectué au sein de la société.

c- distribution des dividendes :

Le vérificateur doit s'assurer que le fait générateur, en matière de la retenue à la source au titre des produits des actions, est l'inscription en compte de ces dividendes ou leur paiement (Ablet L. G., 2008, pp.52-53).

D3. Autres créanciers

Sous ces comptes, généralement la société retrace ses opérations financières avec des tiers qui ne sont ni clients, ni fournisseurs, ni associés, ni salariés. Souvent, avec des intentions frauduleuses, sont tenus ces comptes sous diverses appellations (comptes transitoires, comptes d'attentes...). Généralement, ils dissimulent des résultats d'opérations de tous ordres qui peuvent se traduire par des profits gardés en sommeil au passif de la société dans l'attente de circonstances favorables. À cet effet, le vérificateur doit dépouiller avec soin les écritures et les soldes de ces comptes :

87. Généralement ce compte présente un solde global, il appartient alors au vérificateur de se référer aux livres auxiliaires pour vérifier le détail de chaque sous compte ;

88. Le vérificateur doit apprécier la nature de la relation des créanciers avec l'entreprise.

E. Les comptes de trésorerie

Il s'agit des comptes qui enregistrent les opérations relatives aux valeurs en espèces, aux chèques, aux monnaies électroniques, aux effets de commerce, aux titres de placement, aux coupons ainsi qu'aux opérations faites avec les établissements de crédit (J.O OHADA, AUDCIF, 2017, p. 408). L'examen des comptes de trésorerie (caisse, banque, chèques et titres de placement, établissements financiers, effets...) présente un double intérêt : il permet de mettre le vérificateur sur la trace des irrégularités comme il permet d'en porter la preuve. En conséquence, la vérification de ces comptes doit être attentive et approfondie, en débutant par les opérations de caisse.

E1. Caisse

Les fraudes qui peuvent affecter ce compte revêtent généralement deux formes ; les atténuations des recettes ou les majorations des dépenses.

- Le contrôle indiciaire

Au moyen de ce procédé, le vérificateur sera en mesure de savoir que :

a- des irrégularités sont possibles :

C'est principalement au cas où une grande partie des ventes de la société s'effectuent au comptant et aussi, car le cas d'absence de numérotation des factures rend possible des ventes non comptabilisées (Disle C., 2010, p.516).

b- des irrégularités sont probables :

Notamment dans les cas suivants :

89. Des mouvements de caisse disproportionnés avec les besoins de l'entreprise ;

90. Le cas où l'entreprise dispose d'une trésorerie élevée en permanence alors qu'elle présente, par ailleurs, les signes d'une trésorerie étroite (des escomptes nombreux, des retards dans les règlements des dettes...) ;

91. Lorsque les soldes s'accroissent de façons irrégulières et principalement en fin d'exercice.

- Le contrôle arithmétique

Après le contrôle indiciaire et compte tenu des appréciations qui en résultent, le vérificateur procède à un contrôle arithmétique plus rigoureux ; il consiste au (à la) :

92. Vérification par épreuves des additions et des reports des soldes ;
93. Rapprochement des écritures du brouillard de caisse et du journal de caisse pour s'assurer que le compte n'a jamais été créditeur, non seulement en fin du mois mais surtout à la veille d'importantes entrées ;
94. Rapprochement des écritures en compte aux registres des inscriptions des ventes au comptant. Cet examen doit être minutieux puisque, souvent ces ventes sont portées en bloc au compte « caisse » ;
95. Rapprochement avec le compte « banque », ceci permettra de vérifier la concordance des prélèvements de la caisse aux versements en banque. À défaut, notamment lorsque les versements en banque sont supérieurs aux prélèvements opérés sur la caisse, et si cette discordance se répète souvent, ça permet de conclure à des ventes sans factures.

- Le contrôle des pièces justificatives

Ce contrôle est obligatoire pour les ventes au comptant et les dépenses réglées par caisse (Disle C., 2010, p.516).

a- contrôle des recettes :

Il consiste à rapprocher les entrées en caisse aux factures correspondantes, ce qui permettra de s'assurer que les facturations ont été établies dans le respect des règles. Pour les alimentations de la caisse, le vérificateur doit s'intéresser à l'origine des fonds versés en assurant une vérification simultanée avec les comptes de banques et les comptes courants d'associés.

b- contrôle de dépenses :

Les pièces justificatives des dépenses se constituent des factures, des reçus ou des bons de caisse internes. Ainsi, pour chaque pièce de dépense le vérificateur doit contrôler les règles de facturation et apprécier leur valeur probante.

E2. Banque

L'examen du compte, doit être poursuivi de la même manière que le compte « caisse ». Toutefois, il doit être complété par quelques opérations qui lui sont spécifiques :

- 96. Dépouiller les récépissés des dépôts et les bordereaux des effets ou des caisses, pour s'assurer de leur probité ;
- 97. Remonter par sondage, aux contreparties des mouvements : caisse, clients, associés...

E3. Effets, titres de placement et autres valeurs à encaisser

La vérification des effets, vise essentiellement à s'assurer que tous les effets ont été inventoriés à leur valeur réelle, et ce en rapprochant les comptes des effets au grand livre et aux échéanciers tenus par l'entreprise. En outre, le vérificateur procédera à un rapprochement des « effets à recevoir » au compte « ventes », pour s'assurer que tous les effets ont pour contrepartie une opération commerciale comptabilisée (non des effets de complaisance) et que toutes les ventes à terme ont été comptabilisées.

4.2.2.2. Examen du Compte de résultat

Il s'effectue en vérifiant les charges (A) et les produits (B) qui constituent le Compte du résultat, tel que défini à l'article 31 de l'AUDCIF.

A. Examen des charges

La vérification des comptes des charges est certainement la plus rude, mais aussi la plus importante, et ce pour plusieurs raisons :

- 98. Les charges comptabilisées ont un effet direct sur le résultat fiscal de l'entreprise. C'est souvent les comptes de charges qui comportent les preuves des éventuelles irrégularités que peut contenir la comptabilité, et par conséquent les motifs de la remise en cause de sa probité ;
- 99. En cas de rejet de la comptabilité vérifiée ; la majorité des éléments qui peuvent servir à la reconstitution du résultat imposable, sont généralement puisés dans les charges de l'entreprise.

À cet effet, la vérification des comptes des charges doit être exhaustive le plus que possible. Vu le nombre important des comptes et des sous comptes de cette rubrique, on essaiera de présenter les investigations communes à tous les comptes et par la suite, on s'intéressera aux seuls comptes qui présentent le grand risque d'irrégularités et les contrôles à y effectuer.

A1. Les achats

Tout en veillant à ce que les achats comptabilisés soient engagés pour les besoins d'exploitation de l'entreprise, la vérification du compte d'achat doit répondre à trois impératifs :

- Les achats comptabilisés ne sont pas fictifs

100. Cela suppose que tous les achats comptabilisés sont appuyés des pièces justificatives probantes et sincères, établies en conformité avec les dispositions légales. Elles doivent comporter tous les renseignements concernant l'identité du vendeur, son identifiant fiscal et le numéro de son imposition à l'impôt des patentes, la date de l'opération, la désignation des quantités et des prix d'achats, la mention du montant de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que les références et les modalités de paiement.

- Les achats comptabilisés ne sont pas majorés

La vérification à ce niveau se localise sur deux aspects :

101. La date de la facture : s'assurer que seules et toutes les factures de l'exercice sont comptabilisées, sans tenir compte de leur paiement ou non (c'est la date de naissance de la dette qui est prise en compte). Ainsi, les charges des exercices antérieurs sont à écarter.

102. La nature des achats : seules les dépenses à caractère de charges qui sont comptabilisées, ainsi le compte ne doit pas enregistrer les dépenses qui devront être immobilisées.

- Tous les achats de l'exercice ont été comptabilisés :

Pour prévenir le risque de dissimulations d'achats contrebalancées par des dissimulations corrélatives des ventes, il faut, bien que cet objectif soit difficile à atteindre, qu'au moyen d'investigations internes et externes, pallier cette difficulté, en procédant, dans le respect du principe de spécialisation des exercices (Fotso D., 2008, p.22) aux rapprochements des :

103. Recoupements en sa possession avec les enregistrements en comptabilité de l'entreprise ;

104. Comptes individuels des fournisseurs aux comptes de la trésorerie.

105. Bons de commandes, bons de livraisons, les titres de transport...avec les documents de la comptabilité auxiliaire.

A2. Les charges externes

- Les locations et charges locatives

- 106. S'assurer que les loyers versés concernent les locaux professionnels de l'entreprise ;
- 107. Les loyers des locaux effectués au personnel sont à constater au niveau de l'impôt sur le revenu (avantage imposable).

- Les redevances de crédit-bail

- 108. Vérifier que la société réintègre la quote-part non déductible des redevances relatives aux voitures de personnes (fraction dépassant le plafond prévu par la loi) (Nzakou A., 2008, p.320).

- Les entretiens et réparations

- 109. S'assurer que les dépenses qui peuvent augmenter la valeur des actifs immobilisés ne sont pas comptabilisés en charges, mais immobilisés et amorties au même rythme des biens auxquels elles se rattachent.

- Les primes d'assurance

- 110. S'assurer que ne sont pas déduites les primes d'assurance souscrites au profit de l'entreprise sur la tête des dirigeants ;
- 111. S'assurer que les assurances souscrites au profit du personnel sont appréhendées entre leurs mains à l'impôt sur le revenu.

- Les rémunérations du personnel extérieur à l'entreprise

- 112. S'assurer que les bénéficiaires ne soient pas des patentables et les sommes versées aient fait l'objet de rémunérations définies à l'article 47 de l'Ordonnance-Loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur le revenu dont le taux est de 25%.

- Les rémunérations d'intermédiaires et honoraires

- 113. Vérifier que ces rémunérations ont fait l'objet de la déclaration des rémunérations versées aux tiers.

- Les déplacements, missions et réceptions

- 114. Vérifier que ces dépenses ne sont pas excessives et sont justifiées par l'activité de l'entreprise, conformément aux dispositions des articles 50 et 51 du Code des impôts ;
- 115. Vérifier que la taxe sur la valeur ajoutée afférente à ces dépenses ait été déduite.

- Les cotisations et dons

Pour les dons, le vérificateur doit s'assurer qu'ils ont été déduits dans le respect des plafonds réglementés, soit celui de deux pour mille (2‰) du chiffre d'affaires de l'exercice, aux œuvres sociales des entreprises publiques ou privées, aux institutions autorisées par la loi qui les institue à percevoir des dons. S'agissant des cadeaux, le vérificateur s'assure du respect de la double condition : la valeur unitaire du cadeau n'excède pas un montant prévu par la loi et porte soit la raison sociale, soit le nom ou le sigle de la société, soit la marque des produits qu'elle fabrique ou qu'elle commercialise. À défaut de déclaration exacte, des sommes ou de leurs bénéficiaires, lesdites sommes sont ajoutées aux bénéfices de celui qui les a payées, sans préjudice des sanctions prévues en cas de fraude (RDC, Code des Impôts, 2014, p.68).

A3. Les impôts et taxes

116. S'assurer que la comptabilisation de l'impôt, des patentes, de la taxe des entités décentralisées, ... ait été faite sur la base des rôles reçus par la société (Bezard B., 2013, pp.10-11). Pour ceux dont les rôles ne sont pas encore parvenus, que des provisions à leur égard aient été constituées, en respectant les prescrits de l'article 24 du Code congolais des impôts (Bezard B., 2013, p.58) ;
117. Vérifier l'exactitude des valeurs locatives de base à la détermination d'impôts et taxes ;
118. Vérifier le bien-fondé des exonérations, immunités et déductions dont bénéficie la société, conformément aux dispositions des articles 34, 35, 37, 38, 40 à 44 du Code congolais des impôts (Bezard B., 2013, pp.64-74) ;
119. Vérifier que les droits d'enregistrements afférents aux acquisitions des immobilisations ne sont pas comptabilisés sous cette rubrique, mais inscrits en charges à répartir sur plusieurs exercices ;
120. S'assurer que les charges, impôts et taxes non déductibles (Bezard B., 2013, pp.74-75), ainsi que les divers intérêts et les majorations ont été réintégrés au résultat fiscal sur le tableau de passage. Au résultat comptable, il convient de réintégrer : des charges comptabilisées non déductibles du résultat fiscal (dépenses à caractère somptuaire, certaines amendes et pénalités). En effet, le droit fiscal et le droit comptable constituent aujourd'hui des disciplines et des sciences distinctes ayant chacune ses principes et ses règles propres. Cependant, intervenant sur le même sujet qu'est l'entreprise, elles entretiennent par la force des choses, des rapports qui tantôt sont convergents, tantôt divergents (infosfiscalesbf.over-blog.com, lu le 9/11/2018).

Du fait des divergences inhérentes aux principes applicables propres à chacune de ces disciplines, le passage du résultat comptable au résultat fiscal est assuré hors comptabilité au moyen des techniques de réintégrations et de déductions fiscales. Les réintégrations concernent les charges non déductibles du fait de la loi ou de la doctrine fiscale ou encore les manques à gagner suite à des actes anormaux de gestion. Elles consistent à ajouter au résultat comptable tous les éléments qui ont généré à tort une économie d'impôt.

À ce niveau, toutes les charges non admises en déduction mais qui ont été régulièrement déterminées par la comptabilité, sont réintégrées dans la base imposable. Il en est ainsi des provisions non déductibles de l'exercice, des dons, des amendes et pénalités, etc.

Quant aux déductions fiscales, elles consistent à soustraire du résultat déterminé par la comptabilité, tous les éléments non imposables. Elles permettent notamment d'éviter une double imposition d'éléments antérieurement taxés et de préserver au profit du contribuable les avantages prévus par la loi. Il en est ainsi des provisions antérieurement taxées de l'exercice précédent, les réfections sur produits financiers et sur produits des actions (dividendes).

Signalons que les sociétés commerciales de la RD Congo sont assujetties à l'impôt sur le bénéfice et profit, au taux de 35%, conformément à la disposition de l'article 83 de l'Ordonnance-loi n° 13/008 du 23 février 2013 modifiant et complétant certaines dispositions de l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relatives aux impôts cédulaires sur les revenus. La détermination de leurs résultats imposables ne sera autre que la prise en compte de leurs résultats comptables rectifiés, déterminés dans les normes et principes de l'AUDCIF, par la formule suivante :

$$\begin{aligned}
 \textbf{Résultat Fiscal Provisoire} &= \textbf{Résultat comptable (RAO + RHAO)} + \\
 &\quad + \textbf{Réintégrations (des charges non déductibles)} \\
 &\quad - \textbf{Déductions (des charges déductibles).} \\
 \textbf{Résultat Fiscal Définitif} &= \textbf{Résultat fiscal provisoire} \\
 &\quad - \textbf{Déficits reportables}^{13} \\
 &\quad - \textbf{Amortissements dérogatoires.}
 \end{aligned}$$

¹³ L'article 19 de la Loi des Finances de l'exercice 2016 stipule que : Dans tous les cas, l'imputation des pertes professionnelles de l'exercice comptable concerné et des exercices antérieurs ne peut dépasser 60% du bénéfice fiscal avant l'imputation desdites pertes ».

A4. Les charges de personnel

L'examen de ce compte, portera sur la vérification de l'exactitude des montants inscrits et sur l'accomplissement des obligations déclaratives (d'assiette, taux...) qui s'y rattachent. Ainsi, le vérificateur est appelé à :

121. S'assurer que l'entreprise tient valablement les registres prévus par la loi, en l'occurrence le livre de paie, tenu dans le respect des prescriptions légales en vigueur (préalablement visé par les services de l'inspection du travail) ;
122. S'assurer de la cohérence globale des chiffres comptabilisés, en rapprochant les montants comptabilisés à ceux portés sur l'état annuel des salaires, aux déclarations de l'Institut national de sécurité sociale ;
123. S'assurer que l'ensemble des rémunérations accordées au personnel sont correctement soumis à l'IPR, et fait l'objet des déclarations correspondantes suivant les taux correspondant aux barèmes salariaux réglementés par les articles 83 à 90 du Code des impôts (RDC, Code des Impôts, 2014, pp.91-93) ;
124. Apprécier la réalité des prestations de personnel :
 - supportés dans l'intérêt de l'entreprise ;
 - le niveau de rémunération correspond aux prestations fournies ;
125. S'assurer que la déduction des indemnités de licenciement a été rattachée à l'exercice de rupture. En outre, lorsque ses indemnités excèdent celles fixées par la législation, sans qu'elles aient été déterminées par une juridiction, l'excédent versé est soumis à l'IPR ;
126. Vérifier que la rémunération allouée au personnel extérieur à l'entreprise a été soumise à la retenue à la source aux taux spécifiques compris entre 14 % et 30 %, selon le cas (RDC, Code des Impôts, 2014, p.91).

A5. Les charges financières

Le contrôle de ce compte a pour objectif de s'assurer que les charges supportées par la société concernent bien ses besoins, et aussi les conditions de leurs déductibilités sont respectées :

127. *A priori*, le vérificateur doit établir un état de ventilation des dettes de financement et des avances rémunérées, et apprécie leur objet et les conditions de rémunérations constatées ;
128. S'assurer que les intérêts déduits concernent bien des emprunts contractés pour répondre aux besoins de financement de la société. Ainsi, sont à réintégrer les intérêts afférents aux opérations non rattachées à l'exploitation ou ceux contractées pour les

besoins personnels des associés en se référant par recoupement, au rapport des auditeurs (AUSCGIÉ, 2014, pp.694-697) ;

129. S'assurer que les emprunts contractés n'ont pas été suivis de prêts sans intérêts à un des associés ;
130. Vérifier pour le cas des intérêts des comptes courants d'associés que les conditions requises sont remplies :
 - le capital social est entièrement libéré ;
 - les sommes à rémunérer ne dépassent pas le montant du capital ;
 - le taux d'intérêt déductible ne dépasse pas celui fixé annuellement par l'arrêté du Ministre des Finances.
131. S'assurer que les intérêts versés aux entreprises non résidentes ont été soumis à une retenue à la source de 10% et soumis à la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 16% ;
132. Vérifier que les conditions de déduction des intérêts des bons de caisse sont respectées :
 - les emprunts sont réalisés pour les besoins de l'exploitation de la société ;
 - un établissement bancaire reçoit le montant de l'émission desdits bons et assure le paiement des intérêts y afférents ;
 - La liste des bénéficiaires de ces intérêts avec les montants reçus par chacun d'eux a été déposée jointe à la déclaration du résultat fiscal ;
133. Vérifier, lorsque des intérêts ont été servis à des personnes domiciliées en RD Congo autres que les organismes bancaires ou de crédits, que :
 - la retenue à la source, au titre des produits de placement à revenu fixe, a été opérée ; au taux fixé pour les prêteurs, personnes physiques ou morales, soumises au régime de l'impôt mobilier ou bien au taux forfaitaire pour les personnes physiques qui ne tiennent pas de comptabilité ou soumises au régime du forfait en respectant les prescrits des articles 13 et 14 du Code des impôts (RDC, Code des Impôts, 2014, pp.54-56) ;
 - le montant de l'impôt est versé le mois qui suit sa retenue.

A6. Les charges hors activités ordinaires (non courantes)

Sont souvent constituées des valeurs nettes d'amortissement des immobilisations cédées. La vérification des écritures du compte consiste à s'assurer que les montants portés au compte sont exacts et correctement calculés. Ainsi, le vérificateur est invité à rapprocher les valeurs des immobilisations concernées avec les tableaux d'amortissements correspondants d'une part (Rossignol A. (dir) et al., 1997, pp.22-25), en s'assurant que le taux appliqué pour chaque

élément d'actif est proportionnel à sa durée de vie probable et avec les montants inscrits à l'état extracomptable des cessions de l'autre. Le tableau ci-dessous indique la nature et la durée de vie d'immobilisations, à l'exception du fonds commercial et du terrain.

Tableau n° 44. Nature et durée de vie des immobilisations amortissables

Nature de l'immobilisation	Durée de vie admise
Construction à usage industriel	20 ans
Construction à usage d'habitation et commercial	25 ans
Matériel et outillage	5 ans
Aménagement et installation	10 ans
Mobilier de bureau	10 ans
Matériel de bureau et d'informatique(MBI)	5 à 10 ans
Camion	4 ans
Voiture	5 ans
Bateaux et navires de pêche :	
✓ d'occasion	6 ans
✓ neufs	8 ans
Avions et aéronefs civils	16 ans
Frais d'établissement	2 ans
Brevet et licence	Durée de la protection juridique

Source : Rossignol A. (dir) et al., (1997, p.22).

A7. Les autres charges non courantes

134. S'assurer que ne sont pas déduites :

- Les pénalités pour paiement tardif des impôts et taxes, les majorations de nature pour infractions à la loi et aux règlements, notamment en matière d'assiette ;
- Les amendes pénales et contraventions, en l'occurrence en matière d'impôts, de législation de travail, de réglementation de la circulation et de contrôle des changes ou des prix.
- Les rappels d'impôts déduits se rattachant à un impôt lui-même déductible (patente, taxe des entités décentralisées, taxe urbaine, ...) ;
- Les rappels d'impôts déduits se rattachent à leur exercice concerné ; celui où la société a exprimé son accord sur le redressement ou à défaut celui de réception du rôle d'imposition.

B. Examen des produits imposables

Les produits imposables sont constitués des produits d'exploitation (B1), des produits financiers (B2) et des produits hors activités ordinaires autres produits non courants (B3). Cet ensemble constitue un élément essentiel de détermination du résultat fiscal imposable au titre de l'exercice comptable, et aussi une source d'enrichissement de la société (Nzakou A., 2008, pp.347-351). Ainsi, toute éventuelle intention de fraude, sera séduite par une dissimulation de ces produits et qui pourra manifestement concerner toutes les rubriques, dont l'importance de chacune est en fonction de la nature de l'activité sociétale. Le vérificateur en contrôlant ces

comptes, est invité à faire preuve d'une exhaustivité importante dans l'examen des écritures comptables et leur conformité avec les dispositions légales. Aussi doit-il faire le bon choix de méthode de vérification, la plus compatible avec l'importance et la nature de l'activité de la société vérifiée et du degré de son organisation comptable (Laghmari A., 2004, p.83).

B1. Les produits d'exploitation

- Les ventes

La vérification des ventes exige l'adoption d'une approche qui tient compte d'une manière globale l'activité ou les activités de la société, sa taille, son organisation comptable et les règles de facturation poursuivies. En général, une vérification réussie du compte, implique l'usage combiné de deux principales méthodes, dont celle :

135. Se basant sur des investigations internes, par la vérification des pièces et des écritures comptables de la société et leurs rapprochements aux divers comptes qui renseignent sur les mouvements des flux ;
136. D'investigations externes, qui puise principalement dans des données extra comptables.

a- La méthode de contrôle interne :

A priori, la vérification interne du compte des ventes doit s'intéresser au respect des dispositions comptables et fiscales lors des enregistrements des écritures, c'est pourquoi :

137. Les ventes sont comptabilisées à leurs montants hors la taxe sur la valeur ajoutée, figurant sur les factures, mémoires ou situations des travaux, déduction faite des RRR accordés ;
138. La règle de séparation des exercices est respectée. L'exercice de rattachement des créances est celui au cours duquel intervient la livraison des biens ou l'achèvement des travaux. En cas de vente avec clause de « réserve de propriété », la livraison s'entend par la remise matérielle du bien (Lefebvre F., 2006, p.131), puisque le bien cesse de faire partie des stocks de la société, et le bénéfice correspondant est imposable sans qu'il y a lieu d'attendre le transfert de propriété que ce type de contrat diffère jusqu'au paiement intégral du prix par l'acquéreur ;
139. Les règles de facturation sont respectées. Ainsi, après ces divers travaux préliminaires, le vérificateur procédera à un rapprochement des :

- 140. Copies des factures au journal des ventes. Il peut être systématique ou par sondage, en fonction de la taille de la société vérifiée ;
- 141. Écritures du compte « clients » et aux comptes de trésorerie. En principe, aucune discordance ne doit être décelée. À défaut, c'est une présomption d'irrégularités dont il faut chercher les explications.

Ces divers rapprochements permettent au vérificateur de s'assurer que :

- 142. Les facturations ont été établies dans le respect des règles, notamment aux conditions normales du marché pour celles résultant des opérations que les clients en relation de dépendance avec l'entreprise ;
- 143. Éventuellement, des ventes sans factures ou sous facturées ont été faites par l'entreprise ;
- 144. Il y a absence de compensation entre les produits des ventes et les valeurs des achats, dans le cas où l'entreprise vérifiée est à la fois cliente et fournisseur d'une même entreprise ;
- 145. Les produits des ventes des déchets ou des emballages récupérables ont été régulièrement reportés au bénéfice imposable ;
- 146. Les abandons de créances sont dûment justifiés, et les provisions pour créances douteuses ou litigieuses ont été préalablement constituées ;
- 147. Les RRR accordés après la facturation ont fait l'objet de la déclaration des rémunérations versées aux tiers, telle que prévue par la loi.

En matière de la taxe sur la valeur ajoutée, s'assurer que :

- 148. Toutes les opérations taxables réalisées par l'entreprise ont été correctement soumises à cette taxe, aux taux correspondants ;
- 149. Au cas où l'entreprise réalise un chiffre d'affaires sans facturation de la TVA, que toutes les formalités ont été respectées.

b- La méthode externe ou indirecte

Elle vient en complémentarité avec la précédente méthode. Le recours à ce type de contrôle devient de plus en plus impérieux selon les résultats des investigations internes (Ousmanou S. et al., 2014, p.212). Souvent le passage de la présomption à la preuve d'une quelconque forme de fraude, se fait au moyen des investigations indirectes ou externes (extra comptables) sur lesquelles repose ledit contrôle.

c- L'exploitation des recoupements

Le droit de communication dont jouit l'administration de contrôle permet au vérificateur d'avoir à sa disposition divers renseignements sur les transactions de la société. Ainsi, le vérificateur procède à la confrontation des informations en sa possession avec les données consignées dans la comptabilité de la société au moyen de recoupement.

d- L'analyse des marges

En fonction de la nature de l'activité de la société, le vérificateur est amené à apprécier l'évolution des marges et procède éventuellement à des comparaisons avec d'autres sociétés similaires.

e- Le contrôle quantitatif

Il sert principalement pour les sociétés de négoce, qui procèdent à la revente des marchandises en l'état sans leurs apporter des transformations. La méthode consiste à vérifier la concordance des mouvements des produits commercialisés. Ainsi, le vérificateur s'assure de l'égalité de l'équation suivante : **Achats + Stock initial - Stock final = Ventes**, sachant son lien avec le coût d'achat et la TVA (Dobill M., 2012, pp.237-242).

Les termes de cette équation doivent s'appliquer au même produit ou marchandise. Généralement, le choix du vérificateur porte sur la marchandise la plus significative dans le circuit commercial de la société qu'est aussi la plus facile à identifier. Si éventuellement cette égalité n'est pas vérifiée, ceci dénote la présence de dissimulations au niveau des achats ou ventes, que le vérificateur tentera de trouver les preuves.

f- Le contrôle matière

Cette méthode consiste à reconstituer la production de la société pour l'exercice en vérification, en remontant toute la chaîne de fabrication. En fonction du circuit de fabrication de la société, le vérificateur procède :

150. Au choix d'un consommable de fabrication qui soit significatif, nécessaire à la finalisation de la production, facilement identifiable : ciment pour les fabricants des matériaux de construction, les compresseurs pour fabricants des produits de réfrigération, tissu pour les confectionneurs, ...

151. Être en possession d'un taux de chute ou de perte de fabrication qui soit proche le plus possible de la réalité pour ne pas compromettre les résultats de la reconstitution de la production. Souvent, ce taux est détenu, soit :

- relevé sur place, à la suite de la vérification de la chaîne de production, en présence des dirigeants de la société, des techniciens responsables de la fabrication, et consigné sur un procès-verbal signé par toutes les parties ;
- auprès des Services de la Direction des douanes et accises, pour les activités auxquelles elle tienne un taux pour l'apurement des marchandises soumises au régime de l'admission temporaire ;
- relevé des taux admis par les instances de recours fiscal, pour des sociétés similaires ;
- ou enfin, relevé des dossiers similaires à la société vérifiée.

Ainsi, le vérificateur procèdera à la vérification de l'équation suivante :

Achats de l'exercice de matière première (en quantité de la matière choisie)

+ *Stock initial (en quantité de la matière choisie)*

+ *Stock initial des produits semi finis*

+ *Stock initial des produits finis*

- *Stock final (en quantité de la matière choisie)*

- *Stock final des produits semi finis*

- *Stock final des produits finis*

- *Chutes ou pertes de fabrication*

= *Utilisations de l'exercice en produits finis.*

Les utilisations de l'exercice, résultant de l'équation, doivent correspondre au nombre de produits vendus (consigné sur les factures de ventes). Toute différence correspond à des produits dont la vente a été dissimulée.

- *Immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même*

Le contrôle de ces produits consiste à s'assurer de l'exactitude de leur comptabilisation et leurs soumissions aux règles fiscales (Njampiep J., 2008, pp.602-603). Les travaux réalisés par l'entreprise pour elle-même, aboutissant à la production des immobilisations, doivent être

comptabilisés à leurs coûts de production et rattachés aux produits imposables¹⁴ au même montant. Le coût de production de ces immobilisations, comprend :

- ✓ Le coût d'acquisition des matières et fournitures consommables ;
- ✓ Les charges directes de production (main d'œuvre et charges sociales) ;
- ✓ Les charges indirectes de production.

En matière de TVA, le vérificateur doit s'assurer que la production des immobilisations a été soumise à cette taxe au taux correspondant à la nature du bien produit, conformément à l'article 24 de l'O.-L. n° 10/001 du 20 août 2010. Enfin, le contrôle du compte doit s'intéresser aux cessions faites au personnel et les prélèvements en nature de l'exploitant, qu'il faut comptabiliser en vente comme des livraisons à soi-même.

- *Les subventions d'exploitation*

Il s'agit des versements, faits généralement par des organismes publics (État, collectivités locales...) pour compenser le besoin de financement de l'entreprise (cas des minoteries par exemple). Le vérificateur doit s'assurer que :

152. Les subventions reçues ont été comptabilisées comme un élément de leur chiffre d'affaires imposable de l'exercice ;
153. Ces subventions ont été retenues pour le calcul de la cotisation minimale ;
154. Celles-ci ont fait l'objet d'une déclaration de la TVA au titre du mois de leur encaissement, tout en considérant que les sommes reçues étant TTC (au taux de 16 %).

B2. Les produits financiers

C'est le résultat des opérations réalisées par l'entreprise avec les tiers. Leur contrôle est réalisé dans la même logique que les autres produits, s'assurer de la régularité de leurs enregistrements et le respect des règles fiscales applicables. Le vérificateur en examinant ces produits, doit :

155. S'assurer, pour les titres de participation et assimilés ; bien que les revenus générés par ces titres sont exonérés entre les mains de l'entreprise bénéficiaire, le vérificateur, est tout de même, invité à s'assurer que ces produits ont été enregistrés en produits imposables et donnent lieu à l'application d'un abattement de 100%, aussi bien au niveau de la base de la cotisation minimale qu'au niveau du passage du résultat comptable au résultat fiscal ;

¹⁴Le produit des immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même, n'est pas retenu dans la base de calcul de la cotisation minimale dès lors qu'il n'a pas été acquis auprès de tiers et ne génère pas de flux de trésorerie.

156. Si la société bénéficie de l'amortissement du capital d'une autre dont elle est actionnaire, s'assurer que leur a été réservé le même traitement que celui des titres de participation. Il en est de même pour la distribution des réserves et les bonis de liquidation ;
157. Pour les revenus des titres immobiliers autres que les titres d'actions qui ne sont pas exonérés ; s'assure que ces produits ont subi une retenue à la source en matière de la TPPRF au taux de 20% et sont enregistrés à leurs montants bruts ;
158. S'agissant des prêts et avances financiers, consentis aux tiers, vérifier que leur rémunération correspond aux conditions normales du marché ;
159. En cas de cession des valeurs mobilières, s'assurer que les profits des cessions ont été inclus dans les produits d'exploitation, après vérification des abattements calculés et prévus par la loi.

B3. Les produits hors activités ordinaires et les autres produits non courants

La vérification doit s'intéresser à deux éléments :

- *s'assurer de l'exactitude des enregistrements effectués* ; en rapprochant les montants comptabilisés avec l'état extra comptable des profits de cessions ;
- *s'assurer des sorts fiscaux des plus-values réalisés*

160. En cas de taxation ; vérifier l'exactitude des abattements appliqués, en fonction de la durée de détention de l'actif cédé, conformément aux dispositions du Code des impôts à ses articles 34 à 39, soient :

- 25%, si la durée de détention du bien à l'actif de la société est compris entre 2 et 4 ans ;
- 50%, si cette durée est supérieure à 4 ans.

161. En cas d'exonération totale ; vérifier que l'entreprise remplit les conditions requises :

- l'engagement de réinvestir¹⁵ le produit global des cessions au cours d'un exercice, dans le délai maximum de trois (3) années qui suivent la date de clôture dudit exercice ;
- conservation des biens acquis pendant un délai de cinq (5) ans à courir de la date de leurs acquisitions.

Dans ce groupe, il y a d'autres produits non courants qui entrent dans le compte, à savoir :

162. Les dégrèvements d'impôts déductibles accordés par l'administration fiscale ; ils doivent être inclus dans les produits imposables au titre de l'exercice de leur notification ;

¹⁵ Le réinvestissement doit être en bien d'équipements ou en constructions réservés à la propre exploitation professionnelle de l'entreprise.

163. Les rentrées sur créances soldées et les dons, ils doivent être inclus dans les produits imposables de l'exercice de leur encaissement ;
164. Les indemnités reçues par la société à la suite de la destruction d'un élément de son actif (incendie, sinistre, vol, ...) doivent être portées aux produits imposables.

4.3. Conséquences de la vérification de la comptabilité des sociétés

Ces conséquences s'apprécient d'une part, à partir de sa valeur probante et d'autre part, grâce à la reconstitution des bases imposables, des statistiques nationales et régionales via la Centrale des bilans qu'elle permet d'établir.

4.3.1. L'appréciation de la valeur probante de la comptabilité

La vérification comptable effectuée a pour conséquence, soit d'admettre la régularité de la comptabilité en la forme et au fond, soit de déboucher sur son rejet si elle a été entachée d'irrégularités graves susceptibles de lui ôter toute valeur probante. Sont qualifiées d'irrégularités graves celles limitativement énumérées par les dispositions réglementaires :

- Le défaut de présentation d'une comptabilité tenue conformément à l'AUDCIF ;
- L'absence des inventaires ;
- La dissimulation d'achats ou de ventes dont la preuve est établie par l'administration ;
- Les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, constatées dans la comptabilisation des opérations ;
- L'absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ;
- La non comptabilisation d'opérations effectuées par la société contrôlée ;
- La comptabilisation d'opérations fictives.

Même régulière en la forme et appuyée des pièces justificatives, une comptabilité peut être rejetée pour défaut de valeur probante lorsqu'il existe un faisceau de présomptions précises et concordantes permettant d'en contester la sincérité et de soutenir que le bénéfice déclaré est inférieur au bénéfice réalisé (Dubost S., 2007, p.630). Ça peut être le cas lorsque l'on constate des recettes non déclarées, des achats omis ou majorés, des anomalies affectant les stocks, une insuffisance du taux de bénéfice brut, ou encore lorsque le trait de vie et l'enrichissement de l'exploitant est hors de proportion avec les revenus déclarés.

4.3.1.1. La comptabilité vérifiée est régulière

Lorsque la comptabilité vérifiée est jugée conforme et régulière en la forme et au fond, et ne présente pas d'irrégularités graves qui lui ôtent sa probité, le vérificateur est tenu du respect des bases d'impositions déclarées par le contribuable. Toutefois, le vérificateur conserve le droit de rectifier les déclarations de la société, lorsqu'il relève des omissions ou des insuffisances mineures ou involontaires (mauvaises imputations, erreurs d'additions...), ou bien des manquements à certaines obligations fiscales (charges non déductibles, doubles emplois, défaut de quelques déclarations spéciales assortis de sanctions...). Dans ce cas, le vérificateur, sans écarter les bases déclarées par la société ou les remettre en cause, leur apportent les réintégrations supplémentaires qui résultent de ces rectifications.

L'image fidèle ressemble quelque peu au dessin figuratif d'un peintre qui exprime, au-delà du dessin ou de la ligne, par la couleur et les apports personnels de l'auteur, autre chose que ce qui est simplement dessiné ou tracé. Bien que la combinaison de l'ensemble des informations ait pour but d'autoriser chaque lecteur à trouver des réponses aux questions qu'il formule, celui-ci n'a en définitive, aux travers des états financiers qu'une information à la hauteur des efforts fournis par lui. On le voit, l'intelligibilité est une qualité qui se rapporte à l'utilisateur de l'information comptable. Pour être utile, l'information fournie par les états financiers de synthèse doit être compréhensible par les utilisateurs suffisamment avertis.

À cette fin, ces derniers sont supposés avoir une connaissance raisonnable des activités économiques et de la comptabilité et la volonté d'étudier l'information d'une façon raisonnablement diligente. Le choix de l'intelligibilité et de la comparabilité comme qualités secondaires exigées par la restitution de l'image fidèle, a pour objectif de permettre aux utilisateurs des états financiers d'avoir la meilleure référence possible pour la prise de leurs décisions (Barbu E., 2002, pp.1-2).

4.3.1.2. La comptabilité vérifiée est rejetée

Dans son article sur « *les attentes en matière de mission légale du commissariat aux comptes* », Sakho parle de la comptabilité au service de la justice pénale (Sakho A., 2007, p.8), en visant l'article 69 de l'AUDCIF et les articles 712 à 716 de l'AUSCGIÉ (J.O. OHADA, 2014, p.165). Au-delà de la certification par le commissaire aux comptes, le contrôle que nous préconisons dans la présente thèse est celui qui vient s'assurer de la fiabilité, par respect du doute méthodique qui prescrit que la confiance n'exclut pas le

contrôle. En effet, la vérification comptable permet quelque fois de faire apparaître des anomalies graves, conduisant au rejet de la comptabilité vérifiée. Le rejet de la comptabilité, peut être partiel ou total.

Dans le cas d'espèce, la DGI peut recourir aux dispositions des articles 68 et 111 de l'AUOHCE (Mercadal B. et al., 2014, p.198) et 111 du même acte uniforme, tel que révisé par l'AUDCIF selon lesquelles les infractions prévues par l'Acte uniforme pour les sociétés qui, d'une part n'auront pas, pour chaque exercice social, dressé l'inventaire et établi les états financiers annuels ainsi que, le cas échéant, le rapport de gestion et le bilan social et d'autre part auront sciemment, établi et communiqué des états financiers ne délivrant pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice, seront punies conformément aux dispositions du Droit pénal en vigueur dans chaque État-partie (J.O. RDC., 2012, p.702).

Le rejet total est constaté quand les irrégularités relevées sont d'un degré de gravité qui ôte à la comptabilité toute valeur probante. Les faits délictueux qui ruinent l'approbation de la comptabilité, sont multiples, et Sakho (2007, pp.104-105) en a énuméré certains, à savoir :

- Les infractions du droit des sociétés ou celles prévues par d'autres textes, mais avec des incidences sur les comptes sociaux (infractions fiscales ou douanières) ;
- Des faits significatifs, c'est-à-dire ceux de nature à modifier de façon sensible les résultats de la société ou qui peuvent porter préjudice à l'entreprise ou à un tiers ;
- Des faits délibérés. Leurs auteurs ayant en conscience de ne pas respecter la réglementation en vigueur. Le rejet est partiel c'est lorsque le vérificateur estime que bien que la comptabilité vérifiée est régulière en la forme mais manque de sincérité, c'est notamment le cas où le vérificateur est en possession de quelques recoupements, ou souvent dans le cas où les contrôles matières ou quantitatifs dégagent des manquants qui se traduisent par des dissimulations importantes du chiffre d'affaires.

4.3.2. La reconstitution des bases imposables, des statistiques nationales et régionales via la Centrale des bilans

Le lecteur doit avoir une culture économique lui permettant de situer la société dans son environnement. À ce titre, il doit connaître la manière par laquelle sont calculées les grandes masses ou agrégats économiques (Revenu national ou le Produit intérieur brut, la Formation brute de capital fixe, ...) (Mankiw N. G., 2007, pp.513 et 551) et toutes valeurs définies par la

comptabilité nationale. Il doit aussi pouvoir comprendre les règles qui définissent les grands actes de la vie économique (Production, Consommation et Investissement) et apprécier la politique économique de l'État congolais, en particulier en matière financière, ses relations avec les pays tiers, surtout ceux de l'espace OHADA (Collette C. et al., 2002, p.36).

En fournissant des informations comptables fiables à la Centrale des Bilans institutionnalisée par le droit OHADA, on garantit leurs utilisateurs pour les besoins desquels se définit la pertinence partagée, la Centrale des Bilans ayant pour finalité de fournir, à partir d'une collecte systématique des états financiers annuels, des informations globales et sectorielles aux entreprises, sur leurs structures et leurs performances économiques et financières, ces informations étant utiles aux travaux d'analyse et aux prises de décisions de tous les agents économiques nationaux et étrangers (J.O. RDC, 2012, p.1270).

Ainsi, la nature de l'activité de l'entreprise et de sa taille, guide le vérificateur à pouvoir opter pour l'une ou l'autre méthode de reconstitution du chiffre d'affaires imposable, c'est-à-dire, celle qui se rapproche le plus possible de la réalité fiscale du contribuable (Sakho A., 2007, p.106). En pratique, les méthodes de reconstitutions utilisées ne sont pas nombreuses, l'option d'une méthode à l'autre ressort du libre choix du vérificateur. Ainsi, la méthode choisie est marquée de subjectivité qui diffère selon le niveau de formation du vérificateur et de sa compétence qui s'affine avec l'expérience, avec l'accumulation de la diversité des dossiers traités. Si en France, la reconstitution est soumise à des critères ; elle doit être effectuée à l'aide de plusieurs méthodes et le vérificateur doit tenir compte des conditions concrètes de fonctionnement de la société afin d'éviter l'utilisation des données étrangères à sa gestion.

4.3.2.1. La méthode du contrôle quantitatif et matière

Comme a été explicité auparavant, les deux méthodes ont pour but de vérifier s'il existe des produits ou marchandises dont le produit des cessions a été dissimulé. Dans le cas d'une société de négoce qui applique la revente en l'état des marchandises, la méthode consiste à appliquer aux manquants dégagés du contrôle quantitatif réalisé un prix de cession. Généralement le prix appliqué est celui pratiqué par la société, ou le prix moyen pondéré dans le cas où la société commercialise plusieurs produits. Dans le cas des sociétés de fabrication, le vérificateur applique aux manquants des productions dégagées du contrôle matière réalisé, le prix appliqué par celle-ci et éventuellement le prix moyen pondéré au cas où le prix de vente s'avère non uniforme pour tout l'exercice concerné.

4.3.2.2. La méthode du taux de bénéfice brut

C'est une méthode qui s'applique souvent aux sociétés de négoce en déterminant un coefficient théorique du bénéfice brut appliqué aux achats revendus de la société. La méthode du calcul du bénéfice brut, peut être effectuée soit sur la base d'une mesure par échantillonnage ou par extrapolation.

A. La mesure par échantillonnage

La mesure par échantillonnage consiste en l'utilisation de sondages destinés à dégager un échantillon de produits qui soit le mieux possible représentatif de l'activité exercée, cette méthode est conçue en trois étapes :

165. Les achats comptabilisés sont éventuellement rectifiés, afin de tenir compte par exemple, des marges d'achats supplémentaires supposés non comptabilisées ou des soustractions connues et justifiées (pertes, des prélèvements par la société...) ;
166. Le vérificateur calcule ensuite un pourcentage moyen pondéré de bénéfice brut. Ce taux théorique doit tenir compte des différents taux de marge pratiqués par la société et concerne les divers produits commercialisés ;
167. Enfin, au total des achats rectifiés, le vérificateur applique ce pourcentage moyen de bénéfice brut pour obtenir le chiffre d'affaires reconstitué.

B. La mesure par extrapolation

Cette méthode envisage le calcul des achats. C'est souvent dans le cas où le vérificateur est en mesure de relever un pourcentage de minoration des achats sur une période donnée qu'il peut généraliser à la période vérifiée. Il peut également étendre aux autres exercices les chiffres reconstitués à condition de tenir compte les spécificités de chaque exercice.

C. La méthode des constantes de fabrication

Cette méthode consiste, en l'occurrence pour les sociétés de fabrication, à identifier une composante incorporée au produit fini sans aucune transformation. Le nombre utilisé dans cet article permet de reconstituer les quantités des produits finis de l'exercice.

D. La reconstitution par les charges

Selon cette méthode, les recettes sont évaluées à partir d'une charge dont la consommation est jugée proportionnelle avec le chiffre d'affaires. À partir de cette relation, le vérificateur pourra reconstituer le chiffre d'affaires de l'exercice.

4.4. Responsabilisation du Conseil d'administration par les actionnaires/associés sur les dirigeants sociaux, les professionnels du chiffre et les commissaires aux comptes

Dans les sociétés commerciales en général-et dans les sociétés anonymes en particulier-, si le pouvoir prépondérant est bien le pouvoir managérial, c'est-à-dire celui des dirigeants sociaux, le rôle de contrepoids semble, lui, être principalement dévolu à l'« actionnariat » (Muka Tshibende L.- D., 2009, p.31), ou à l'Assemblée générale des associés (Fénéon A., 2008, pp.153-155). Au demeurant, le pouvoir des dirigeants sociaux est normalement censé être exercé pour le compte des actionnaires ou associés, même si dans ce binôme « management-actionnariat » des acteurs majeurs de la vie sociétale, la ligne de démarcation est quelquefois peu clair et nécessite une lumière.

Le terme « actionnariat » [que nous préférons utiliser sans pour autant écarter les associés des sociétés des personnes] désigne l'ensemble des actionnaires sans pour autant laisser supposer que ces derniers constituent un corps parfaitement homogène faisant face à la direction sociale. En fonction de certains critères, en effet, une sériation est possible, faisant notamment ressortir des actionnaires ou associés majoritaires ou minoritaires, salariés ou non-salariés, contrôleurs ou simples bailleurs des fonds ; catégories entre lesquelles sont concevables des rapports de pouvoir mus par des convergences ou au contraire des conflits d'intérêts.

Quant au terme « dirigeants sociaux », il sert à désigner, dans un sens large, les mandataires sociaux de la société anonyme classique dans leur ensemble. Si en droit français, il s'agit du Président du Conseil d'administration, du Président-directeur général, du Directeur général et des Directeurs généraux délégués, ainsi que de toute personne éventuellement qualifiée de dirigeant de fait, en droit OHADA, elle s'applique au Président du Conseil d'administration, au Président-directeur général, au Directeur général et au Directeur général adjoint. Les Administrateurs qu'ils soient ou non investis d'une des fonctions exécutives énumérées, sont de ce nombre, étant considérés comme des dirigeants sociaux, et pris collectivement, comme constituant un organe social (Fénéon A., 2008, pp.153-155).

S'agissant de l'information comptable d'une société, il peut être affirmé que le processus d'information des actionnaires ou associés au travers des comptes ne commence pas à l'instant de leur communication, mais plutôt bien en amont, lorsque le comptable, en son office, enregistre quotidiennement les opérations (Fénéon A., 2008, p.167). De ce fait, reconnue comme une impérieuse nécessité, la rationalisation de la production des états

comptables et financiers s'est opérée par la définition d'un certain nombre de principes encadrant ladite production et par l'exigence de la mise en place d'un dispositif chargé d'en contrôler le déroulement. Garantissant en amont, tant la quantité que la qualité de l'information qui sera communiquée aux actionnaires ou associés, l'encadrement de la production comptable concerne la genèse même des états comptables et financiers et s'inscrit ostensiblement dans la perspective d'une évaluation de la gestion sociale par l'actionnariat.

En droit OHADA, la réglementation de la gestion des comptes vise à garantir la quantité et la qualité de l'information qu'ils doivent contenir. Ces deux caractéristiques sont fonction de l'application des principes directeurs du droit comptable et de la prise en compte de certaines exigences tout au long du processus de production des comptes (Muka Tshibende L.- D., 2009, p.169). Ces principes conventionnels et ces exigences permettent de rendre lisibles des données qui, à l'état brut, peuvent sembler barbares ou ésotériques pour le commun des actionnaires ou associés. Siruguet et al. (2015, pp.40-43) disent que les principes dont il est question saisissent les faits comptables dans la matérialité, tout comme ils les régissent dans leur temporalité et en valeur monétaire. C'est à la suite de conjugaison de ces principes que l'objectif de l'image fidèle est recherché, bien entendu en observant les contextes et conventions régissant la profession dans le corps sociétal.

Les principes appréhendant du point de vue de la matérialité, le traitement des éléments comptables sont ceux relatifs à *la prudence*, à *la permanence des méthodes* et aux *coûts historiques* (Muka Tshibende L.- D., 2009, p.169).

✓ **La prudence recommandée** : le législateur OHADA consacre de principe à l'article 6 de l'AUOHCE. Il y est disposé que « *l'application du SYSCOHADA implique que : la règle de prudence soit en tout cas observée, à partir d'une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer au titre de l'exercice ; l'entreprise se conforme aux règles et procédures en vigueur en les appliquant de bonne foi (...)*. Cette règle doit être observée à tous les stades de la préparation des informations traitées par la comptabilité (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.24). Ce principe respecté, les actionnaires ou associés peuvent escompter le bénéfice d'une information sinon parfaite, à tout le moins de bonne qualité. Il permet en effet de réduire le risque d'erreurs et de caractériser les manipulations grossières. Destinataires de l'information que livrent les comptes, les actionnaires ou associés ne doivent pas non plus être surpris par un brusque changement

de la présentation ou des méthodes de traitement des comptes. D'où le principe de la permanence des méthodes.

- ✓ **La permanence des méthodes imposée** : le Code français de commerce dispose que : « à moins qu'un changement n'intervienne dans la situation du commerçant, personne physique ou morale, la présentation des comptes annuels comme les méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre ». Le PCG français précise par ailleurs que « la cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et des procédures (...). Dans le même sens, le législateur OHADA impose que la présentation des états financiers annuels de chaque entreprise soit « identique d'un exercice à l'autre » (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.24). Cette permanence doit caractériser tant la terminologie que les méthodes utilisées pour retracer les événements, opérations et situations présentés dans les états financiers. Au bénéfice et pour la reconnaissance du pouvoir des associés ou actionnaires, l'application de ce principe rend possible la comparabilité des comptes sociaux ainsi que la cohérence des évaluations au cours des exercices successifs, dont l'information a la possibilité d'être rapprochée avec une information préalable antérieure (Feuillet P., 1984, pp.463-467).
- ✓ **Le nominalisme prescrit** : ce principe, dit aussi principe des coûts historiques, postule aux termes des dispositions de l'article 35 de l'AUDCIF que « la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention du coût historique », qu'il s'agisse des biens en général, ou encore des pertes et gains liés au règlement des créances et des dettes de la société (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.32).

Les principes saisissant les éléments de la comptabilité sociale du point de vue de leur temporalité sont d'une part celui de l'indépendance des exercices, et d'autre part, celui de la continuité d'exploitation.

- ✓ **L'indépendance des exercices** : l'essentiel de l'information d'une société est communiqué aux actionnaires ou associés une fois l'an, en période d'assemblée. Elle porte sur une période de douze mois appelée « exercice », lequel exercice social coïncide – obligatoirement en droit OHADA – avec l'année civile ou calendaire (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.15, art.7). Le découpage temporel des enregistrements comptables réalisés, car l'article 59 de l'AUDCIF dispose que « le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit », et que « pour sa détermination, il convient de lui attacher et de lui imputer tous les événements et toutes

les opérations qui lui sont propres et ceux-là seulement ». Tout aussi important, un autre principe régit la temporalité de la production comptable en imposant que celle-ci se fasse dans une perspective de la continuité de l'exploitation.

- ✓ **La continuité de l'exploitation présumée :** l'AUDCIF à son article 39 dispose, en faisant application de ce principe, que « *l'entreprise est normalement considérée comme étant en activité, c'est à dire comme devant continuer à fonctionner dans un avenir raisonnablement prévisible* ». Dans ce contexte, ce principe régit les règles d'évaluation de certains éléments de la comptabilité (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.27).

Dans l'optique d'une meilleure information à l'endroit des destinataires des comptes, les différents principes ci-dessus évoqués améliorent substantiellement les règles de la production comptable dans les pays de l'OHADA en les rapprochant des standards internationaux. Ces principes se déploient également dans le but entre autres de satisfaire à certaines exigences au travers lesquelles le législateur poursuit la promotion de la qualité des comptes. Formulées par le législateur OHADA, les exigences dont l'observance garantit dans une certaine mesure la qualité des comptes destinés aux actionnaires ou associés sont celles de la régularité et de la sincérité des comptes, ainsi que celle de l'image fidèle (Muka Tshibende L.- D., 2009, p.173).

- ✓ **La régularité et la sincérité requises :** les articles 8, 22 et 100 de l'AUOHCE, tel que révisé par l'AUDCIF disposent en résumé, que les états financiers de synthèse ou consolidés doivent décrire « *de façon régulière et sincère* » les événements, opérations et situations de l'exercice. Ces deux caractéristiques des informations regroupées dans les états financiers annuels résultent « *d'une description adéquate, loyale, claire, précise et complète* » des événements, opérations et situations se rapportant à l'exercice. La force de cette exigence s'exprime en ce qu'il est de même affirmé que la comptabilité doit satisfaire à ces obligations de régularité et de sincérité à différentes étapes de la gestation des comptes sociaux, soit « *à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées* » (J.O. OHADA, AUDCIF, 2017, p.14). Les comptes devant par essence permettre à leurs destinataires de se forger une certaine image de l'état de la société commerciale, une autre exigence postule que cette image doit être le plus près possible de la réalité.
- ✓ **L'image fidèle recherchée :** l'article 8 de l'AUDCIF dispose que les comptes doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Même si la satisfaction à cette exigence est simplement présumée, il est en effet disposé à l'article 10 de l'AUDCIF que toute entreprise « *qui applique correctement*

le SYSCOHADA est réputée donner, dans ses états financiers, l'image fidèle de sa situation et de ses opérations ». Cette exigence est aussi précisée par l'article 3 par rapport à l'obligation de transparence tandis que l'article 6 prévoit que les informations doivent être « *présentées et communiquées clairement sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence* ». C'est pourquoi, la réalisation de l'objectif de l'image fidèle apparaît comme étant d'une nécessité absolue tant pour la quantité que la qualité des informations qui sont contenues dans les comptes et destinées aux actionnaires ou associés.

Notre modèle suggère une situation simple avec trois joueurs : « *les dirigeants sociaux, les auditeurs et commissaires aux comptes et les actionnaires ou associés. Un rapport de qualité des informations comptables est fonction des efforts de contrôle fournis par le Conseil d'administration mandaté par les actionnaires ou associés, les Commissaires aux comptes* (Prat Dit Hauret C., 2006, p.27), *les auditeurs et le niveau de conformité choisi par les dirigeants sociaux* ». C'est en effet, à travers l'application de ses fonctions (Le Conseil d'administration, comme lieu d'exercice d'un pouvoir, comme lieu de contrôle et comme organe médiateur) (Zhara S.A. et al., 1989, pp.291-334), que le conseil d'administration peut protéger les intérêts des actionnaires et aider les dirigeants dans la formulation des stratégies de l'entreprise. Comme le disent Jeanjean et Stolowy (2006, p.2), le rôle du Conseil d'administration est d'ailleurs reconnu par la loi (loi française qui inspire le droit OHADA) : « *Le Conseil d'administration détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en œuvre* ».

Sous réserve des pouvoirs expressément attribués aux Assemblées d'actionnaires et dans la limite de l'objet social, il se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par ses délibérations les affaires qui la concernent (...). Le Conseil d'administration procède aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns. Le président ou le directeur général de la société est tenu de communiquer à chaque administrateur tous les documents et informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission » (Code Français de Commerce, art. L.225-35). De son côté, « le Conseil de surveillance exerce le contrôle permanent de la gestion de la société par le directoire » (Code Français de commerce, art. L. 225-68). Le contrôle de la qualité de l'information financière produite par l'entreprise fait donc partie des tâches que doit accomplir le Conseil d'administration (Collectif, 2005b, p.12).

En conséquence, les instances réglementaires doivent mettre au point un processus de surveillance des cabinets d'audit et exercer une pression accrue afin d'impliquer davantage le Conseil d'administration, le Commissariat aux comptes, le Comité d'audit et le vérificateur externe dans le processus de vérification de l'image donnée par les états financiers des sociétés commerciales congolaises.

4.4.1. La responsabilité du Conseil d'administration vis-à-vis de l'image fidèle

L'OCDE (2004, p.3) définit le gouvernement de l'entreprise comme faisant « référence aux relations entre la Direction d'une entreprise, son Conseil d'administration, ses actionnaires/associés et d'autres parties prenantes. Il détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens permettant de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats » (Muller G., 2012, p.16). D'une manière ou d'une autre, la « gouvernance de l'entreprise » apparaît comme « un dispositif impliquant à la fois des institutions (TNIs), des relations (TPC), des règles et des comportements (TC) ».

Comme la première responsabilité du Conseil d'administration est de veiller sur les intérêts des actionnaires ; son rôle est donc de limiter les risques d'expropriation de la richesse des actionnaires par les dirigeants. La responsabilité du Conseil d'administration est dès lors, de ratifier et d'approuver les décisions managériales et de surveiller leur mise en œuvre, et le cas échéant, exercer son autorité légale, lui permettant de congédier le dirigeant (Ngend-Ngend S., in Ngué E., 2009, p.44). Par conséquent, les mesures tiendront compte de certains critères, à savoir : *la taille, la composition, la rémunération et l'évaluation* du Conseil d'administration qui assumera explicitement la responsabilité de surveillance de la société (Asselin J. et al., 2007, p.12), aussi longtemps qu'il doit être composé d'une majorité d'administrateurs non-reliés ou indépendants et externes, et devant revoir sa taille et le mode de rémunérations des administrateurs. Aux rôles assignés aux administrateurs par les actionnaires/associés devront y être exercées des pressions accrues des instances réglementaires, pour impliquer les administrateurs dans le processus d'audit, afin d'améliorer l'efficacité du contrôle durant le processus de prévention et de détection de fraude (Beasley et al., 2000, p.441), dans le strict respect des conventions réglementées prévues aux articles 438 à 448, 350 et 853-14 de l'AUSCGIÉ.

4.4.1.1. Le respect des conventions réglementées pour donner l'image fidèle de la société

Les textes régissant les conventions réglementées s'appliquent quels que soient la nature, l'objet des conventions et quelle que soit la forme, verbale ou écrite, desdites conventions. Ils s'appliquent aux contrats entre la société et les personnes visées à l'article 438 afin d'empêcher les dirigeants de profiter de leurs fonctions pour conclure à leurs profits des conventions préjudiciables aux intérêts de la société dans laquelle ils exercent des fonctions sociales (Diomande A., 2018, lu, le 9/11/2018).

Les personnes visées sont :

- Le président et les éventuels autres dirigeants personnes physiques des SAS ;
- Le ou les gérants des SARL et les associés personnes physiques ;
- Les membres du conseil d'administration, du directoire, les directeurs généraux et les directeurs généraux délégués de SA.

Il y a donc lieu d'en distinguer les conventions libres des conventions interdites.

A. Les conventions dites libres

Elles portent sur :

- ✓ Des opérations courantes effectuées habituellement dans le cadre de l'activité sociale.
- ✓ Des opérations normales (comparables à celles pratiquées par les autres entreprises du même secteur, par exemple : prix, durée, garanties, ...). Ce sont donc des opérations conclues à des conditions normales aux mêmes conditions que celles que l'entreprise pratique habituellement dans ses rapports avec les tiers.

En bref, les opérations courantes et normales s'effectuent en fonction des circonstances de l'espèce.

B. Les conventions interdites

Des conventions sont totalement interdites, lorsqu'elles interviennent directement ou par personne interposée, entre la société et ses dirigeants, principaux associés. Il s'agit notamment de :

- Se faire consentir par la société un prêt, un découvert ou l'ouverture d'un compte courant auprès de la société ayant un solde débiteur, ce qui est susceptible de constituer un abus de biens sociaux ;
- Se faire cautionner ou avaliser par la société leurs engagements envers les tiers.

Il s'observe cependant que si la société anonyme exploite un établissement bancaire ou financier, ces interdictions ne s'appliquent pas, elles sont dites conclues à des conditions normales. L'interdiction n'est pas applicable si l'administrateur de la société anonyme est une personne morale. Une société mère peut emprunter à sa filiale et réciproquement.

4.4.1.2. Les opérations soumises aux conventions réglementées par l'AUSCGIÉ

Sont nécessairement soumises à la procédure des conventions réglementées :

- L'ouverture de comptes courants non prévue par les statuts ;
- La constitution d'une société dans laquelle sont associés une société anonyme et un ou plusieurs de ses administrateurs ou actionnaires importants. Ceci ne s'applique pas, néanmoins à la création d'une filiale par la société mère ;
- La convention d'apport non soumise au régime des scissions chez la société apporteuse ;
- Certaines rémunérations attribuées aux dirigeants (modification substantielle du contrat de travail d'un administrateur, souscription d'un contrat d'assurance-vie au profit du président ou d'un administrateur, rémunération exceptionnelles allouées par le conseil pour des missions ou mandats confiés à des administrateurs).

Ces conventions sont soumises dans les autres sociétés commerciales à certaines conditions :

- Pour les SA, une autorisation préalable du conseil d'administration est nécessaire, ainsi qu'une information du commissaire aux comptes, qui établit un rapport spécial. La convention est soumise à la validation de l'AG *a posteriori* (articles 438 et 440, al. 4 de l'AUSCGIÉ) ;
- Pour les SARL, à l'AGOA (article 350 de l'AUSCGIÉ) ;
- Pour les SAS, aux associés, les mêmes obligations que pour les SA s'appliquent, complétées par les dispositions des statuts.

4.4.1.3. Les conséquences du non-respect de la procédure de conventions réglementées

La conclusion de conventions interdites est sanctionnée par la nullité de la convention. Cette nullité peut être évoquée par les associés, par les tiers, les créanciers sociaux lésés si ceux-ci peuvent justifier d'un intérêt légitime à agir. La nullité peut être soulevée d'office par le tribunal et peut être opposée aux tiers lorsqu'ils sont de mauvaise foi.

Toute convention soumise à la procédure des conventions réglementées produit ses effets, qu'elle soit autorisée ou non (article 443 de l'AUSCGIÉ). L'action en nullité se prescrit au

bout de trois ans à compter de la date de la convention. Toutefois, si la convention a été dissimulée, le point de départ du délai de la prescription est reporté au jour où elle a été révélée (article 445 de l'AUSCGIÉ).

4.4.2. La responsabilité du Vérificateur externe (Commissaire aux comptes) dans la certification des états financiers

En RD Congo, l'application du SYSCOHADA vise à favoriser l'amélioration de l'environnement des affaires en misant sur la fiabilisation, la comparabilité, la transparence et la fidélité des informations financières issues des entités économiques, spécialement les sociétés commerciales. Pour y parvenir, le gouvernement doit instituer une structure capable de suivre le niveau d'application des normes et principes du SYSCOHADA en redéfinissant non seulement la responsabilité des équipes dirigeantes et du Conseil d'administration, , mais aussi la celle des organismes chargées de la vérification externe, tout en veillant aux clauses des conventions réglementées par l'AUSCGIÉ (2014, pp.95-97, art. 438-448).

La qualité du travail du vérificateur externe se juge par sa compétence à détecter la fraude et par son indépendance par rapport au client, car le vérificateur qui détecte une irrégularité peut ne pas la révéler s'il n'est pas indépendant. Ainsi, la qualité d'un audit est fonction de sa formation, de son expérience, de son expertise, de son indépendance, de sa taille, de sa réputation et de sa durée de collaboration avec le client (De Angelo L., 1981, pp.183-210). Même si la mission du vérificateur externe (commissaire aux comptes) n'est pas de refaire la comptabilité, on peut lui reprocher un défaut de vérification, un manque de diligence professionnelle, une certification erronée, voire la complaisance pour ternir l'image de la société, sous contrainte des dispositions de l'article 725 de l'AUSCGIÉ.

De récentes études ont montré que le Conseil d'administration et le Comité d'audit interne peuvent améliorer la qualité de l'audit externe, parce que le Conseil d'administration constitue le sommet du système de contrôle d'une entreprise. Chargé de deux missions : le contrôle des managers et la ratification des décisions (Mezghani A., 2011, p.6), le Conseil d'administration doit, pour effectuer ses missions, inclure les administrateurs internes pour assister à la ratification des décisions grâce à leur meilleure connaissance de la firme et les administrateurs externes indépendants et objectifs pour l'exécution de la mission de contrôle.

Les chercheurs en matière de gouvernement d'entreprise ont généralement soutenu que les administrateurs externes sont plus indépendants et les mieux placés pour contrôler le dirigeant et les administrateurs internes. Leurs arguments se basent sur la théorie de l'agence (Mezghani A., 2011, p.6) (TPC). L'hypothèse de base de la théorie de l'agence est que l'efficacité du Conseil d'administration croît avec la proportion d'administrateurs externes. En effet, ces derniers étant indépendants de la direction, ils sont plus à même de s'opposer à l'opportunisme du dirigeant. Selon Jensen (1993, pp.831-880), la présence des administrateurs externes mène à une réduction des problèmes d'agence entre les dirigeants et les actionnaires grâce à leur indépendance et leur objectivité. Leur efficacité dans leur mission de contrôle est incitée par le marché de travail.

En effet, Mezghani (2011, p.7) dit que Klein (2000) a remarqué que les entreprises avec un Conseil d'administration indépendant du management (composé de membres externes dans un environnement anglo-saxon) ont souvent un comité d'audit de « qualité ». Dès lors, renchérit-il, une forte colinéarité des variables de gouvernance est à prévoir. Il distingue ainsi d'une part, l'influence du conseil d'administration et de ses caractéristiques sur la gestion du résultat et d'autre part le rôle du comité d'audit.

Deux régressions distinctes sont menées pour expliciter le rôle du conseil d'administration et du comité d'audit. Il y a lieu penser à la fois sur la composition du conseil d'administration et sur la présence d'un comité d'audit. Cette approche vient du fait de l'influence de l'expertise financière des membres du conseil d'administration sur la gestion du résultat. En effet, plus les membres du conseil d'administration ont une expertise financière pointue, moins la gestion du résultat est importante. Globalement, les variables liées au gouvernement d'entreprise, influencent la gestion du résultat et par conséquent la qualité de l'information financière divulguée dans les états financiers.

4.4.2.1. Le contrôle ou audit interne

Selon le référentiel normatif français CNCC de juillet 2003, les procédures de contrôle interne impliquent *le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables, l'établissement en temps voulu d'informations comptables et financières fiables* (Ogien D., 2011, p.403).

Pour sa part, le référentiel international COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission) définit le contrôle interne comme étant *"un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur."* (Ogien D., 2011, p.403).

Ces définitions prouvent que le contrôle interne, encore appelé audit interne, est un élément essentiel pour veiller à la sincérité et à la régularité des comptes et accorde une prépondérance à la fiabilité de l'information financière. Si le dirigeant d'entreprise engage sa responsabilité, c'est le contrôle interne qui permet de s'assurer que l'exposition de l'entreprise aux risques n'est pas exagérée. C'est ainsi que certaines entreprises sont tenues de respecter la réglementation afférente au contrôle interne : principalement les sociétés cotées sur un marché réglementé de l'espace OHADA ou sur un marché boursier étranger, les banques et les sociétés d'assurance.

Il va de soi que pour les autres entreprises, le contrôle interne n'est pas obligatoire mais ne peut être que vivement conseillé pour s'assurer de la parfaite maîtrise de la gestion, des finances, de la comptabilité, des opérations et du management en général. Ceci parce que son rôle est de fournir aux administrateurs et aux dirigeants, des informations fiables et pertinentes pour une prise de décision objective (Ngué E., 2009, p.48). La mise en œuvre du contrôle interne est basée sur certains principes dont les principaux sont :

- L'application de la séparation des fonctions ;
- Le respect de la délégation de pouvoir ;
- L'existence d'un manuel des procédures comptables dans lequel certains éléments doivent particulièrement être mis sous contrôle comme par exemple les opérations d'investissement et de désinvestissement, le suivi des stocks, l'enregistrement correct du chiffre d'affaires et des opérations de trésorerie.

Sans mentionner de manière explicite l'existence du manuel de procédures comptables, le droit comptable de l'OHADA l'évoque cependant à l'article 22, tout en faisant référence au chemin de révision selon laquelle : *"L'organisation du système de traitement permet de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et*

renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives" pour s'assurer de la fidélité de l'image de chaque société commerciale.

4.4.2.2. Le contrôle ou audit externe

Lorsque le contrôle est conduit par un intervenant extérieur à l'entreprise, on parle alors de contrôle externe et il peut s'agir : "d'un contrôle légal effectué par un Commissaire aux comptes, d'un contrôle effectué dans le cadre de diligences directement liées (DDL) à la mission de Commissaire aux comptes, d'un contrôle de nature contractuelle effectué par un expert-comptable" (Ngué E., 2009, p.49). Le professionnel qui intervient va s'assurer que les états financiers présentés par l'entité contrôlée reflètent bien sa situation effective.

A. Le Commissariat aux comptes

Le commissariat aux comptes est un organe externe de contrôle chargé de la certification des comptes dans une société. Dans l'espace OHADA, le recourt au commissariat aux comptes, mandataires des actionnaires est imposé par la loi dans trois cas de figure :

- Lorsque l'entreprise revêt une forme juridique donnée (SA, SARL) ;
- Lorsqu'elle exerce une activité économique importante ;
- Lorsqu'elle manie de l'argent (association subventionnées).

A1. Le contrôle légal effectué par un commissaire aux comptes

Le contrôle légal prévu à l'article 694 de l'AUSCGIÉ du 30 janvier 2014 permet de vérifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Les obligations légales ne sont pas les mêmes pour toutes les entités et dépendent de leur forme juridique, leur objet, leur activité ou leur taille. Ici, les sociétés anonymes ont pour obligation de nommer au moins un Commissaire aux comptes sans condition de seuil, alors que les SARL y sont tenues en fonction de leur taille ou d'un certain seuil de capital ou de chiffre d'affaires (Ngué E., 2009, pp.49-50).

Afin de certifier les comptes, le Commissaire aux comptes contrôle les comptes annuels et réalise un audit comptable et financier en respectant les modalités définies dans l'AUDCIF aux articles 18 à 34. Pour ce faire, sa principale mission est le contrôle des comptes annuels qui comprennent, de façon indissociable le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau des flux de trésorerie et les Notes annexes en vue de certifier que ces comptes sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle de l'entité (Ngué E., 2009, p.50). Il reste sans doute que le

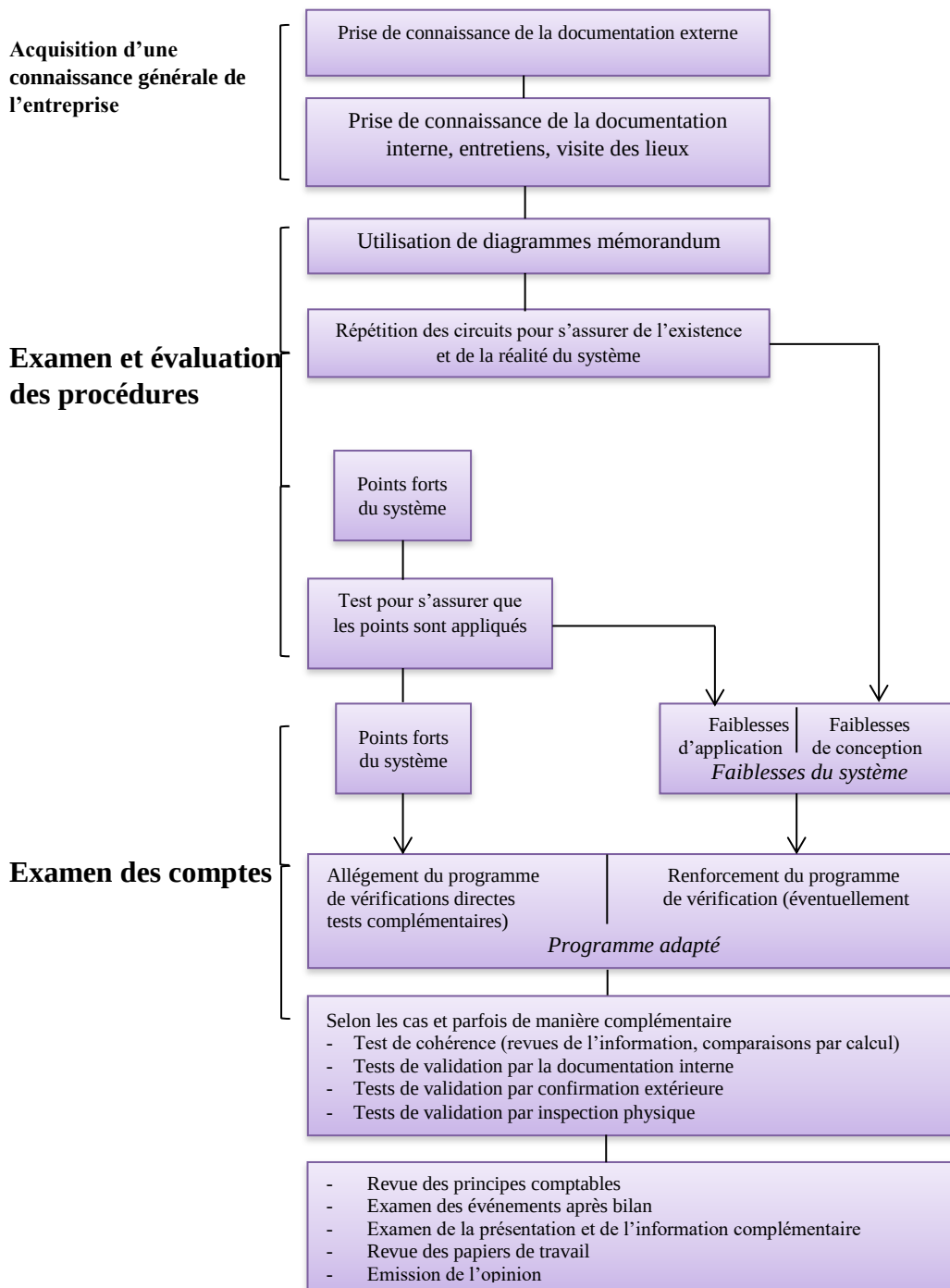
Code du commerce français stipule à l'article R.823-7 que les conclusions du Commissaire aux comptes sont publiées dans un rapport et celui-ci peut certifier les comptes, les certifier avec réserves ou bien refuser la certification.

Dans ce dernier contexte, on peut signaler les voies d'action suivantes :

- *En premier lieu*, les Auditeurs ou Commissaires aux comptes, qui ont beaucoup à faire dans la lutte contre la comptabilité créative, doivent adopter une position claire et ferme quand il existe des signes de créativité. Jusqu'aujourd'hui, le travail de l'auditeur a été très critiqué pour sa façon d'agir vis-à-vis des pratiques créatives. On devrait exiger une attitude plus stricte de la part de la profession comptable. La façon professionnelle d'agir qui consiste à donner des rapports défavorables quand il est possible de détecter ou de soupçonner qu'ont été appliquées des pratiques créatives, peut être l'arme la plus efficace contre la déformation de l'image d'une société (Ewane Motto C., 2015, pp.193-194).
- *En second lieu*, les Comités d'audit, qui ont une fonction de contrôle additionnel sur l'activité de la direction, ont aussi vu le jour. Le rapport Cadbury fut élaboré par un comité créé au Royaume-Uni en 1991 devant l'inquiétude causée par le bas niveau de confiance envers l'information financière des entreprises et par le manque de capacité des commissaires aux comptes d'offrir dans leurs rapports la protection que requéraient et attendaient les utilisateurs. Il recommande l'établissement de comités d'audit, dont le principal objectif est d'augmenter la crédibilité de l'information. De même, ceux-ci sont implantés depuis la fin des années 70 aux États-Unis et au Canada, et le sont potentiellement en RD Congo, avec l'application du SYSCOHADA et la promulgation de la loi ad hoc.
- *En troisième lieu*, sont apparus les Conseillers indépendants, qui par leur incorporation ont limité le pouvoir du Conseil d'administration. Cette incorporation de Conseillers indépendants a abouti à des mesures qui peuvent contribuer à éviter l'utilisation de la créativité comptable.
- *En dernier lieu*, comme mesure de contrôle sur la réalisation de comptabilité créative, il vaut la peine de suggérer des mesures qui favorisent le contrôle sur les administrateurs ou l'assistance des Commissaires aux comptes aux Assemblées générales, lesquels peuvent être interrogés sur leur rapport. Il convient de noter qu'aucune norme internationale ne

prévoit de schéma récapitulant les différentes étapes de l'approche d'audit. Celle-ci pouvant néanmoins être déduite en partie de l'ordre de classification des normes internationales en conformité avec l'analyse du contenu des normes de l'IFAC en vigueur, en suivant le schéma ci-après :

Figure n° 24. La démarche classique d'audit des états financiers



Source : Bouassida S., (2011, pp.7-12).

4.4.3. Le respect du Code d'éthique pour donner l'image fidèle de la société

Bien qu'il n'existe pas de définition consensuelle de l'éthique, nous retenons celle de Mercier 2002, p.34) qui dit que l'éthique est « *la réflexion qui intervient en amont de l'action. Une recherche identitaire qui a pour ambition de distinguer, par une réflexion personnelle, la bonne et la mauvaise façon d'agir, qui vise à atteindre une sagesse de l'action. Les notions relatives de bon ou mauvais s'y forgent à partir du système de valeurs et des attitudes des acteurs* ».

4.4.3.1. La fragilité de l'impartialité et de l'objectivité de l'image reflétée

La comptabilité continue à faire l'objet de toutes les attentions, particulièrement auprès du grand public qui a découvert la fragilité de son impartialité et de son objectivité. Néanmoins, on peut se demander si ces démarches juridiques et législatives sont suffisantes pour que le système soit durablement sécurisé. La recherche comptable, à travers la théorie positive de la comptabilité (TPC), a examiné les manipulations comptables dont la gestion du résultat sous un angle exclusivement économique. Les approches compréhensives et sociologiques (TNIs) ont été peu adoptées. Dans cette thèse nous tentons d'emprunter une perspective explicative et compréhensive afin de mettre en exergue la dimension éthique dans la gestion du résultat.

La dimension éthique est étroitement liée à la discrétion laissée aux dirigeants sociaux du fait de l'existence de choix comptables, dans le respect de la réglementation comptable. Dans cette pratique, ses déterminants développés dans la littérature académique placent l'individu au centre des mécanismes de production et de contrôle de l'information financière, ce qui place la comptabilité en tant qu'« élément du jeu social » à un questionnement éthique. Ceci s'explique par le fait que les états financiers fournissent l'information synthétique, qu'est le résultat comptable. Cet élément important permet aux différentes parties prenantes de pouvoir juger la performance financière de l'entreprise. Sa qualité est définie comme la capacité de celui-ci à refléter fidèlement la performance économique (Raffournier B., 2009).

Dans les pays de droit codifié, comme la France, l'Allemagne, le Japon ainsi que les États parties de l'espace OHADA, le résultat comptable est avant tout considéré comme une richesse à partager entre les diverses parties prenantes de l'entreprise sous forme de dividendes (actionnaires), d'impôts (État), et de primes (dirigeants sociaux et salariés). Dans des pays de droit coutumier (États-Unis, Canada, Royaume-Uni et Australie, les pays africains du Common Law), etc., l'objectif de la comptabilité est de servir les besoins des

investisseurs. Dans tous les cas, il y a une préférence pour un résultat non manipulé, incorporant immédiatement les bonnes et les mauvaises nouvelles. Ce qui lui faut une qualité d'intérêt social objectif au résultat publié.

Ainsi, cette objectivité du résultat comptable étant impossible et la norme incertaine, l'éthique doit prendre le relais. C'est la signification profonde de la notion britannique de *true and fair view* traduite de façon raccourcie et ambiguë en français par « image fidèle » (Colasse B., 2007). À défaut d'être vraie (*true*), l'image de l'entreprise produite par la comptabilité doit être loyale (*fair*). L'éthique est ainsi convoquée pour pallier les insuffisances éventuelles de la technique. Et pour traiter de cette éthique, il convient au préalable de préciser sa notion par rapport à d'autres qui bien qu'elles soient voisines restent fondamentalement différentes : *la morale* et *la déontologie*.

La morale « correspond à la démarche par laquelle un individu se conforme à des règles ou des normes préétablies pour déterminer ce qui est bien ou mal » (Claude J.-F., 2002, p.50). Elle est aussi d'après Even-Granboulan (1998, p.14), « la recherche de la part de l'individu, de règles d'action universelles, c'est-à-dire valides en tout temps et en tout lieu » (TC). La déontologie quant à elle a été définie par la même auteure comme « un ensemble de règles d'action propres à un groupe professionnel précis » et l'éthique comme « un ensemble de règles d'action collectives, relatives à une société et à une époque donnée » Even-Granboulan (1998, p.14). Ce qui permet à Claude (2002, p.51) de trancher que « *l'éthique est plus pragmatique que la morale, dans la mesure où elle peut représenter une démarche progressive, alors que la morale positionne chacun d'une façon plus absolue dans le champ du bien ou dans celui du mal* », la question de l'éthique étant universelle et permanente.

4.4.3.2. L'éthique pour atténuer les impacts de la rationalité procédurale (TPC), de la créativité comptable (TC) et du mimétisme subjectif de l'environnement (TNIs)

En comptabilité, l'éthique « serait alors un ensemble de règles collectives relatives à une société et à une époque donnée. La « collectivité » concernée serait l'ensemble des professionnels de la comptabilité et des utilisateurs des documents de synthèse » (Honoré A., 1999, p.123). L'éthique se différencie de la déontologie, qui est d'application plus réduite, compte tenu de différents corps professionnels composant la « collectivité ». Dans cette perspective, Honoré A. (1999, p.123) considère que le concept d'image fidèle relève bien de l'éthique, ce qui n'est ni un concept moral, ni un concept déontologique. En effet, dit-elle,

l'image fidèle conditionne les pratiques et les comportements d'individus appartenant à une « collectivité » faite de corps professionnels différents.

Si la déontologie comptable pose le problème du rapport des règles à la profession, la comptabilité comme jeu social pose celui du questionnement éthique (Pesqueux Y., 2000, p.672). Ainsi, l'éthique telle que nous l'envisageons dans cette thèse est l'éthique au sens d'éthique personnelle, qui part de l'individu et concerne la façon dont il peut se construire une bonne conduite en situation professionnelle. Bien entendu, les réflexions et les pratiques occasionnées par l'éthique dans les affaires nourrissent l'éthique personnelle (Claude J.-F., 2002, p.52). Mais l'éthique dans les affaires n'aborde pas de front la manière dont chaque acteur de la production et du contrôle de l'information comptable peut viser une bonne conduite. C'est plutôt l'image fidèle : une conception de l'éthique mieux appropriée à la gestion du résultat qui est la finalité des états financiers du SYSCOHADA.

4.4.3.3. L'image fidèle en tant qu'une conception de l'éthique mieux appropriée à la pratique comptable

Les normes du SYSCOHADA visent à mettre en lumière le chemin à suivre pour atteindre l'objectif d'image fidèle. Leur correcte application semble donc essentielle et fait l'objet de deux principes supplémentaires, qualifiés de principes éthiques : le principe de régularité d'une part, et le principe de sincérité d'autre part. Selon le principe de régularité, le respect des normes comptables revêt un caractère obligatoire. Ces dernières ne constituent pas une simple référence que l'on pourrait choisir d'ignorer. Sauf exception, il n'est pas question d'y déroger. Elles doivent être appliquées à la lettre.

Ceci est toutefois insuffisant. En effet, pour comptabiliser un événement donné, il arrive que plusieurs solutions puissent être envisagées. Il faut donc non seulement respecter les normes, mais aussi le faire de bonne foi et choisir celles qui reflèteront au mieux la réalité économique de l'entreprise. Tel est le principe de sincérité. Si ces deux principes sont respectés, ils sont censés garantir l'atteinte de l'objectif d'image fidèle.

Le PCG français de 1982, en son titre I, indique ainsi : « *À effet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de l'entreprise, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité* ». L'image fidèle de la situation financière d'une entreprise exige donc que les

documents comptables soient établis dans le respect des principes de régularité et de sincérité. Dans certains cas, la gestion du résultat comptable se fait en violation du principe de sincérité, comme le soulignent Breton et al., (2004, p.82) : « *Bien que les états financiers générés soient rigoureusement conformes à la loi et aux règles comptables, ils ne respectent pas toujours leur esprit* ». La réflexion sur la gestion du résultat conduit à s'interroger sur la place de l'éthique en comptabilité. Comme les postulats comptables émanent d'un univers économique et financier où la vertu première semble être l'efficacité, l'*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* mentionne que « *la comptabilité financière vise à refléter les aspects de l'environnement économique et financier dans lequel elle opère* ».

Ce type d'encadrement ne peut que favoriser la maximisation des intérêts individuels, parfois divergents, des agents-utilisateurs-producteurs des informations comptables et créer des pressions ou conflits d'intérêts sur la définition même des normes au sein des organismes de normalisation, ou sur le choix de la politique comptable des entreprises. Un tel environnement pour la comptabilité peut sembler contradictoire avec une finalité éthique supposant la prise en compte, au moyen d'un « *instrument de régulation* », de l'intérêt général, c'est-à-dire du « *plus grand commun rassembleur* » des intérêts qui déroutent les parties prenantes.

Il semble donc que « *l'éthique a quelque chose à dire à la comptabilité* ». L'élément éthique, parce qu'il est difficile à appréhender, il peut se situer non pas au niveau des postulats de base des théories comptables, mais au niveau des objectifs de la comptabilité. Le PCG français de 1999 place désormais l'image fidèle au rang de l'unique objectif de la comptabilité. Il s'agit bien, d'une notion d'ordre éthique rappelant davantage les règles du jeu, dotées d'une logique particulière plutôt que les directives d'un Code de bonne conduite. L'image fidèle doit simultanément se positionner comme un concept éthique de la comptabilité et un élément central de la représentation économique, grâce auquel peuvent être conciliées les contradictions du cadre comptable, afin qu'il donne une dimension supérieure et finalisante.

Ainsi, l'agent comptable (au sens large) ne doit pas être réduit seulement à un agent rationnel ; l'existence du concept d'image fidèle devant justifier que soit attendu de lui un jugement subordonné à une finalité d'ordre éthique. Une valeur supérieure telle que l'image fidèle doit le guider dans ses décisions comme des principes éthiques vis-à-vis du comportement de l'agent économique. En tant qu'un état d'esprit, l'éthique se concrétise dans de bonnes pratiques ; mais pour que cet état d'esprit soit présent dans toutes les pratiques des

professionnels, il faut surveiller et contrôler que le code d'éthique est appliqué pour punir ceux qui ne le respectent pas, car en effet, s'il est certain, et on ne peut se leurrer, que la pérennité des entreprises ne saurait se concevoir sans sécurité juridique et judiciaire, il n'en demeure pas moins vrai que d'autres facteurs rentrent en ligne de compte dans le thermomètre du climat d'investissement et du développement (Masamba R., 2006, p.138).

Tout acteur de la société est interpellé par la Clause de conscience et doit se soumettre aux prescrits du Code d'éthique. Le Code de déontologie et d'éthique professionnelle doit s'appliquer à tous les cadres, directeurs et employés de la société et de ses filiales (Smith J., 2014, p.5). Si tous les employés doivent maintenir pour eux-mêmes, comme pour les autres, un niveau élevé de déontologie, les dirigeants ont des responsabilités supplémentaires en matière de déontologie : montrer l'exemple et communiquer à ce sujet pour la bonne gouvernance (Ewane Motto C., 2015, p.66).

Dans le contexte de notre thèse, la gouvernance implique, dans sa dimension technocratique cinq axes, à savoir : l'*Accountability*, l'Efficiencia, la Transparence, la Prévisibilité et la Légitimité (Smith J., 2014, p.5). Une attention particulière est apportée à la gouvernance, parce qu'elle joue un rôle déterminant dans la création d'un environnement propice au développement de la société. Comme les entreprises ne sauraient se développer dans un pays où il y a la guerre, les émeutes, l'inertie administrative, le dysfonctionnement de la justice, la corruption et l'absence de la bonne gouvernance, le Gouvernement congolais se doit d'instaurer des solutions adéquates pour lutter contre ces maux qui sont de grands ennemis du droit et du développement. En ce sens, les principes fondamentaux du Code de déontologie sont recommandés, sans omettre les principes fondamentaux du Code d'éthique (Ennouri I., 2009, pp.7-25).

Le Code de déontologie constitue un ensemble de règles dont se dote une profession, ou une partie de la profession, au travers d'une organisation professionnelle, qui devient l'instance d'élaboration, de mise en œuvre, de surveillance et d'application de ces règles. Le Code d'éthique formalise les valeurs, les principes et les règles de conduite de l'entité. Il vise, par une réflexion propre à l'entité, à se doter d'une orientation éthique en liaison avec la culture d'entreprise (Isaac H., 2000, p.4). Cette autorégulation des comportements peut être qualifiée de proactive, dans le cas où elle permet d'anticiper les demandes de nature sociétale.

Cette position n'est autre qu'une possibilité pour l'entreprise de promouvoir des normes de comportement qui satisfont aussi bien ses propres intérêts que les attentes des acteurs extérieurs. Et à Guillon (1994, p.10) d'indiquer que cette volonté de devancer les pouvoirs publics dans leur mission législative, permet d'éviter de se faire imposer une norme voire d'influer sur la fixation de celle-ci, car les principes fondamentaux de déontologie prévoient :

- a) L'application générale du Code qui inclut l'intégrité, l'objectivité, la compétence et diligence professionnelle, la confidentialité, et le comportement professionnel ;
- b) Les comptables professionnels dans la pratique publique ; et
- c) Les comptables professionnels dans les affaires.

4.5. Conclusion partielle

À l'issue de ce chapitre, nous croyons que le dispositif juridique et administratif pour la vérification de la comptabilité synthétisée dans les états financiers doit bénéficier des mécanismes rigoureux qui durcissent le niveau de contrôle systématique et fiscal. Certes, au cours de la période migratoire du PCGC vers le SYSCOHADA, de grands efforts ont été déployés pour activer l'amélioration du climat des affaires, tout en mettant à jour le système juridique et fiscal congolais, néanmoins des zones d'ombres subsistent encore et nécessitent de sérieuses réformes.

En conséquence, il est nécessaire de renforcer les mesures de vérification des informations comptables et financières ainsi que le système fiscal dans son ensemble, et mandater la Direction générale des impôts de la mission de suivi et contrôle de la fiabilité des états financiers pour les censurer par une vérification systématique qui ne permette pas aux professionnels du chiffre de profiter des vides existants dans la norme comptable, entre les différents critères d'évaluation disponibles dans cette réglementation, pour donner des résultats souhaités mais qui ne sont pas forcément sincères et fiables.

Pour y parvenir, des stratégies et mécanismes pratiques sont nécessaires. Il consiste à mettre en place, au niveau de tous les services, d'une base de documentation qui rassemble les études monographiques, les enquêtes sur les formes d'évitement de l'impôt, les manipulations comptables, etc. Également il consiste à mieux assainir les relations de l'administration fiscale avec le contribuable en mettant en place une « charte du contribuable vérifié » où les droits et les obligations de chacune des parties sont définis avec précision. En fin, il faut inviter les parties prenantes de l'entreprise à incarner certaines vertus éthiques dans l'exercice de leurs professions.

CONCLUSION GÉNÉRALE

« La dynamique sociale est celle de la tension entre les individus et leurs cadres normatifs, entre la volonté d'adhérer et la volonté de changer ». (Gomez P. Y., 2003, p.177).

Notre dissertation a visé l'atteinte de quatre objectifs, à savoir : observer, critiquer, comprendre les états financiers de synthèse et d'autres documents de gestion élaborés par les dirigeants sociaux des sociétés commerciales de la RD Congo et/ou les professionnels du chiffre, au cours de l'application du SYSCOHADA. Le quatrième et principal était de proposer des mécanismes de durcissement des mesures de son application en bonne et due forme, dans les règles de jeu qui aboutissent à la publication d'information financière donnant l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat. Pour atteindre ces objectifs, nous nous sommes appuyé sur un cadre multi-théorique large, en retenant trois courants distincts qui lui sont potentiellement explicatifs, à savoir : la Théorie politico-contractuelle, la Théorie des conventions et la Théorie néo-institutionnelle sociologique.

En retenant ces trois théories potentiellement explicatives des choix d'applications comptables, nous avons abordé notre thème avec trois visions alternatives, et au regard de notre cadre conceptuel, nous avons retenu trois hypothèses formulées de la manière suivante :

Hypothèse 1 TPC : Les dispositifs du SYSCOHADA tels qu'appliqués par les sociétés commerciales de la République Démocratique Congo ne garantissent pas l'image fidèle de leurs patrimoines, leurs résultats et leurs situations financières. Les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre guidés par des motivations managériales, produisent des chiffres comptables visant à gérer les transferts de richesses, prétendant que la réglementation comptable légale est dictée par les objectifs des hommes politiques.

Hypothèse 2 TC : Certaines normes ont été mises en œuvre au niveau national, tout comme au niveau des corporations d'entreprises et des professionnels du chiffre, mais elles n'ont pas suffi pour donner aux dispositifs du SYSCOHADA, leur primauté sur les textes nationaux et donner à leur application le vrai pouvoir coercitif. Les dirigeants sociaux et les comptables profitent des options et des vides existants dans les normes comptables convenues par le législateur, pour faire dire aux chiffres ce qu'ils souhaitent et non ce qui est sincère, régulier et fiable.

Hypothèse 3 TNIs : Les pistes de solutions légales et managériales de durcissement de l'application des dispositifs du SYSCOHADA peuvent constituer le gage de la restauration de l'image fidèle des patrimoines, des résultats et des situations financières des Sociétés commerciales assujetties à la mise en place de la comptabilité régulière. Sa tenue régulière sera suivie et contrôlée par les institutions habilitées (Gouvernement et institutions publiques (CPCC et DGI) et privées (Experts comptables agréés, Auditeurs, Commissaires aux comptes, etc.).

Ces trois axes de compréhension de l'application du SYSCOHADA ont servi de points de repère lors de la collecte des données empiriques, permettant d'approcher les faits observés avec des points d'ancrages théoriques pour apprécier l'image reflétée les états financiers publiés par les sociétés commerciales prises en échantillon. Nous avons ainsi, ciblé 480 sociétés commerciales tirées au hasard dans six (6) provinces de la RD Congo, à savoir : la Ville-province de Kinshasa, la province du Katanga, du Kasaï oriental, du Maniema, du Nord-Kivu et du Sud-Kivu. C'est à partir des réponses des 357 informants à notre questionnaire et des 38 entretiens semi-directifs recoupés par les renseignements tirés dans 173 états financiers annuels et autres documents analysés, que nous avons développé notre étude.

Notre étude a mobilisé plusieurs méthodes de collecte des données, dans quatre étapes :

1. L'observation et l'interprétation des pratiques constatées (étude documentaire sur les états financiers collectés et autres documents susceptibles de nous renseigner sur le sujet) ;
2. L'utilisation d'un modèle statistique pour expliquer le niveau d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales prise en échantillon ;
3. L'administration d'un questionnaire d'enquête auprès des dirigeants sociaux des sociétés commerciales prises en échantillon aléatoire dans ces six provinces ciblées afin d'apprécier le niveau d'application du SYSCOHADA ;
4. La conduite d'entretiens semi-directifs avec quelques gestionnaires d'entreprises et autres acteurs du CPCG, de la DGI et des universités (Enseignants et Étudiants).

1. Vérification et discussion des résultats

Les constats issus du travail de recherche sont nombreux, c'est pourquoi il est nécessaire de les replacer au sein du cadre conceptuel et de la problématique initiale afin de mesurer ses apports.

1.1. Retour sur l'objet de la recherche

L'objet de notre recherche a été divisé en trois questions permettant de cerner la problématique. Nous allons à présent nous attacher à y répondre.

1.1.1. Réponse à la première question de recherche

La première question de recherche était formulée de la manière suivante :

Qu'en est-il des dispositifs du SYSCOHADA, tels qu'appliqués par les Sociétés commerciales de la RD Congo au regard de l'objectif de l'image fidèle ?

Il a été constaté qu'il était impératif de se conformer aux lois et règlements régissant les sociétés commerciales en ce qui est de la mise en application du SYSCOHADA. Les dirigeants de Sociétés commerciales de la RD Congo ont pour la plupart de cas abordé ce processus avec tâtonnement pour définir les changements normatifs et techniques, leurs impacts sur les états financiers ainsi que leurs effets sur les procédures de reporting et de système d'information comptable. Certaines d'entre les Sociétés ont été assistées dans leurs travaux par des praticiens externes comme les consultants, les experts indépendants ou les commissaires aux comptes. Ainsi, nous avons pu observer quatre types d'étapes suivies par les gestionnaires et autres professionnels du chiffre qui ont participé à la transition du PCGC vers le SYSCOHADA.

Pour émigrer du PCGC vers le SYSCOHADA, les dirigeants sociaux ont :

1. Préparé tout le processus du basculement durant le 1er semestre 2014.
2. Sorti une balance générale au 30 juin 2014 qui servirait de test pour s'assurer que le basculement s'est bien déroulé et qu'il n'a pas eu perte d'information.
3. Retraité la balance générale PCGC au 31 décembre 2013 selon le SYSCOHADA.
4. Présenté les états financiers PCGC en OHADA au 31 décembre 2013 afin de répondre à l'exigence de présenter les données en comparatif lors de l'établissement des états financiers au 31 décembre 2014.

Quant au message d'appel au changement et à la transition comptable entre le PCGC et le SYSCOHADA, il s'est voulu rassurant et pédagogique afin d'informer et de former les professionnels du chiffre (Directeur financier, Chef-comptable, Comptable, etc.). Il a également été orienté vers les destinataires des états financiers (associés, banquiers, Etats et administration fiscale, clients, etc.) sur les changements introduits par les normes comptables

du SYSCOHADA. Son contenu et son lexique étaient proches des hypothèses politico-contractuelles car ils visaient les sociétés en fonction de taille et de secteurs d'activités (mesures associées à la taille des firmes : chiffre d'affaires, bénéfice, montant des actifs, compétence des responsables à engager, etc.). Par ailleurs, le discours de transition a fait état d'incertitude comptable ressentie par les firmes (TC) et du poids des institutions qui commande le processus de cette transition (TNIs).

L'étude du processus d'application des normes du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo a dégagé beaucoup d'aspects problématiques, entre autres :

1. La politique de gestion interne qui conditionne le niveau de résultat à publier (TPC).
2. La méthode d'amortissement, de présentation et d'évaluation d'actifs immobilisés, de stocks et de titres et autres valeurs mobilières de placement (TC).
3. Le basculement des comptes des stocks et difficulté à confectionner la table de correspondance entre les comptes du PCGC et ceux du SYSCOHADA (TC).
4. Le remplacement des numéros des comptes de postes du Bilan, du Compte de résultat et du TAFIRE par les références alphabétiques et la tenue de l'état annexé (TC, TNIs).
5. Sur tous les aspects comptables innovés par ce nouveau référentiel (TPC, TC, TNIs).
6. Le problème de retraitement et/ou de basculement comptables proprement dits (TC/TNIs).
7. Le problème de recodification des comptes et distinction entre Activités ordinaires (AO) et Hors activités ordinaires (HAO) (TC, TNIs).
8. Etc. (TPC, TC, TNIs).

Après avoir observé les aspects problématiques liés à l'application des normes et principes du SYSCOHADA, nous avons souhaité savoir les stratégies à mettre en œuvre par le Gouvernement congolais et les gestionnaires des sociétés commerciales ou leur corporation pour donner de la chance à l'application effective du SYSCOHADA. Ce qui nous pousse à la question de savoir les facteurs explicatifs de cette problématique.

1.1.2. Réponse à la deuxième question de recherche

La deuxième question de recherche était formulée de la manière suivante :

Quelles sont les normes mises en œuvre au niveau national tout comme au niveau des Sociétés commerciales, pour donner aux dispositifs du SYSCOHADA leur primauté sur les textes nationaux et donner à leur application le vrai pouvoir coercitif ?

Nous y avons répondu en constatant qu'il y a déficit de stratégies qui donnent primauté aux normes de l'OHADA et avons mis en lumière les influences subies par les firmes lors du processus de transition, sachant que transiter du PCGC vers SYSCOHADA nécessite une préparation efficace et efficiente avec tout ce que cela entraîne du point de vue de renforcement des capacités, temps, moyen matériel, dispositifs pédagogiques, organisationnel, psychologique et mental, expérimental et de prérequis nécessaire des personnes chargées d'établir les comptes et surtout les états financiers de synthèse. La thèse identifie trois types de facteurs explicatifs du déficit d'application du SYSCOHADA : les facteurs politico-contractuels, contextuels et institutionnels, et comportementaux, lesquels facteurs ou causes étant liés :

1. Au changement brusque sans tenir compte de la dimension et de la réalité sociopolitique et économique de la RD Congo.
2. Au déficit de formation, d'information et de la sensibilisation ainsi qu'à l'absence des mesures de « durcissement » de la réglementation comptable pour l'élaboration des états financiers visant l'objectif de l'image fidèle.
3. À l'absence ou insuffisance des actions de renforcement de capacités du personnel comptable et financier.
4. À l'absence ou insuffisance du système d'exploitation de l'information comptable et financière et à la mauvaise définition de profil de comptable à recruter.

Comme l'application du droit OHADA et surtout de l'AUOHCE a été une période riche pour l'organisation des sociétés commerciales en RD Congo (disparition des SPRL, réorientation des SARL, naissance des SAS, des SP et du GIÉ) et pour la pratique comptable, ce changement a introduit une incertitude radicale au niveau de la comptabilité, modifiant la conception et la pratique comptable héritées du PCGC.

Dans ce contexte incertain, la plupart des sociétés ont cherché la reconnaissance de l'environnement socio-économique (TPC) en adoptant des options légitimées par la communauté (TC), sous contrainte des pressions formelles et informelles exercées par les institutions nationales et de l'OHADA (TNIs) en vertu de l'article 9 du Traité OHADA. Les projets du Conseil de normalisation comptable de l'OHADA, les interprétations du Conseil national de l'OHADA en RDC et du CPCC et bien d'autres recommandations du ministère des finances et des autres corporations publiques et administratives nationales et internationales sont autant d'éléments constitutifs du processus de décision, sans oublier le

poids de la profession comptable. Les commissaires aux comptes, les consultants, les experts indépendants ou les associations professionnelles ont aussi des avis, des conseils et des interprétations que le praticien devait prendre en compte avant de se positionner.

Comme l'application du SYSCOHADA est un fait social, cette thèse a montré les diverses pressions qui ont influencé son processus d'application, ainsi que les réponses communicationnelles, organisationnelles et pratiques lors de l'adoption des normes et principes du SYSCOHADA (TNIs). Ceci nous a poussé à chercher la réponse à la troisième question de notre thèse formulée comme suit :

1.1.3. Réponse à la troisième question de recherche

La troisième question de recherche était formulée de la manière suivante :

Y a-t-il des pistes des solutions légales et managériales pouvant constituer le gage de la restauration de l'image fidèle des Sociétés commerciales de la RD Congo ?

En guise de réponse à cette dernière, nous avons entériné la position de nos informants qui s'accordent avec nous en proposant quelques pistes de solution, demandant que :

1. Le Gouvernement congolais instaure des mécanismes et stratégies durs pour l'encadrement de professionnels de la comptabilité en instituant un système de contrôle, de suivi et de traçabilité des sources d'informations comptables et financières qui fournissent des données pour l'établissement des états financiers (TPC, TC, TNIs).
2. Le Gouvernement congolais institue un service honnête chargé de la vérification de fiabilité et de régularité de l'information comptabilité publiée par les sociétés destinées à tous les partenaires et parties prenantes pour la prise des décisions économiques (TPC, TNIs).
3. Le Gouvernement impose à toutes les sociétés commerciales se dotent de logiciels de gestion intégrée, capable de paramétrer tous les documents et livres comptables rendus obligatoires par le droit de l'OHADA, facilitant ainsi la subdivision des comptes, le regroupement des opérations relativement homogènes et le traitement informatique débouchant aux états financiers réguliers, fiables et sincères, etc. (TC, TNIs).

1.2. Retours théoriques

Grâce à l'association de différentes méthodes de collecte des données, nous avons pu mettre en évidence les déterminants de l'objectif de l'image fidèle par rapport au niveau

d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo entre 2013 pour le retraitement et le basculement comptables : 2014 pour les comptes personnels des sociétés et 2015 pour les comptes consolidés et combinés. Les résultats ont été restitués en différenciant, d'une part, les éléments relevant de l'observation, de la critique et de la compréhension de réponses fournies par nos enquêtés et l'analyse des états financiers de synthèse et d'autres documents susceptibles d'éclairer nos démarches. Ainsi, nous mettons en perspective l'ensemble des apports empiriques par rapport au cadre conceptuel multi-théorique.

1.2.1. Les trois approches théoriques pour apprécier les contours de l'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la République Démocratique du Congo

Nous avons synthétisé les résultats à la lumière de chaque théorie en revenant sur les hypothèses de recherche.

1.2.1.1. La théorie politico-contractuelle met en exergue les contraintes liées à l'existence de contrats indexés sur les chiffres comptables. L'étude des données documentaires à partir des vérifications empiriques, appuyées par des réponses au questionnaire d'enquête et aux entretiens semi-directifs a souligné le rôle de la taille (Choix managériaux entre Coût-Bénéfice), de la caractéristique de l'organisation comptable (Méthodes comptables minimisant les coûts d'agence entre parties prenantes), Rémunération (salaires incitatifs et primes), méthodes d'amortissement et d'évaluation des valeurs d'actif (Manipulation des charges déductibles), etc.

Les facteurs économiques, contractuels et politiques ayant une influence sur la décision comptable ont été pris en considération, en prenant en compte les structures internes de chaque société, les attentes des actionnaires et les conflits d'intérêts entre associés et gestionnaires ainsi que la gestion des résultats face à la pression fiscale. Ainsi, le processus de degré d'application a été marqué par les ressources (financières, humaines et techniques) allouées aux services financier et comptable, lesquelles sont intrinsèquement liées à la taille de la firme, au domaine et niveau de formation des préparateurs des états financiers et à leurs expériences professionnelles. Le protocole de recherche a donc permis de confirmer l'hypothèse issue de la théorie politico-contractuelle présupposant un effet des coûts politiques et contractuels sur le passage aux dispositifs du SYSCOHADA par rapport à l'objectif de l'image fidèle.

Hypothèse 1 TPC : Les dispositifs du SYSCOHADA tels qu'appliqués par les sociétés commerciales de la République Démocratique Congo ne garantissent pas l'image fidèle de leurs patrimoines, leurs résultats et leurs situations financières. Les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre guidés par des motivations managériales, produisent des chiffres comptables visant à gérer les transferts de richesses, prétendant que la réglementation comptable légale est dictée par les objectifs des hommes politiques. **H1 Confirmée.**

1.2.1.2. La théorie des conventions apporte un éclairage contextuel et comportemental incontestable. L'identification des marques d'incertitude liées à l'application du SYSCOHADA (Observations et analyse des états financiers et autres documents de gestion recueillis, questionnaire d'enquête et entretiens) a permis de reconnaître les facteurs déterminants du degré d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo. La mise en exergue des capacités cognitives limitées des acteurs (Questionnaire et entretiens) justifie l'adoption d'un comportement légitimé par la profession et par le secteur (Questionnaire et entretiens), et plus généralement, conforme aux pratiques reconnues par la communauté comptable.

Ainsi, nous avons constaté une préférence pour les méthodes antérieures et celles généralement adoptées par les autres membres du secteur (Étude documentaire portant sur les états financiers et autres documents de gestion recueillis, entretiens et questionnaires). Par ailleurs, compte tenu de l'incertitude et de la difficulté de prévoir les effets de chaque procédure, les praticiens ont adopté un comportement mimétique (Questionnaire et entretiens). Ils ont consulté la profession afin de retenir les pratiques généralement admises par la communauté et la DGI (Légitimité). L'observation de l'application du SYSCOHADA a mis en lumière l'existence de plusieurs conventions comptables reconnues par les praticiens, même celles qui ne sont pas du tout compatibles avec les normes de ce nouveau système comptable.

La plupart des conventions comptables observées sont des conventions appliquées par la société, mais aussi (et surtout) reconnues par le préparateur des états financiers qui est habitué à la routine (Mimétisme, incertitude). Comme il n'y avait pas de restriction quant au basculement, retraitement et reclassement des opérations PCGC vers OHADA, le processus de rationalisation des choix fondé sur les conventions comptables a donc bien pris racine lors

de la mise en application des normes du SYSCOHADA. Ainsi les résultats de la recherche sont venus confirmer l'hypothèse conventionnaliste.

Hypothèse 2 TC : Certaines normes ont été mises en œuvre au niveau national, tout comme au niveau des corporations d'entreprises et des professionnels du chiffre, mais elles n'ont pas suffi pour donner aux dispositifs du SYSCOHADA, leur primauté sur les textes nationaux, ni à leur application le vrai pouvoir coercitif. Les dirigeants sociaux et les comptables profitent des options et des vides existants dans les normes comptables convenues par le législateur, pour faire dire aux chiffres ce qu'ils souhaitent et non ce qui est sincère, régulier et fiable. **H2 Confirmée.**

1.2.1.3. Le constat de l'homogénéité des pratiques lors de la première application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo (Observations, étude documentaire et questionnaires) rend la **théorie néo-institutionnelle sociologique** particulièrement pertinente pour comprendre la transition aux normes et principes du SYSCOHADA. L'identification des trois types d'isomorphismes (iso-normatif, iso-coercitif et iso-mimétique) nous a amené à comprendre les pressions subies par les firmes, lors du processus de décision comptable. Notre recherche a mis en évidence ces trois types d'isomorphismes développés par la théorie néo-institutionnelle sociologique, ce qui nous a permis de conclure à la validité de l'hypothèse supposant que le processus de mise en application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo peut s'expliquer par les pressions institutionnelles auxquelles elles sont soumises, de par notre hypothèse.

Hypothèse 3 TNIs : Les pistes de solutions légales et managériales de durcissement de l'application des dispositifs du SYSCOHADA peuvent constituer le gage de la restauration de l'image fidèle des patrimoines, des résultats et des situations financières des Sociétés commerciales assujetties à la mise en place de la comptabilité régulière. Sa tenue régulière sera suivie et contrôlée par les institutions habilitées (Gouvernement et institutions publiques (CPCC et DGI) et privées (Experts comptables agréés, Auditeurs, Commissaires aux comptes, etc.). **H3 Confirmée.**

1.2.2. Les résultats de la thèse enchâssés dans le cadre la revue théorique

Il s'avère que l'articulation des trois courants théoriques que nous avons empruntés, permet d'appréhender l'objet de la recherche. Que ce soient les dirigeants sociaux, les professionnels

du chiffre (préparateurs des comptes et comptables d'entreprises, les experts comptables indépendants et les commissaires aux comptes), tous ont dû interpréter et mettre en œuvre les normes du SYSCOHADA, considérées comme extrêmement techniques, dans un laps de temps très court, et sans avoir le recul nécessaire. Leurs capacités cognitives limitées ont été évoquées lors des enquêtes par questionnaire et des entretiens semi-directifs (TC).

Selon les déclarations recueillies, les professionnels du chiffre ont eu beaucoup de difficultés, d'une part, pour s'approprier conceptuellement et théoriquement les nouvelles normes, et d'autre part, pour les mettre en pratique, compte tenu de la complexité technique et de la quasi-impossibilité d'anticiper les effets des décisions sur les états financiers, à court et moyen terme.

Dans ces circonstances délicates, le rôle coercitif des institutions régissant la comptabilité prend toute son ampleur (TNIs), et les prescriptions émises par ces instances, possédant un pouvoir réglementaire explicite ou implicite, deviennent primordiales pour la prise de décision. De même, la concertation professionnelle était l'atout pour faire face aux nouvelles normes (TNIs).

Cependant, les réunions de corporations comptables et les séminaires professionnels n'ont pas largement et suffisamment été suivis par les professionnels du chiffre, compte tenu du coût, du temps et de la dimension spatiale de la RD Congo. Seule la veille comptable était devenue, au cours de cette période charnière, la seule stratégie essentielle pour une comptabilité efficace (TNIs). D'ailleurs, l'observation de la concurrence et la volonté de faire des choix conformes aux pratiques sectorielles ont donné naissance à un comportement mimétique, tel que reconnu par les informants (TC).

Enfin, il ne faut pas omettre les contraintes inhérentes à chaque société. Les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre devaient appliquer les normes et principes du SYSCOHADA au regard des ressources humaines et financières disponibles (TNIs), mais aussi en fonction des contraintes liées à la taille de la firme et aux impacts attendus par les dirigeants (Thibierge C., 1997, p.14) vis-à-vis des méthodes d'amortissement et d'évaluation des éléments patrimoniaux, etc. (TPC).

2. Contributions de la recherche

Cette thèse s'attache à l'étude de l'objectif de l'image fidèle dans le droit comptable OHADA en procédant à des vérifications empiriques dans les sociétés commerciales de la RD Congo qui ont appliqué le SYSCOHADA à partir de 2014 pour les comptes personnels et 2015 pour les comptes consolidés et combinés. En l'état actuel de la recherche comptable en RD Congo, il n'existe pas, à notre connaissance, de travail ayant étudié la problématique d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales au regard de l'objectif de l'image fidèle. S'il y a des recherches qui se sont penchées sur les impacts de l'application du SYSCOHADA en RD Congo, l'aspect relatif à l'objectif de l'image fidèle est pour l'instant ignoré. De surcroît, nous avons abordé le sujet en combinant trois théories alternatives pour des vérifications empiriques sur un échantillon diversifié dans six provinces stratégiques de la RD Congo, au temps où le pays était subdivisé en 11 provinces.

La contribution de notre recherche consiste à proposer les mécanismes de durcissement des mesures d'application du SYSCOHADA, en bonne et due forme, dans les règles de jeu qui aboutissent à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat, tout en évoquant la responsabilité des Conseils d'administration mandatés par les actionnaires/associés sur les dirigeants sociaux et les professionnels du chiffre, particulièrement les commissaires aux comptes, appelés à certifier les comptes en âme et conscience et en connaissance de cause. Ainsi, nous avons proposé aux praticiens s'engageant vers la mise en œuvre effective des dispositifs du SYSCOHADA, un panorama de réglementation des opérations à traiter, mais aussi des pratiques mises en place par les sociétés de toutes les formes et secteurs astreints aux dispositions de l'article 2 de l'AUDCIF dans le but de répondre aux exigences de fond et de forme de l'image fidèle.

3. Limites et voies de prolongement de la recherche

Comme pour tout travail de recherche, cette thèse n'est pas exempte de limites, lesquelles méritent d'être prises en considération pour évaluer la pertinence de la démarche. Compte tenu du champ de recherche qui est ouvert par l'application du SYSCOHADA, de nombreuses voies de prolongements sont envisageables.

3.1. Limites de la recherche

Les limites de notre recherche sont essentiellement de deux ordres : d'une part, méthodologiques, et d'autre part, contextuelles. Pour recueillir et vérifier les données

empiriques, nous avons retenu une approche multi-méthodes afin de répondre à la volonté d'appréhender l'objet de la recherche en n'omettant aucune source d'informations. Si la multiplication des méthodes est l'un des apports de cette thèse, il peut aussi en constituer une limite : en diversifiant les outils nous n'approfondissons pas toutes les potentialités de chacun d'eux. Ainsi, l'analyse statistique aurait pu faire l'objet d'analyse économétrique plus approfondies.

L'observation quotidienne et documentaire sur les états financiers et autres documents de gestion obtenus auprès de 173 sociétés commerciales et l'enquête par questionnaire qui affiche un taux de réponse d'environ 74,4%, correspondant 357 répondants sur 480 sociétés ayant reçu le questionnaire ainsi que les réponses de 38 informants à l'entretien semi-directif ont permis de conclure notre thèse.

Cette observation et étude documentaire, cumulée avec le taux de retours très significatif nous a permis de généraliser les réponses obtenues, sans avoir atteint toutes les sociétés du pays. D'ailleurs, le fait de n'avoir que 357 répondants à l'enquête dans six provinces sur onze a fortement contraint les possibilités d'analyse statistique en fonction dudit échantillon. Maintenant que le nombre de provinces la RD Congo est passé de 11 à 26 provinces, cela constitue la limite de généralisation de nos résultats. C'est pourquoi nous avons restreint son interprétation à des statistiques descriptives. Quant au nombre d'informants, il est également faible. Nous nous sommes entretenu avec 38 responsables et acteurs qui ont vécu le passage du PCGC vers le SYSCOHADA. Bien que certains informants, de par leurs expériences professionnelles, aient décrit plusieurs cas pragmatiques, un raisonnement sur seulement 38 cas ne peut que limiter la généralisation de nos propos.

Une autre limite méthodologique se situe au niveau de l'étude des documents financiers. Afin de cerner le degré de maîtrise et de mise en conformité des opérations comptables avec le SYSCOHADA et de relever les différentes incohérences possibles, nous avons exploité les bilans, les comptes de résultat, les TAFIRE et les états annexés de 173 sociétés commerciales du Sud-Kivu. Si les présentations et le formalisme entre les états financiers des différentes sociétés sont assez similaires, il n'en est pas de même du fond. Il est raisonnable de supposer que certaines informations ont donc été omises.

Enfin, le passage aux normes du SYSCOHADA qui concerne toutes les entités décrites à l'article 2 de l'AUDCIF, limité la portée de notre échantillon réduit l'étude à l'observation, critique et à la compréhension des problèmes d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo. Dès lors, on peut se demander si nos résultats sont transférables à toutes ces autres catégories d'entreprises astreintes à la mise en place d'une comptabilité dite financière par l'AUDCIF. En prenant conscience des limites de la recherche actuelle, il y a lieu d'envisager de poursuivre la réflexion.

3.2. Prolongement de la thèse ou voies de recherche à venir

Notre thèse met en évidence les pratiques des sociétés commerciales lors de la première application du SYSCOHADA en RD Congo et a souligné les principaux facteurs explicatifs des problèmes qui ont entouré cette application. Intrinsèquement, l'application a posé des problèmes pendant que cela concernait beaucoup plus les comptes personnels des entreprises, même si nous avons abordé les problèmes relatifs à la consolidation et à la combinaison.

De ce qui précède, il y a d'autres axes à explorer, parmi lesquels nous repérons cinq (5) :

Le premier axe de prolongement de la recherche consiste à observer la problématique d'application du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo qui traitent uniquement des opérations de consolidation et de combinaison.

Le deuxième axe de prolongement de la recherche consiste à étudier l'application du système comptable sur plusieurs exercices lorsque le préparateur des comptes aura acquis une expérience d'au moins 5 ans afin de comparer l'amélioration de la qualité des informations comptables et financières, exemptées de tout repère aux données issues du PCGC qui ont fait l'objet de l'année n-1 (2013) pour les données de nos enquêtes.

Le troisième axe de prolongement se situe en termes d'analyse comparative des pratiques comptables au niveau de l'espace OHADA.

Par ailleurs, de nombreux pays ont exprimé le besoin d'adhérer au Traité de l'OHADA (Angola, Burundi, Ghana, ...) (Chiffot Bourgeois F. et al., 2006, p.229) et par voie de conséquence, devront-ils appliquer le SYSCOHADA. Ainsi, les sociétés commerciales de ces pays précités seront dans l'obligation de produire des états financiers conformes au SYSCOHADA. Ces pays en cours de transition sont autant de potentialités de recherches, que ce soient en termes projet de mise en application, d'observation, de critique, d'études comparatives ou prédictives.

Le quatrième axe de prolongement réside dans le suivi des pays en cours d'adhésion au Traité et aux actes uniformes de l'OHADA, plus particulièrement l'AUDCIF.

Le cinquième axe de prolongement repose sur l'ouverture du champ de la réflexion à d'autres courants théoriques et pratiques qui sont ignorés dans cette thèse.

Les axes de prolongement de recherche sur le droit comptable OHADA s'avèrent innombrables. Pour autant, les perspectives nous font prendre conscience que cette thèse est le point de départ de nouvelles recherches.

BIBLIOGRAPHIE

I. OUVRAGES :

1.1.Ouvrages généraux

- Abadinsky, H., (2003), *Organized Crime*, Wadsworth, 7^{ème} Éd. Belmont.
- Albanese, J., (1996), *Organized Crime in America*, , Cincinnati, 3^{ème} Éd. Anderson.
- Bloch, H. et al., (1999), *Grand dictionnaire de la psychologie*, Paris, Larousse.
- Camus, A., (2010), *Le mythe de Sisyphe*, 1942, in Levesque, J., “Présentation” en 1985, Québec, Éd. Numérique.
- Comte, A., (1975), *Cours de Philosophie positive*, Hermann (les six volumes sont publiés entre 1830 et 1840), Paris, Rouen Frères.
- De Bruyne, P. et al., (1974), *Dynamique de recherche en sciences sociales*, Paris, PUF.
- De singly, F., (2005), *L'enquête et ses méthodes : le questionnaire*, Paris, Armand Colin.
- Denzin, N. et al., (1998), *Collecting and interpreting qualitative materials*, London, Éd. Sage.
- Dépelteau, F., (2000), *La démarche d'une recherche en sciences humaines. De la question de départ à la communication des résultats*, Québec, Éd. De Boeck.
- Durand, J. P. et al., (1997), *Sociologie contemporaine*, Paris, Éd. Vigot.
- Durkheim E., (1988), *Les règles de la méthode sociologique*, (paru en 1894 dans les tomes 37 et 38 de la Revue Philosophique), Paris, Flammarion.
- Lalande, A., (1962), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, PUF, 9^{ème} Éd.
- Laroche, J., (2000), *Politique internationale*, Paris, LGDJ, 2^{ème} Éd.
- Le Moigne, J.-F., (2007), *Les épistémologies constructivistes*, Paris, PUF, Que sais-je n°2969.
- Miles, M. et al., (2003), *Analyse des données qualitatives*, Bruxelles, 2^{ème} Éd. De Boeck.
- Piaget, J., (dir.), (1957), *Encyclopédie de la pléiade*, Paris, PUF.
- Popper, K., (1985), *Conjectures et réfutations*, Paris, Payot : (traduction de conjectures and refutations, Routledge and Kegan Paul.
- Popper, K., (1981), *La quête inachevée*, Paris, Éd. Pocket.
- Popper, K., (1935), *La logique de la découverte scientifique*, Paris, Éd. Payot.
- Rey, A. et al., (2010), *Dictionnaire Historique de la langue française*, Paris, 3^{ème} Éd., Robert, T2.
- Scott, W. R., (1991), *Institutions and organizations*, Université de Stanford, Éd. Sage.
- Scott, W. R., (2001), *Institutions and organizations*, Université de Stanford, Éd. Sage.
- Wacheux, F., (1995), *Méthodes quantitatives et recherche en gestion*, Paris, Éd. Economica.

1.2.Ouvrages spécialisés

- Ablet, L. G. et al., (2008), *Cas pratiques de fiscalité des entreprises*, Cotonou, T.2, 1^{ère} Éd. Imp. Bello.
- Amable, B. et al., (2005), *L'économie politique n'est pas une science morale*, Paris, Éd. Raisons d'agir.
- Amblard, M., (2002), *Comptabilité et Conventions*, Paris, Harmattan.
- Anoukaha, F. et al., (2002), *OHADA Société commerciales et GIE*, Paris, Bruyant.
- Antoine, J. et al., (1998), *Lexique thématique de la comptabilité*, Bruxelles, 6^{ème} Éd. De Boeck.
- Aziber Seïd, A., (2009), *Contrats et droit OHADA des procédures collectives. Étude à la lumière du droit français*, Paris, Harmattan.
- Barbe, O. et al., (2010), *Comptabilité approfondie 2010/2011, Manuel et applications*, Paris, Éd. Nathan.
- Belkaoui, A. R., (1992), *Accounting theory*, London, Éd. Academic Press.
- Benard, J.-M., (2009), *La Révision comptable*, Paris, Ed. Publibook.
- Bienvenu, J. J., et al., (2003), *Droit fiscal*, Paris, 3^{ème} Éd., PUF.
- Bonsergent, D. et al., (2009), *Les 100 mots de la comptabilité*, Paris, Éd. Que sais-je ?
- Causin, E., (2002), *Droit comptable des entreprises*, Bruxelles, Larcier.
- Cohen, E., (2001), *L'ordre économique mondial : Essai sur les autorités de régulation*, Paris, Éd. Fayard.
- Colasse, B. et al., (2010), *Introduction à la comptabilité*, Paris, 11^{ème} Éd. Economica.
- Colasse, B., (2007), *Les fondements de la comptabilité*, Paris, Éd. La découverte Repères.
- Colasse, B., (2007), *Introduction à la comptabilité*, avec la collaboration de Lesage, Paris, 10^{ème} Éd. Economica.
- Colasse, B., (2005), *Comptabilité générale (PCG, IAS/IFRS et Enron)*, Paris 9^{ème} Éd. Economica.
- Collette, C. et al., (2002), *Comptabilité générale : Les systèmes français et anglo-saxons*, Paris, Dunod.
- Colmant, B. et al., (2007), *Application des normes comptables IAS 32, IAS 39 et IFRS 7 : nouvelle édition revue et commentée*, Paris, Larcier.
- Compin, F., (2004), *Théorie du langage comptable ou comprendre l'art de la manipulation des comptes*, Coll. Dynamiques d'entreprises, Paris, Harmattan.
- Cooper, D. et al., (2006), *Business research methods*, Kent State University, 9^{ème} Éd McGraw-Hill.
- Cormier, D., (2007), *Comptabilité anglo-saxonne et internationale*, Paris, 2^{ème} Éd. Economica.
- Daerden, M., (1987), *Introduction à l'étude des sociétés, Aspects juridiques, comptables, financiers et fiscaux*, Bruxelles, Éd. Labor.
- De Lauzainghein, C., et al., (2004), *Droit comptable*, Paris, 3^{ème} Éd. Précis Dalloz.
- Deysine, A. et al., (2016), *Du résultat comptable au résultat fiscal*, Paris, Éd. Francis Lefebvre.

- Dick, W. et al., (2015), *Comptabilité financière en IFRS*, Paris, 4^{ème} Éd. Pearson.
- Disle, C. et al., (2010), *Introduction à la comptabilité, Manuel et applications*, 3^{ème}, Paris, Éd. Francis Lefebvre.
- Dobill, M., (2012), *Comptabilité OHADA Tome1, Comptabilité générale*, Paris, Éd. AECC-Karthala.
- Dobill, M., (2012), *Comptabilité OHADA, Tome 3, Comptabilité des sociétés*, Paris, Éd. AECC-Karthala.
- Dubost, S., (2007), *Guide du responsable comptable et financier : comptable social, fiscal, juridique*, Paris, Éd. Lamy.
- Even-Grandboulan, G., (1998), *Éthique et économie : quelle morale pour l'entreprise et le monde des affaires ?*, Paris, Harmattan.
- Foko Tomena, A., (2011), *Du Système comptable congolais au SYSCOHADA*, Vol 1, Kinshasa, Éd. Ofed.
- Fotso, D., (1995), *OHADA, Comptabilité générale, Cours et applications*, Douala, 2^{ème} Éd. Fotso.
- Freidman, M., (1995), *Essays in positive economics, (traduction française : Essai d'économie positive*, Paris, Éd. Litec.
- Garaud, E., (2002), *Commissaires aux comptes*, paris, Juris classeur commercial, Fasc. 1085.
- Garnier, P., (1947), *La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques*, Paris, Dunod.
- Gérard, E., (2013), *Introduction à la comptabilité*, Paris, 14^{ème} Éd. 2013-2014, Lexis Nexis.
- Gillet, J.-P. et al., (1985), *Gestion Comptabilité*, Bruxelles, Éd. OIL.
- Gomez, P.-Y., (1996), *Le gouvernement d'entreprise : modèles économiques de l'entreprise et pratique de gestion*, Paris, Éd. InterÉditions.
- Gouadain, D. et al., (2002), *Comptabilité générale, SYSCOHADA*, Paris, Éd. AUF.
- Grandguillot, F. et al., (2013), *Comptabilité générale, 75 exercices corrigés*, 14^{ème} Éd. 2013-2014, Paris, Lextenso.
- Guyon, Y., (2001), *Droit des affaires, Tome I*, Paris, 11^{ème} Éd. Economica.
- Hlady Rispal, M., (2002), *Méthode des cas : application à la recherche en gestion*, Paris, Éd. De Boeck.
- Itoua, J.-P., (2012), *Comptabilité générale, Travaux de fin d'exercice et états financiers annuels, SYSCOHADA*, Paris, Éd. Groupe Horizon.
- Julien, P.A. et al. (1988), *La petite entreprise*, Paris, Éd. Vuibert.
- Kamgo, I. et al., (2010), *SYSCOHADA, Comptabilité des sociétés commerciales, Analyse de la rentabilité et calcul des coûts, Gestion budgétaire et Analyse financière*, Douala, 1^{ère} Éd. Audicoplus.

- Keynes, M. J., (1969), *La Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Paris, Éd. Payot.
- Lazrak, R., (2003), *Fiscalité des entreprises, l'impôt sur les sociétés*, Parsis, Éd. La Porte.
- Lefrancq, S. et al., (2009), *Lire les états financiers*, Paris, PUF.
- Mahutodji Kondo, J. V., (2010), *L'application des Actes uniformes de l'OHADA*, Louvain-la-Neuve, Éd. Academia Bruylant.
- Mankiw, N. G., (2007), *Macroéconomie*, 3^{ème} Éd., Bruxelles, Nouveaux horizons - De Boeck, 4^{ème} tirage.
- Mapapa, M. et al., (2013), *Comptabilité générale OHADA, Analyse, fonctionnement des comptes, applications*, Paris, Éd. Droit-Afrique.
- Mathé, A., (2015), *Comptabilité de gestion*, Vol.2, Paris, Éd. Studyrama.
- Mehl, L. et al., (1984), *Sciences et techniques fiscales*, Paris, PUF.
- Menard, L., (2004), *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, Paris, 2^{ème} Éd. ICCA.
- Monchal, A. et al, (1994), *Comptabilité et gestion, Analyse comptable-coûts, gestion prévisionnelle-informatique*, Paris, Éd. Nathan.
- Mutabazi, A. et al., (2014), *Système comptable OHADA, Tome 1- Comptabilité générale*, Bukavu, 1^{ère} Éd. Université de Bukavu.
- Ngoma-Ya-Nzunzi, D., (2015), *Manuel du Système comptable OHADA, Théorie et pratique*, Bruxelles, Groupe Larcier, Éd. Bruylant.
- Ngué E., (2009), *Mon Commissaire aux comptes dans l'espace OHADA*, Douala, Éd. AFECAC.
- Niobey, G. et al., (1999), *Dictionnaire analogique*, Larousse, Paris, Éd. France Loisirs.
- Njampiep, J., (2008), *Maitriser le droit et la pratique du SYSCOHADA*, Coll. Economie et gestion, Douala, Éd. Publibook.
- Nzakou A., (2001), *SYSCOHADA par l'exemple, difficultés comptables et fiscales*, Yaoundé, 5^{ème} Éd. Accounting Data.
- Obert, R. et al., (2009), *Comptabilité et audit, Manuel et applications*, Paris, 2^e Éd. Dunod.
- Pasqualini, F., (1992), *Principe de l'image fidèle en droit comptable*, Paris, Litec, n° 31.
- Pérochon, C., (1995), *Comptabilité générale, Enseignement supérieur-formation continue*, TQG1, Paris, Éd. Foucher.
- Poux, P., (2003), *Comment lire les comptes des sociétés*, Paris, Éd. Maxima.
- Rojot, J., (2005), *Théorie des organisations*, Paris, Éd. Eska.
- Rosnay, J., (1975), *Le macroscope*, Paris, Éd. Du Seuil.
- Rossignol, A. (dir) et al., (1997), *Gestion comptable, Synthétiser bilan et compte de résultat*, Paris, Éd. Foucher.
- Revault, P., (2010), *Le contrôle des comptes ou audit ... vers plus de contrôle (s)*, Paris, Cerg.

- Samba Zamambu, L. et al., (2013), *Comptabilité analytique (Conforme au SYSCOHADA)*, Kinshasa, Éd. Médiaspaul.
- Savall, H. et al., (2005), « *Tétranormalisation : défis et dynamiques* », Paris, Éd. Economica.
- Savall, H. et al., (2005), *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique*, Paris, Éd. Economica.
- Siruguet, J.-L. et al., (2015), *Comprendre et appliquer la comptabilité SYSCOHADA*, Paris, Éd. Dunod.
- Tchidi Kokou, C., (2010), *Comptabilité générale OHADA*, Abidjan, Éd. TKC.
- Tiger, PH., (1999), *Le droit des affaires en Afrique*, Paris, Coll. « Que sais-je ?
- Triquère, C., (2016), *B.A.-BA de Comptabilité*, Paris, 6^{ème} Éd. Studyrama.
- Tsapi, V., (dir), (2009), *Les implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, Paris, Éd. Harmattan.
- Véron, N. et al., (2004), *L'Information Financière en Crise : Comptabilité et Capitalisme*, Paris, Éd. Odile Jacob.
- Walton, P., (1996), *La comptabilité anglo-saxonne*, Repères La Découverte, octobre.
- Weber, M., (1995), *Économie et société* (Tome 1), Paris, Éd. Plon.
- Weber, M., (1971), *Économie et société*, Paris, Éd. Plon.
- Williamson, O., (1985), *The economic institutions of capitalism*, New York, Éd. The Free Press.
- Wolfgang, D. et al., (2015), *Comptabilité financière en IFRS*, Paris, 4^{ème} Éd. Pearson.
- Zahiga Muhigwa, J. et al., (2013), *Conception, élaboration et évaluation des projets d'investissement*, Kinshasa, Éd. Bricks International.
- Zemrani, A.B., (2001), *Les finances de l'État au Maroc, Tome 2, l'entreprise face au fisc*, Paris, Éd. Harmattan.

II. DOCUMENTS OFFICIELS ET TEXTES DE LOIS

- Conseil des ministres de l'UEMOA, (2006), *Règles applicables aux intervenants agréés du marché financier régional de l'UEMOA*, Annexe au Règlement 09/2006/CM/UEMOA.
- J.O. OHADA, (2017), *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et SYSCOHADA*, Brazzaville, N° Spécial.
- J.O. OHADA, (2014), *Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique*, Yaoundé, N° Spécial.
- J.O. OHADA, (2011), 15^{ème} année, n° 23, *Acte uniforme portant sur le droit commercial général révisé en 2010*.

- J.O. OHADA, (2000), 4^{ème} année, n° 10, *Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises*.
- J.O. RD Congo, (2012), *Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les États-parties au Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique*, Vol. 2, 53^{ème} Année, Kinshasa.
- Legitext, (2007), *Code français de commerce*, Paris.
- *Loi camerounaise n° 2003/008 du 10 juillet*.
- *Loi n° 15/002 du 12 février 2015 portant création et organisation de l'ordre national des experts comptables en RD Congo*, Kinshasa.
- *Loi des Finances n° 15/021 du 31 décembre 2015 pour l'exercice 2016*, Kinshasa.
- Ministère du Plan, Ministère de la Santé et ICF International, (2014), *Étude démographique et de santé en République démocratique du Congo, 2013-2014*, Rockville, Maryland.
- *Ordonnance-loi n° 13/008 du 23 février 2013 modifiant et complétant certaines dispositions de l'Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relatives aux impôts cédulaires sur les revenus*, Kinshasa.

III. REVUES, ARTICLES ET AUTRES PUBLICATIONS

- Adjita, A., (2010), Droit pénal de la comptabilité en droit Uniforme OHADA : principales incriminations et sanctions encourues, in *RDU*, Lomé, Université de Lomé.
- Aerts, W. et al., (2006), "Intra-industry imitation in corporate environmental reporting: An international perspective", in *Journal of Accounting and Public Policy*, Québec, Concordia University, Vol.25, n°3.
- Le Flanchec, A., (2011), *Regard épistémologique sur les sciences de gestion*, Paris, Université de Paris
- Rossignol, J.-L., (2001), *Pratique comptable et traitement fiscal : Le cas de charges à répartir*, Paris, Université de Bourgogne.
- Affaghrou, W., (2011), *Organisation administrative*, Module n° 12, Rabat, OFPPT.
- Aihou, H.D., (2013), *Introduction générale au droit OHADA : aspects institutionnels et matériels*, Séminaire, Cotonou, Éd. ERSUMA.
- Akin-Olugbade, A., (2008), *L'importance du droit dans le processus de développement économique des pays africains et l'appui du groupe de Banque africaine de développement à l'effort d'harmonisation juridique en Afrique*, London, RDAI/IBLJ n° 6.
- Allard-Poesi, F., (2003), "Coder les données", in *Conduire un projet de recherche : Une perspective qualitative*, Paris, Éd. EMS.
- Amblard, M., (2003a), "Conventions et modélisation comptable". In *Conventions et management*, Amblard, Paris, Éd. De Boeck.

- Apix, (2008), *Guide du créateur d'entreprise*, Dakar, Éd. Apix SA.
- Asselin, J. et al., (2007), *Les devoirs et les responsabilités d'un Conseil d'administration*, Québec, Université de Québec.
- Asselin, J. et al., (2007), *Les devoirs et les responsabilités d'un Conseil d'administration*, Québec, ed. BourgRoyal inc.
- Azandossessi, T., (2013), *Séminaire de formation sur le cadre conceptuel du droit comptable OHADA*, Porto Novo, ÉRSUMA.
- Balingene, K., (2012), L'adhésion de la RDC à l'OHADA: vers la prospérité nationale par l'unification du droit, in *Librairie africaine d'études juridiques*, Nairobi, Konrad Adenauer Stiftung, Vol. 11.
- Ball, R. et al., (1968), « An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers », *In Journal of Accounting Research*, Autumn 1968, Chicago, Université de Chicago.
- Bampoky, B., (2013), Comment assurer une information financière de qualité sous le SYSCOHADA?, in *Comptabilité sans Frontières*, Ottawa, Actes Congrès AFC.
- Barbe, O. et al., (2010), « Pour une meilleure comparabilité des états financiers individuels et une simplification du PCG », Paris, R.F.C., n° 433.
- Barthes de Ruyter, G. et al., (1992), « L'abus de droit : une arme contre la comptabilité imaginative », in *Revue Française de Comptabilité*, Paris, Éd. Cercle des fiscalistes.
- Batifoulier, P. et al, (2002), "La convention en économie : les apports de l'approche interprétative", in *La lettre de la régulation*, Nanterre, Ed. EMSHA, vol.40, n°Mars.
- Batifoulier, P. et al., (2001). "De la convention et de ses usages". In *Théorie des conventions*, Batifoulier, Paris, Éd. Economica.
- Baumard, P. et al., (2003), « La collecte des données et la gestion des sources", In *Méthodes de recherche en management*, Paris, Thiétart - Dunod.
- Baumard, P., (1997), « Constructivisme et processus de la recherche : l'émergence d'une posture épistémologique chez le chercheur », Colloque, Lille, IAE de Lille.
- Beasley M., (1996), « An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud », in *The Accounting Review* 71, Raleigh, Éd. JSTOR.
- Beasley, M. et al., (2000), Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms, in *Accounting Horizons*, vol. 14, n° 4, Raleigh, North Carolina State University.
- Beau, C., (2004), *Le comptable et la clause de conscience*, Paris, Université du Sud Toulon-VAR.

- Bédard, J., et al., (2004), "Qualitative research on accounting: some thoughts of what occurs behind the scene". In *The real life guide to accounting research: a behind the scene view of using*, London, Éd. Christopher Humphrey.
- Bensedrine, J. et al., (1998), "L'approche néo-institutionnelle des organisations". In *Repenser la strategies: fondements et perspectives*, Laroche et Nioche, Paris, Éd. Vuibert.
- Berheim, Y., (1998), *De l'opportunité de l'évaluation à la juste valeur*, Paris, RF, n° 299.
- Bessy, C., (2002), *Représentation, convention et institution : Des repères pour l'économie des conventions*, Document de travail n°20, Paris, Éd. Harmattan.
- Bezard, B., (2013), *Une stratégie de confiance 2013 – 2018*, Paris, Direction Générale des finances publiques.
- Bidault, F., et al., (1995), "La confiance dans les transactions économiques". In *Confiance, entreprise et société : mélanges en l'honneur de Roger Delay Termoz*, Bidault Gomez et Marion, Paris, Éd. Eska.
- Biencourt, O. et al., (2001), "L'économie des conventions : l'affirmation d'un programme de recherche". In *Théorie des conventions*, Batifoulie, Paris, Éd. Economica.
- Billote, P-J., (1997), *Normalisation et standardisation, enjeux et stratégies*, Paris, Éd. Afnor.
- Blasco Lang, J.J., (1998), « De la Contabilidad Creativa al delitocontable ». in *Partida Doble*, Colombia, N° 85. Enero.
- Bourgeois, C., (2006), "Les déterminants de l'adoption par l'entreprise d'un instrument de management à la mode", Conférence internationale de Management stratégique, Genève, AIMS.
- Boyer, R. et al., (1991), "Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire", *Revue économique*, Paris, JSTOR, Vol.42, n°2.
- Breton, G. et al., (1995), « Creative Accounting and investment Analyst Response » In *Accounting and Business Research*, London, Éd. Taylor& Francis, Vol. 25.
- Breton, G. et al., (2004), *Manipulation comptable : les dirigeants et les autres parties prenantes*, Montréal, Université du Québec.
- Brousseau, E., (2000), "La gouvernance des processus de coopération". In *La coopération industrielle*, Paris, Éd. Economica.
- Brusick, P., (2004), *Manuel sur la mise en application des règles de la concurrence*, New York, Nations unies.
- Bujaki, M. et al., (1997), A citation trail review of the uses of firm size in accounting research, in *Journal of accounting literature*, Carleton, volume 16.

- Burns, L. et al., (1993), "Adoption and abandonment of matrix management programs: effects of organizational characteristics and interorganizational network" in *Academy of management journal*, University of Arizona, Vol.36, n°1.
- Capron, M., (1990), « La comptabilité : faut-il y croire pour avoir confiance ? », in *Gérer et comprendre*, Paris, Éd. les annales des mines.
- Carpenter, V. et al., (2001), "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles ", in *Accounting, Organizations and Society*, Tallahassee, University of Florida, Vol.26, n°7-8.
- Casta, J. – F., (2009), Théorie positive de la comptabilité, In *Encyclopédie comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Colasse, Paris, Éd. Economica.
- Casta, J.- F., (2009), *Politique comptable des entreprises*, Paris, Apogée FrameMaker Noir.
- Causse, G., (1999), Vingt ans de normalisation comptable et de PCG : son influence dans les pays d’Afrique francophone, in *Comptabilité-Contrôle-Audit, les Vingt ans de l’AFC*, Paris, Éd. Carn.
- Chabrak, N., (2000), *La politique comptable comme comportement organisationnel : une approche socio-cognitive*, Québec, Congrès ASAC-IFSAM.
- Chambers, R., (1955), "Blueprint for a theory of accounting", in *Accounting research*.
- Charpentier, J. M. et al., (2002), Comment réaliser le diagnostic qualité d’un service comptable, in *Observatoire de la qualité comptable*, Paris, La Mondiale.
- Charreaux, G., (2000), *Gouvernement d’entreprise et comptabilité*, Paris, Éd. Economica.
- Charreaux, G., (2011), Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale, in *Cahier du Fargo n° 1110402*, Paris, Université de Bourgogne.
- Charreire, S. et al., (2001), Le constructivisme dans la pratique de recherche : une évaluation à partir de seize thèses de doctorat, in *Finance Contrôle Stratégie*, Paris, Dunod, Vol.4, n°3.
- Charreire, S. et al., (2003), "Explorer et tester : deux voies pour la recherche". In *Méthodes de recherche en mangement*, Thietart, Paris, Éd. Dunod.
- Chiapello, E. et al., (2003), La quantification de l’économie et la recherche en sciences sociales : paradoxes, contradictions et omissions. Le cas exemplaire de la Positive accounting theory, in « *Conventions et institutions : approfondissements théoriques et contributions au débat politique* », Paris, Éd. La Découverte.
- Chiffлот Bourgeois, F. et al., (2006), *Pérenniser le succès de l’OHADA: pistes de réflexion*, London, RDAI, n° 2.

- Chtourou, S. et al., (2001), «Corporate governance and earning management » *Document de travail*, Laval, Université de Laval.
- Claude, J-F., (2002), L'éthique au service du management. Concilier autonomie et engagement pour l'entreprise, in *Entreprise-Carières*, Paris, Éd. Liaisons.
- CNCC-IRE-CSOEC, (2012), *Normes internationales d'audit, ISA*, Paris, Éd. 2016-2017.
- Coffi, N.(dir.), (2010), *Rapport final sur le respect des normes et codes « RRNC/ROSC » : Comptabilité et audit en République Démocratique du Congo*, Kinshasa.
- Colasse, B et al., (2001), « De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière » in *Faire de la recherche en comptabilité financière*, Dumontier et Teller, Paris, Éd. Vuibert.
- Colasse, B. et al., (2008), "De la genèse du nouveau conseil National de la Comptabilité : Un cas d'isomorphisme institutionnel ?" 29ème Congrès de l'AFC, Cergy-Pontoise, ESSEC.
- Colasse, B., (2000b), "Théories comptables". In *Encyclopédie comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Éd. Economica.
- Colasse, B., (2005), "La régulation comptable entre public et privé". In *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, Capron, Éd. La Découverte.
- Collectif, (2005b), « Vade-mecum de l'administrateur membre d'un comité d'audit », in *Observatoire de la Qualité Comptable*, Paris, Institut Français des Administrateurs.
- Colmant, B., (1995), *Quelques réflexions sur la fidélité des images comptables*, Bruxelles, Éd. Accountancy & Tax, n° 266.
- Colmant, B., (2006), *Quelques réflexions sur la fidélité des images comptables*, Bruxelles, ULB.
- Commission nationale OHADA-CNO, (2015), *Mise en oeuvre de l'OHADA en RDC Bilan intérimaire et perspectives*, Kinshasa, CNO.
- Cormier D. et al., (2007), First time adoption of IFRS, management incentives and stock value relevance: some French evidence, in *Journal of international accounting research*, Ottawa, Éd. Hal.
- Coulton, J. et al., (2001), «The effect of compensation design and corporate governance on the transparency of CEO compensation disclosures» in *Finance-contrôle-stratégie*, Sudney, UNSW Business School, Vol.1,n° 2.
- Couper, M. et al., (2001), "Web survey design and administration", *Public opinion quarterly*, Michigan, University of Michigan, Vol.65, n°2.
- D'Illiers, B., (1993), *Rapport annuel de la COB de 1993*, Paris.
- Dalloz, (1863), *Lois, décrets et actes législatifs*, Paris, Dalloz, D.P.4.65-73.
- De Angelo, L., (1981), Auditor size and audit quality, in *Journal of Accounting and Economics*, Philadelphia, University of Pennsylvania, Vol.3.

- Dechow, P. et al., (1996), « Causes and consequences of earnings manipulation: an analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. " *Contemporary accounting research*, London, Éd. Wiley Online Library. Vol. 13.
- Deephouse, D., (1996), "Does isomorphism legitimate?" in *Academy of management journal*, Cape Town, Walter Sisulu University, Vol.39, n°4.
- Defalvard, H., (1992), "Critique de l'individualisme méthodologique revu par l'économie des conventions", in *Revue économique*, Paris, Presses de la Fondation nationale des sciences politiques, Vol.janvier, n°1.
- Degeorge, F. et al., (1999), Earnings management to exceed thresholds, in *Journal of Business*, Chicago, The University of Chicago, Vol. 72, n°1.
- Demaria, S. et al, (2007), « *Financiarisation, évaluation et information : de la création de valeur aux normes IFRS* », Journée de Recherche en management stratégique, Paris, Université de Nice Sophia Antipolis.
- Demaria, S. et al., (2007), "Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence ?" in *Comptabilité contrôle audit*, Paris, Vol. Thématique, n° Décembre.
- Demers, C., "L'entretien". (2003), In *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*, Paris, Giordano.
- Desreumaux, A. et al., (2006), "Les théories institutionnelles des organisations : une perspective internationale", in *Management international*, Huault. Éd. Vuibert.Vol.10.
- Desreumaux, A., (2004), "Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations". In *Institutions et gestion*, Huault. Éd. Vuibert.
- Dimaggio, P. et al., (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American sociological review*, Washington, Yale university, Vol. 48.
- Diomande A., (2018) Droit OHADA; Les conventions réglementées, article juridique, Dakar, Éd. Légavox.
- Djama, C., (2010), *Le contrôle institutionnel de l'information comptable et financière*, Toulouse, CRM-IAE-Université de Toulouse1 Capitole.
- Du Pontavice, E., (1986), *La notion d'image fidèle dans les comptes annuels des sociétés françaises, depuis la mise en harmonie de la loi sur les sociétés commerciales avec la quatrième directive*, Paris, Éd. A.S., n° 498, 1er trimestre.
- Dumontier, P. et al., (1998), "Why firms comply voluntarily with IAS: an empirical analysis with Swiss data", in *Journal of international financial management and accounting*, Geneve, Éd. Blackwell Publishers, Vol.9, n°3.

- Duvergier, J.B., (1967), *Collection complète des lois, décrets*, Paris.
- El Allali, A., (2008), *Les dispositions fiscales et comptables marocaines permettent-elles une assiette fiscale sincère et efficace ? Études*, Rabat, Remald, n° 80.
- Ennouri, I., (2009), *Code de déontologie de l'expert-comptable : code des devoirs professionnels, code de l'IFAC*, Tunis.
- Fama, E., (1980), « Agency Problems and theory of the firm » in *Journal of political Economy*, Chicago, Éd. Scholar, Vol. 24.
- Favereau, O., (1989), "Marchés internes, marchés externes", in *Revue économique*, Paris, Economica, n°2.
- Fédération des entreprises du Congo, (2007), *État des lieux de l'économie congolaise, Problèmes et pistes de solutions pour la relance économique de la RD Congo*, Kinshasa.
- Fénéon, A., (2008), *Les droits des actionnaires minoritaires dans les sociétés commerciales de l'espace OHADA*, Doctrine, Paris, Ed. Penant.
- Fligstein, N., (2001), "Social Skill and the Theory of Fields", in *Sociological Theory*, Cape Town, Walter Sisulu University, Vol.19, n°2.
- Fogarty, T. et al. (2005), "Financial analysts' reports: an extended institutional theory evaluation", in *Accounting organization and society*, London, An Open Access and Academic Publisher, Vol.30, n°4.
- Foko Tomena, A., (2014), *Communiqué officiel du Conseil permanent de la comptabilité au Congo « CPCC »*, Kinshasa.
- Foko Tomena, A., (2014), Évaluation de l'application des normes internationales de comptabilité et publications des informations financières en RDC selon la méthodologie ISAR/ADT de la CNUCED, in *31^{ème} Session sur l'évaluation d'International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)/ Accounting Development Tool (ADT)*, Kinshasa.
- Gabor, T., (2003), *Évaluation de l'efficacité des stratégies de lutte contre le crime organisé : analyse documentaire*, Département de criminologie, Ottawa, Université d'Ottawa.
- Gallion, M., (1984), L'image fidèle, miroir ou mirage ?, in *Revue du commissaire aux comptes*, Paris, Éd. Economica, n° 2.
- Ganassali, S. et al., (2004), "Protocoles d'enquêtes et efficacité des sondages par internet", *Décisions marketing*, Paris, Université Savoie Mont Blanc, Vol.33.
- Gatchoup Tchinda, D., (2013), Droit commun de la responsabilité civile et indemnisation des victimes des préjudices nés d'infractions boursières: le cas du Cameroun, in *Revue de l'ÉRSUMA*, Porto-Novo, n°3.

- Gélard, G., (2006), "Démarche normative et cadre conceptuel", in *Revue française de comptabilité*, Paris, Éd. Focus IFRS, Vol. Nov., n°393.
- Gélard, G., (2008), « La comptabilité sans neutralité est le mensonge assuré », in *Revue française de comptabilité* n° 409, Paris, Éd. Focus IFRS.
- Gensse, P., (2003), "Introduction", in *Conventions et management*, Amblard, Paris, Éd. De Boeck.
- Ghislaine, D., (2007), *L'intégration régionale et communautaire de l'Afrique centrale*, CERG.
- Giordano, Y., (2003), *Conduire un projet de recherche : Une perspective qualitative*, Paris, Éd. EMS.
- Gollety, M. et al., (2006), La validité des recherches qualitatives en GRH et Marketing : théorie et pratique, in *Revue Sciences de Gestion*, Paris, Éd. Cairn, n°52.
- Gomez, P.-Y. et al., (2000), "Conventions : an interpretation of deep structure in organisations », in *Organisation science*, Paris, Éd. De Boeck, Vol.11, n°6.
- Gomez, P.-Y., (1997), "Économie des conventions et sciences de gestion". In *Encyclopédie de gestion*, Paris, Éd. De Boeck.
- Gomez, P.-Y., (2003), "Recherche en action : proposition épistémologique pour l'analyse conventionnaliste". In *Conventions et management*, Amblard, Paris, Éd. De Boeck.
- Gore, F., (1973), « Les notions de régularité et de sincérité des comptes », Paris, R.F.C., n° 25.
- Granovetter, M., (1985), "Economic action and social structure: the problem of embeddedness", *The American journal of sociology*, Chicago, The University of Chicago Press, Vol.91, n°3.
- Gueye, B. et al., (2014), Traité du 17 octobre 1993 relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, révisé en 2008, in *Issa-Sayegh, J. et al, OHADA, traité et actes uniformes commentés et annotés*, Paris, Ed. Juriscope
- Guillon, B., (1994), « Quelle place pour l'environnement dans l'éthique d'entreprise ? », in *Cahier de recherche*, Crege, Paris, Université de Bordeaux I.
- Hangi, B., (2013), Mise en application du Système comptable OHADA par les entreprises de sous-traitance en RDC, in *MIDDA*, n° 3, Paris.
- Hangi, B., (2015), Étude sur la mise en application du Système comptable OHADA par les entreprises de sous-traitance. Cas des sociétés CINAMULA SPRL, DIPHIL SPRL et ZUKI SPRL de Bukavu, in *Bulletin d'études sociales, humaines et du développement*, USK/Bukavu, 4^{ème} année, n° 04.
- Hangi, B., (2015), L'audit financier face à la manipulation des données comptables par les dirigeants des entreprises commerciales congolaises, in *Bulletin d'études sociales, humaines et du développement*, USK/Bukavu, 4^{ème} année, n° 04.

- Hangi, B., (2017), L'Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière : Quid de son appropriation par les professionnels du chiffre de la RDC ?, in *Bulletin ÉRSUMA de pratique professionnelle*, Porto-Novo, n° 001_Sepembre.
- Haniffa, R et al., (2000), « *Culture, corporate governance and disclosure in Malaysian corporations* », Malaisie, Document de travail.
- Haunschild, P., (1993), "Interorganizational imitation : The impact of interlocks on corporate acquisition activity." *Administrative science quarterly*, Cape Town, Walter Sisulu University, Vol.38, n°4.
- Heem, G., (2002), *L'apport de la théorie des conventions à la problématique du contrôle interne dans les banques*, Paris, XX^{ie} journée des IAE.
- Herrbach, O., (2000), *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique*, Toulouse, Université de Toulouse 1.
- Herrbach, O., (2001), Approche positive et approche interprétative de la recherche en comptabilité financière, in *Faire de la recherche en comptabilité financière*, Dumontier et Teller, Paris, Éd. Fnege.
- Hill, C. et al., (1992), "Stakeholder-Agency theory", in *Journal of Management Studies*, London, Éd. Wiley.
- Hines, R., (1988), Popper's methodology of falsificationism and accounting research, in *The accounting review*, Cape Town, Walter Sisulu University, volume LXIII, n°4.
- Hoarau, C., (2006), "Convergence IFRS-US GAAP: vers une hybridation des modes de normalisation?" in *Revue sciences de gestion*, Paris, Éd. ISEOR, Vol.54, n°1.
- Holthausen, R., (1990), Accounting method choice, *Opportunistic behavior, efficient contracting, and information perspectives*, in *Journal of Accounting and Economics*, London, Éd. Elsevier, Vol.12, n°1-3.
- Honoré, A., (2000), *Image fidèle et provisions pour risques et charges*, Paris, Congres de l'AFC.
- Institut national de la statistique, (1992), *Recensement scientifique de la population, Résultats définitifs*, Kinshasa.
- Isaac, H., (2000), Éthique ou déontologie : quelles différences pour quelles conséquences managériales ? L'analyse comparative de 30 codes d'éthique et de déontologie, 9^{ème} Conférence internationale de management stratégique- " perspectives en management stratégique ", Montpellier, Éd. AIMS, du 24 au 26 mai.
- Issa-Sayegh, J. et al., (2008), *OHADA, Traités et actes uniformes commentés et annotés*, Paris, 3^{ème} Éd. Juriscope.

- Issa-Sayegh, J. et al., (2014), *OHADA, Traité et actes uniformes commentés et annotés*, Paris, 4^{ème} Éd. Juriscope.
- Jacob, P., (1992), Qu'est-ce que l'autoritarisme épistémologique, in *L'âge de la science, lectures philosophiques : épistémologie*, Paris, Éd. O. Jacob.
- Jeanjean, T. et al., (2006), La compétence financière des conseils d'administration et de surveillance : mesure et déterminants, in *Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)*, Tunis.
- Jennings, P. et al., (1997), « The performance and competitive advantage of small firm: a management perspective », *International Small Business Journal*, Chicago, ed. Sage Publications, Vol.15, n°2.
- Jensen, M., (1993), « The modern industrial Revolution, exit and the failure of the internal control systems », in *Journal of finance*, London, Wiley Online Library.
- Jin-Gyu Park, (2011), *Rapport final sur l'analyse de l'attractivité des IDE pour la RD Congo*, FDI, Kore Institute for Development Strategy.
- Julien, P.A., (1990), « Vers une typologie multicritère des PME », in *Revue internationale PME*, Montréal, Presses universitaires de Québec, Vol. 3, n°3-4.
- Kā Mana, (2015), Pour l'Université alternative en République Démocratique du Congo, in *Cahiers d'éducation à la transformation sociale*, Goma, Pole Institute.
- Kamavuako, J. et Mayimbi P., (2016), *Les difficultés rencontrées par les PME lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des PME congolaises*, Mbanza-Ngungu, Université Kongo.
- Kamga, J. et al., (2013), *L'insertion du droit de l'OHADA en RD Congo : les roses et les épines*, n° 2, Cotonou, ÉRSUMA.
- Karima, H. (2015), « Passage aux normes IFRS au Maroc : fondements théoriques, intérêt et enjeux » in *International Journal of Innovation and Applied Studies*, Rabat, Université Mohamed V. Vol. 10, no. 4.
- Kavundja Maneno, T. (dir.), (2013), *Le Code judiciaire congolais, textes compilés et actualisés jusqu'au 28 février 2013*, Kinshasa, Éd. Média Saint Paul.
- Klee, L., (2000), Image fidèle et représentation comptable, in *Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et audit*, Paris, Éd. Economica.
- Klein, A., (2002), « Audit Committee, board of director characteristics and Earning management », in *Journal of Accounting and Economics*, n°33, London, Éd. Elsevier.
- Klutsch, S. et al., (2010), *Quel avenir pour le droit comptable OHADA ?* Paris, R.F.C. n° 432.
- Kodo Mahutonji, J., (2011), Aperçu de l'application des Actes uniformes de l'OHADA, in *Revue de droit uniforme africain*, Porto-Novo, ÉRSUMA n°004.
- Koenig, G., (1993), "Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles", *Revue de gestion des ressources humaines*, Paris, Dunod, Vol.9.

- Kola Gonze, R., (2008), Analyse de l'économie informelle et de sa formalisation en République Démocratique du Congo, in *Actes du Colloque international de Kinshasa du 19 sept. 2008 portant sur : D'une économie populaire à une économie fiscalisée*, Kinshasa.
- Kom Kamsu, M., (2010), Les États-parties à l'OHADA et la sécurisation des entreprises commerciales, in *Revue de droit uniforme*, Marrakech, Ed. Nouvelles Série, Vol. XV.
- Kouadio, K., (2011), Les conflits de normes et application du droit communautaire dans l'espace OHADA, in *Actualités juridiques*, Porto-Novo, ÉRSUMA, n°70.
- Lacroix, J., (2007), *Analyse et gestion des risques dans les grandes entreprises, Impacts et rôle pour la DSI*, Paris, Economica.
- Lager, F., (2014), Audit des bonnes pratiques contre la corruption, in *VIIe Congrès africain des juristes d'affaires (COJA 2014)*, Brazzaville.
- Lambert, C. et al., (2003), « Gouvernance d'entreprise et gestion du résultat. Les contrôleurs de gestion « de l'autre côté du miroir », *Actes du 24^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain, Université de Louvain-La-Neuve.
- Larson, R., (1993), "Corporate lobbying of the international a accounting standards committee", in *Journal of international financial management & accounting*, London, Éd. Taylor&Francis.
- Lavigne, B., (2000), « Objectifs des états financiers des PME et conditions de leur genèse », *5^{ème} Congrès International Francophone sur la PME*, Québec, Éd. CIFPME.
- Lavigne, B., (2002), « Association entre le SIC des PME et leur performance financière », *6^{ème} Congrès Internationale francophone sur la PME*, Montréal, HÉC.
- Le Moigne, J.F., (1990), *Épistémologies constructivistes et sciences de l'organisation*, in *Épistémologies et Sciences de gestion* (Coord. Martinet), Paris, Economica.
- Leca, B., (2006), "Pas seulement des « lemmings ». Les relations entre les organisations et leur environnement dans le néo-institutionnalisme sociologique", in *Finance contrôle stratégie*, Paris, Economica, Vol.9, n°4.
- Lefebvre, F., (2001), *Mémento comptable*, Paris, Éd. Francis Lefebvre, n° 354.
- Lefebvre, F., (2006), *Mémento pratique, Fiscal*, Paris, Éd. Francis Lefebvre.
- Lefebvre-Teillard, A., (1981), « L'intervention de l'État dans la constitution des sociétés anonymes (1807-1867) », *Revue historique de droit français et étranger*, Paris, Economica, vol. 59.
- Lelo - Di – Makungu, (2007), *Droit congolais face au droit OHADA : « Nécessité de la régionalisation »*, Kisangani, Centre d'étude et recherche.
- Lombard, M., (2005), *Institutions de régulation économique et démocratie politique*, Paris, AJDA.

- Loukakou, D., (2006), *Les conventions réglementées dans les sociétés commerciales de l'espace OHADA*, Doctrine, Paris, Éd. Penant.
- Macintosh, N. B., (1995), « The Ethics of profit manipulation: A Dialectic of Control Analysis », *Critical Perspectives on Accounting*, London.
- Mansouri, N. et al., (2007), *La tétranormalisation et la gestion des résultats comptables. Étude exploratoire : cas LVMH*, Montréal, HEC.
- Manuel de gestion, (1999), Vol. 1, Livre 3 Comptabilité-Contrôle-Audit, Paris, Ellipses.
- March, R. et al., (1984), "The New Institutionalism", in *American Political Science Review*, Chicago, Vol. 78, No. 3.
- Mard, Y., (2004), *Gestion des résultats comptables : l'influence de la politique financière, de la performance et du contrôle*, Paris, Economica.
- Mard, Y., (2005), *Vers une information comptable transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables*, Paris, Université d'Auvergne.
- Marien, B. et al., (2005), "Guide pratique pour l'utilisation de la statistique en recherche : le cas des petits échantillons", in *Revue sociolinguistique et dynamique des langues*, Montréal, Université de Montréal, Vol., Mai.
- Marion, C., (2005), *Questions et solutions*, Paris, Éd. R.F.C. 380.
- Marteau, D. et al., (2010), *Normes comptables et crise financière, Propositions pour une réforme du système de régulation comptable*, Paris, ÉSCP.
- Martre, H., (dir.), (1994), *Rapport du Groupe « Intelligence économique et stratégie des entreprises »*, Commissariat général du Plan, Paris, Éd. Economica.
- Masamba, R. et al., (2009), *Harmonisation du droit congolais avec les actes uniformes de l'OHADA*, Vol.1, Kinshasa, Cabinet Eversheds.
- Masamba, R., (2005), *Modalités d'adhésion de la République démocratique du Congo au Traité OHADA*, Rapport final, Vol. 1, Kinshasa, CNO.
- Masamba, R., (2006), *L'OHADA et le climat d'investissement en Afrique*, Penant n°855, Doctrine.
- Masamba, R., (2012), *L'OHADA en RDC, Manuel de vulgarisation*, Kinshasa, CNO.
- Masamba, R., (dir.), (2015), *Manuel de droit et comptabilité OHADA*, Kinshasa, CNO.
- Matt, J. – M. et al., (1986), *L'image fidèle, la doctrine et la loi*, RF compt., n° 174, décembre.
- Mavouenzela, D. et al., (2010), *Guide juridique de l'entrepreneur dans l'espace OHADA: Deux cents questions pratiques pour comprendre le nouveau droit*, Genève, Éd. ITC.
- Mbadiffo Kouamo, R., (2015), *Code général des impôts du Cameroun*, Version 2015, article L 19, Yaoundé.

- Mballa Atangana, Y. V., (2016), La production de l'information comptable au sein des entreprises camerounaises : vers l'urgence d'une réforme institutionnelle ?, in *Revue de Management et de Stratégie*, Yaoundé, Université de Yaoundé.
- Mercadal B. et al, (2014), *Code pratique OHADA, Traité, Actes uniformes et Règlements annotés*, Paris, Éd. Francis Lefebvre.
- Meyer, J. et al., (1977), "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *The American journal of sociology*, London, Éd. Elsevier, Vol.83, n°2.
- Meyer, J., (1986), "Social environments and organizational accounting", in *Accounting, organizations and society*, London, Éd. Elsevier, Vol.11, n°4/5.
- Mezghani, A., (2011), *Gouvernement de l'entreprise et qualité de l'information financière*, Tunis, Univesité de Tunis.
- Mezas, S., (1990), "An institutional model of organizational practice: financial reporting at the fortune 200", in *Administrative science quarterly*, Cape Town, Walter Sisulu University, Vol.15.
- Ministère des Finances, (2017), *Forum national sur la réforme du Système fiscal de la République démocratique du Congo*, Kinshasa, du 11 au 14 septembre à l'Hôtel Pullman.
- Mizruchi, M. et al., (1999), "The social construction of organizational knowledge: a study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism." In *Administrative science quaterly*, London, Éd. Sage Research Methods, Vol.44.
- Mondino, J., (2009), « *La bonne foi dans le droit comptable, l'image fidèle* », Exposé.
- Montmorillon, B., (1999), "Théorie des conventions, rationalité mimétique et gestion de l'entreprise". In *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXIe siècle*, Koenig, Paris, Éd. Economica.
- Moore, D. C., (1992), Notes towards feminist theories of accounting : a view from literary studies, in *Accounting, Auditing& Accountability Journal* 5, London, Ed. MCB UP Ltd.
- Mouck, T., (1988), Positive accounting theory as a Lakatosian research program, in *Accounting and Business research*, Oslo, University of science&technology, volume 20, n°79.
- Moulin, A., (2009), *Le diagnostic financier*, Paris, BTS CGO2 P4.
- Ndene, M., (2006), Les missions comptables, in *Le référentiel des pratiques des normes comptables OHADA avec les IFRS*, Douala, Université de Douala.
- Nemedeu, R., (2008), « *Les scandales d'ENRON et consorts, ou le préalable à la compréhension du nouvel essor de la « Corporate Governance* », Yaoundé, Université de Yaoundé II- FSJP, vol.5, n° 1.
- Nemedeu, R., (2011), Obligations comptables et financières, in *Encyclopédie de l'OHADA*, Paris, Éd. Lamy.

- Newell, A. et al., (1976), Computer science as empirical inquiry: symbols and Search, in *Communication of the ACM*, New York, Éd. ACM, Vol 19, n°3.
- Ngantchou, A., (2010), « *Le Système comptable OHADA: une réconciliation des modèles européen continental et Anglo-Saxon* », Douala, Université de Douala.
- Ngongang, D., (2009), *Analyse des facteurs déterminants la mutation comptable OCAM/OHADA*, N’Gaoundéré, Université de N’Gaoundéré.
- Ngué E., (2012), *Monographie pratique de basculement d’un système comptable vers le SYSCOHADA*, Formation des experts du CPCC sur le droit OHADA, Porto-Novo, ÉRSUMA.
- Nobes, C. W. et al., (1994), "Les comptes consolidés favorisent-ils l'harmonisation comptable internationale ?", in *Revue Française de Comptabilité*, Paris, dunod, N° 253.
- Norigeon, P., (2009), *Système d’information et contrôle interne de l’entreprise dans un contexte d’expertise judiciaire*, Paris, Commission Économie/Finance.
- North, D., (1991), "Institutions", *Journal of economics perspective*, London, Éd. Hein Online, Vol.5, n°1.
- OCDE, (1992), « *L’imposition des bénéfices dans une économie globale : questions nationales et internationales* », Paris, Éd. OCDE.
- OCDE, (2004), *Principes de gouvernement d’entreprise*, Paris, Éd. OCDE.
- Onana Etoundi, F., (2013), *Grandes tendances jurisprudentielles de la Cour Commune de Justice et d’Arbitrage en matière d’interprétation et d’application du droit OHADA (1997 – 2010), (Près de 300 Décisions et Avis Annotés et Commentés par Thème)*, Porto Novo, 2^{ème} Éd., ÉRSUMA.
- Organisation Mondiale des Douanes, (2007), *Guide pour le développement de l’éthique, Processus d’auto-évaluation pour l’administration fiscale*, Appendice III.
- Orléan, A., (1989), Pour une approche cognitive des conventions économiques, in *Revue économique*, Paris, Presses de la Fondation des sciences politiques, Vol.n°2.
- Ousmanou, S. et al., (2014), *Droits, pratiques et contentieux fonciers et immobiliers en Afrique : Regards des acteurs*, VIIe Congrès africain des Juristes d’affaires, Brazzaville.
- Paillusseau, J., (1997), *Les apports du droit de l’entreprise au concept de droit*, Paris, Dalloz.
- Pascal, C. et al., (2013), Bonne gouvernance des ressources naturelles dans les sociétés post-conflits : concepts, expériences et leçons des Grands-lacs en Afrique, in Duchemin, E. (dir), *Vers une bonne gouvernance des ressources naturelles collectives dans la région des Grands-lacs africains*, Québec, Éd. VestigO.
- Peasnell, K.V. et al., (1998), « Outside directors, board effectiveness and earning management » in *Working paper*, London, Lancaster University.
- Perret, V. et al., (2003), "Fondements épistémologiques de la recherche". In *Méthodes de recherche en management*, Thietart, Paris, Éd. Dunod.

- Pesqueux, Y., (2000), « Éthique et comptabilité », in Colasse, B., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Paris, Éd. Economica.
- Petitjean, J.-L., (2002), *Démembrement et hybridation du contrôle dans les réseaux contractuels de distribution : une étude empirique*. Technologie et management de l'information : Enjeux et impacts dans la comptabilité, le Contrôle et l'audit, Paris, Éd. HAL archives-ouvertes.
- Pintaux, P., (2002), « Le système comptable ouest-africain (SYSCOA), l'intégration économique par la comptabilité », *Tertiaire comptabilité et gestion*, n° 104, Paris, Compta-online.
- Posner, R. A., (1974), «Theories of economic regulation», in *Bell Journal of Economics and Management Science*, Chicago, Éd.The Rand Corporation, vol.5, n° 2.
- Pougoué, P. – G., (dir.), (2011), *Encyclopédie du droit OHADA*, Paris, Éd. Lamy.
- Praquin, N., (2007/2), « Gouvernance des SA et transfert de risques : le cas des obligataires et les réponses de la législation commerciale française (1856-1935) », in *Comptabilité - Contrôle – Audit*, Paris, Éd. Cairn international, Tome 13.
- Prat Dit Hauret, C., (2006), *Éthique et décisions d'audit : une analyse à travers le cadre conceptuel de Forsyth*, Université Montesquieu, Bordeaux IV.
- Programme national de développement participatif, (2009), *Manuel de Procédures Administratives, Financières et Comptables, Volume 4 : Organisation et Système Comptables*, Yaoundé.
- Pruvost, J., (2006), *Nouvelles normes comptables : aspects juridiques, aspects économiques*, Paris, Lycée Suzanne Valadon.
- Raffournier, B., (1990), « La théorie positive de la comptabilité : une revue de littérature », in *Economie et sociétés*, n° 16, Paris, Éd., Economica.
- Raffournier, B., (2009), « Comptabilité internationale », in Colasse, B., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Paris, 2^{ème} Éd., Economica.
- RDC, Direction Générale des Impôts, (2006), *Guide de contrôle sur pièces, (travaux préparatoire à la vérification de comptabilité)*, Kinshasa.
- Richardson, A., (1987), "Accounting as a legitimating institution", in *Accounting organizations and society*, London, Éd. Elsevier, Vol.12, n°4.
- Roge, M., (1999), Normes, in *Encyclopédie de la Gestion et du Management*, Paris, Éd. Dalloz.
- Royer, I. et al., (2003b), "Échantillon(s)", In *Méthodes de recherche en management*, Thietart, Paris, Éd. Dunod.
- Royer, I. et al., (2003b), "Le design de la recherche". In *Méthodes de recherches en management*, Tiethart, Paris, Éd. Dunod.

- Saada, T., (2013), *Plaidoyer pour une réforme de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise*, « Commission Non Marchande » de l'Ordre des Experts comptables de Paris, Paris, Université Paris-Est Créteil Val de Marne.
- Sadi, N. E., (2012), *Épistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché. L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie*, Grenoble, Université de Grenoble.
- Sakho, A., (2007), Les attentes en matière de mission légale du commissariat aux comptes, in *Revue sénégalaise de droit des affaires*, Dakar, Ride, n° 5.
- Sawadogo, H., (2005), *L'application des actes uniformes OHADA par les juridictions nationales de Burkina-Faso*, Doctrine, Burkina Faso, Éd. Penant, n° 850.
- Schipper, K., (1989), Commentary on Earnings management, *Accounting horizons*, volume 3, numéro 4, décembre.
- Secrétariat Permanent de l'OHADA, (2012), *Projet d'amélioration du climat d'investissement de l'organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) composante 3 : Amélioration de l'information financière des entreprises, termes de références en vue de la dissémination des normes professionnelles d'accomplissement des missions d'audit et d'expertise comptable et d'un code éthique*, TDR3 sous-composante 3, Yaoundé.
- Selznick, P., (1996), "Institutionalism old and new", *Administrative Science Quarterly*, University of California, Vol.41, n°2.
- Sere, S et al., (2008), Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises commenté, in Issa-Sayegh, J. et al., *OHADA, Traité et actes uniformes commentés et annotés*, Paris, 3^{ème} Éd. Juriscope.
- Sere, S., (2006), *Expert-comptable, Session de formation de l'Association africaine des hautes juridictions francophones*, ÉRSUMA/Cotonou.
- Simo, B. et al., (2013), « *Les concepts d'image fidèle et de prudence au cœur d'une ambivalence rhétorique et dialectique : une analyse diachronique*.
- Simon, H., (1979), Rational decision making in business organizations, in *The American economic review*, Cape Town, Walter Sisulu University, Vol.69, n°4.
- Smith, J., (2014), *Code de déontologie et d'éthique de la compagnie Thomson Reuters*, Paris, Éd. Thomson Reuters.
- Snow, C. et al., (1994), "Field research methods in strategic management: contributions to theory building and testing", in *Journal of Management Studies*, London, Ed. Wiley Online Library, Vol.31, n°4.
- Sperber, D., (1997), "Individualisme méthodologique et cognitivisme". In *Cognition et sciences sociales*, Boudon C. et al., Paris, Éd. PUF.

- Stolowy, H. et al., (2003), «Regulatory flexibility and management opportunism in the choice of alternative accounting standards: An illustration based on large French groups", *The International journal of accounting*, Illinois, University of Illinois, Vol.38, n°2.
- Suchman, M., (1995), "Managing legitimacy: strategic and institutional approaches", *Academy of management review*, Wisconsin, University of Madison, Vol.20, n°3.
- Tagourla, F., (2013), Les pouvoirs des dirigeants sociaux dans l'espace OHADA à l'épreuve des principes de bonne gouvernance, in *Revue trimestrielle de droit africain*, Paris, Éd. Penant.
- Tay, J. et al., (1990) *Measuring international harmonisation and standardization*, London, Éd. Wiley.
- Thuillier, J.-P., (1999), Réglementation in *Encyclopédie de la Gestion et du Management*, Paris, Éd. Dalloz.
- Tournon P., (2002), "Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, études de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France", Toulouse, Congrès de l'AFC.
- Tweedie, D. P., (1983), « L'image fidèle : un devoir légal, une obligation sociale », *Exposé au 5^{ème} Congrès franco-britannique des experts comptables et Chartered Accountants*, Saint-Andrews, du 11 au 13 mai.
- Van Der Tas, L., (1992), Evidence of EC financial reporting practice harmonization, *The European Accounting, Review 1*, London, ed. Taylor&Francis.
- Van Hulle, K., (1990), L'acquis communautaire en matière comptable. Rapport1, In *Commission des Communautés Européennes, L'avenir de l'harmonisation comptable dans la communauté européenne, compte rendu de la conférence de Bruxelles des 17-18 janvier*, Luxembourg, Office des publications officielles.
- Wadagni, R., (2014), La protection des associés des sociétés commerciales : une avancée du droit OHADA sur le droit congolais, in *Deloitte RDC*, Kinshasa.
- Walker, S. P., (2008), Accounting histories of women : Beyond recovery ? in *Accounting, Auditing& Accountability Journal 21 (4)*, London, Cardiff University.
- Watts, R et al., (1990), "Positive accounting theory: ten years' perspective", *The accounting review*, Rochester, University of Rochester, vol. 65, n° 1.
- Watts, R. et al., (1978), "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", *The accounting review*, Rochester, University of Rochester, Vol. LIII, n°1.
- Watts, R. et al., (1979), "The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses", *The accounting review*, Rochester, University of Rochester, Vol. LIV, n°2.
- Watts, R. et al., (1986), *Positive accounting theory*, Rochester, Éd. Prentice-Hall.
- Whittington, G., (1987), Positive accounting: a review article, in *Accounting and business research*, London, Éd. Taylor&Francis, volume 17, n° 68.

- Wright, D. W., (1996), « Evidence on the relation between corporate governance characteristics and the quality of financial reporting », *in working paper*, University of Michigan.
- Zahiga Muhigwa, J., (2015), *Compléments et exercices de gestion financière à long terme*, UPN/Kinshasa.
- Zhara, S.A. et al., (1989), « Board of directors and corporate financial performance », *in Journal of Management*, n° 15, George Mason University.
- Zucker, L., (1977), "The role of institutionalization in cultural persistence", *in American sociological review*, Cape Town, Walter Sisulu University, Vol. 42, n°5.

IV. THÈSES ET COURS

- Altukhova, Y., (2013), *Comptabilité agricole et développement durable : étude comparative de la Russie et de la France*, Thèse de doctorat en Gestion et Management, Université Paris Dauphine - Paris IX.
- Amblard, M., (1999), *Le concept d'identité comptable, une interprétation par la théorie des conventions*, Thèse de doctorat, Université de Toulon et du Var.
- Balti, S., (2013), *L'influence des normes IFRS sur le conservatisme comptable : le cas français*, Mémoire, Montréal, Université du Québec.
- Barbu, E., (2006), *Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité*, Thèse de doctorat, Université Orléans.
- Beau, C., (2005), *Décision comptable et jeux d'acteurs*. Thèse en sciences de gestion, Université du Sud Toulon-VAR.
- Chambost, I., (2007), *Contribution à l'analyse de la formation du jugement des analystes sell-side*, Thèse en sciences de gestion, CNAM.
- Chantiri, R., (2000), *Contribution à l'analyse de processus d'élaboration des normes comptables : une étude comparée des processus français et britannique*, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.
- Chapellier, P., (1994), *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME – Essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II.
- Dammak, S., (2006) *Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur la valeur de la firme. Analyse comparative (France, Allemagne, Royaume Uni, États-Unis et Tunisie)*, Thèse de doctorat, Université de Nice-Sophia Antipolis.

- Demaria, S., (2008), *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français*, Thèse de doctorat, Paris, Université Nice-Sophia Antipolis.
- Demerens, F., (2011), *Utilité et comparabilité de l'information sectorielle : Application aux groupes hôteliers internationaux et à leurs analystes financiers*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Paris, CNAM.
- Djossa Tchokote, I., (2009), *La diffusion du SYSCOHADA : Conception des principes et déclinaison des pratiques*, Thèse de doctorat, Université Montesquieu-Bordeaux IV.
- El Orf, L., (2012), *Différenciation et intégration des systèmes Comptables : une étude typologique*, Thèse de doctorat, école doctorale Abbé Grégoire, Paris, CNAM.
- Ewano Motto, P. C., (2015), *La gouvernance des sociétés commerciales en droit de l'OHADA*, Thèse de doctorat en gestion, Université Paris-Est.
- Haloui, K., (2011), *Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain*, Thèse de doctorat en Sciences Juridiques de l'Université de Grenoble.
- Harscoet, E., (2007), *Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur : L'application à un investissement de prévention des pollutions*, Thèse de doctorat, Paris, ÉNAM.
- Heem, G., (2000), *Le contrôle interne du risque de crédit bancaire*. Thèse en sciences de gestion, Université de Nice Sophia-Antipolis.
- Hermosilla Cortes, J. L., (2010), « *Évaluation de la fiabilité de l'information comptable : une analyse théorique et appliquée au processus de production des normes comptables ; le cas du Chili* » : *une approche par les logiques d'action et les conventions*, Thèse de doctorat, Louvain-la Neuve, UCL.
- Honoré, A., (1999), « *Le concept d'image fidèle comme traduction d'une éthique comptable* », Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine.
- Jeanjean, T., (2002), *Gestion du résultat et gouvernement d'entreprise : Étude des déterminants et formulation d'un modèle de mesure*, Thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.
- Keuffi, D. E., (2010), *La régulation des marchés financiers dans l'espace OHADA*, Thèse de doctorat des universités de Strasbourg et de Dschang.
- Klodawski, M., (2013), *Cours de comptabilité financière et comptabilité de gestion*, Paris, Université de Reims.
- Kola Gonze, R., (2018), *Cours de fiscalité des entreprises*, 2^{ème} Licence, Kinshasa, Université protestante au Congo.
- Kpodar, K., (2010), *Développement financier, instabilité financière et croissance économique : implication pour la réduction de la pauvreté*, Thèse de doctorat, Université d'Auvergne Clermont.

- Lacombe-Saboly, M., (1994), *Les déterminants de la qualité des produits comptables des entreprises : le rôle du dirigeant*, Thèse de Sciences de Gestion, Université de Poitiers.
- Le Manh-Bena, A., (2009), *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du résultat*, Thèse de doctorat, Paris, Conservatoire national des arts et métiers.
- Le Theule, M.-A., (2007), *Comptabilité et contrôle dans les organisations créatives : une gestion des possibles ?* Thèse de doctorat, Paris, CNAM.
- Loufrani-Fedida, S., (2006), *Management des compétences et organisation par projets : une mise en valeur de leur articulation Analyse qualitative de quatre cas multi sectoriels*. Thèse de doctorat, Université Nice Sophia Antipolis.
- Maghraoui, R., (2009), *Normes Internationales, Asymétrie d'Information et Contenu Informatif des Chiffres Comptables*, Thèse de doctorat, Université de Genève.
- Mereaux, J.- P., (2011), *Fusions-acquisitions et systèmes comptables : une approche typologique acculturative*, Thèse de doctorat, Paris, CNAM.
- Muka Tshibende, (2009), *L'information des actionnaires, source d'un contre-pouvoir dans les sociétés anonymes de droit français et du périmètre OHADA*, Thèse de doctorat, Université Paul Cézanne-Aix-Marseille III.
- Muller, G., (2012), *Les pratiques d'audit légal : le cas du contrôle des comptes de sociétés cotées françaises*, Thèse doctorat en gestion, Paris, Université Montpellier I.
- Ntegue, M., (2002), *Le contrôle fiscal entre les prérogatives de l'administration et le pouvoir du juge*, Thèse de doctorat, Perpignan.
- Pasqualini, F., (1990), *L'image fidèle, facteur d'évolution du droit comptable*, Thèse de doctorat, Paris 2, Tome 1 et 2.
- Platet-Pierrot, F., (2009), *L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Etude du message du Président des sociétés cotées françaises*, Thèse de doctorat, Université Montpellier.
- Sefsaf, R., (2012), *Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables*, Thèse de doctorat, Université d'Angers.
- Smaili, N., (2006), *La gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude*, Thèse de doctorat, Montréal, HEC.
- Thera, F., (2010), *L'application et la réforme de l'acte uniforme de L'OHADA organisant les procédures collectives d'apurement du Passif*, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin/ Lyon 3.
- Thibierge, C., (1997), *Contribution à l'étude des déterminants de la comptabilisation des investissements immatériels*, Thèse de doctorat, Université Paris IX-Dauphine.

V. MÉMOIRES

- Brevet, B., (2007), *Quand la comptabilité sert l'objectif de performance financière des collectivités territoriales*, Mémoire de Master, Université Lumière Lyon 2.
- Brunouw, L., (2003), *L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes*, Mémoire de DÉA, université de Lille II.
- Dicko Saidatou, H., (2006), *L'impact du nouveau SYSCOHADA sur les jugements et décisions des agents de prêt : le cas du Cameroun*, Mémoire en sciences comptables, Université du Québec.
- Hangi, B., (2002), *De la comptabilité générale à la comptabilité analytique d'exploitation : Étude et perspectives*, Mémoire, ISP/Bukavu.
- Hangi, B., (2013), *Essai de mise en application du Système comptable OHADA par les entreprises de sous-traitance de Bukavu. Cas des sociétés CINAMULA, DIPHIL et ZUKI*, Mémoire de DÉA, UPN/Kinshasa.
- Hangi, B., (2013), *L'audit financier face à la manipulation des données comptables par les dirigeants des entreprises commerciales du Sud-Kivu*, Examen final du DÉA, UPN/Kinshasa.
- Huynh Thi, N. V., (2004), *Décision et enjeux de l'externalisation de la fonction comptable*, Mémoire de DÉA, Lille, Université des Sciences et Technologies de Lille.
- Kaddouri, A. et al., (2013), *Problématique d'application du Système Comptable Financier Algérien sur les entreprises algériennes*, Mémoire, Alger, École supérieure de commerce.
- Keudje Pameni, G. D., (2013), *L'image fidèle de l'entreprise en droit comptable OHADA*, Mémoire de DÉA, Douala, Université Dschang.
- Waha, J. P., (2013), *Proposition de convergence du référentiel comptable OHADA vers les normes IFRS : Cas des immobilisations et autres dispositions essentielles*, Mémoire d'expertise comptable, Université de Douala.

VI. SITES INTERNET

- Blum, V. et al., (2013), *Les justifications historiques pour l'existence d'une norme propre à l'activité d'extraction. Entre la résolution des conflits d'agence et la logique de marché*, URL : <http://comptabilites.revues.org/12333>, lu le 19/2/2017 à 8h:25.
- CCFD-Terre Solidaire, (2009), *Contre l'évasion fiscale des multinationales : Une comptabilité transparente pays par pays*, Paris. Site web: www.argentsale.org, lu, le 2/8/2017 à 15h :02.
- Frimousse, S. et al., (2006), *La performance sociale et la légitimité institutionnelle*, in *Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)*, Tunis, <halshs-00548108>, lu le 3/6/2018 à 9h:46.
- Horngren, C.T., (1973), *The marketing of accounting standards*, in *Journal of accountancy*, London, Éd. search.proquest.com, lu le 4/9/2015 à 19 :29
- <http://explorable.com> , lu, le 28/12/2017, à 18 :03.

- <http://www.academie-francaise.fr/dictionnaire/index.html>, lu le 23/5/2014 à 13h :54.
- Jensen, M., (1976, *Reflections on the state of accounting research and the regulation of accounting*. URL: <http://papers.ssrn.com/abstract=321522>, le 18/12/2013 à 9h:38.
- Kabir, H., (2006), *Positive accounting theory, science and the controversies*, <http://papers.ssrn.com/>, lu le 16/7/2015 à 18:09.
- OCDE, (2013), *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éd. OCDE. URL : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192904-fr>, lu le 22/9/2015 à 13h.28.
- OHADA.com News, URL: ewafwana@cabemery.org, le 23/09/2014 à 7h :36.
- URL :http://dicocitations.lemonde.fr/auteur/1355/Auguste_Detoeuf/20.php, lu le 2/8/2017 à 18 :42.
- Williamson, O., (2000), "The new institutional economics: taking stock, looking ahead", in *Journal of economic literature*, URL: <https://www.jstor.org/stable/2565421>, lu le 25/12/2015 à 15h: 24.
- Wolfson, M. A. et al., (1992), *Taxes and Business strategy: A global planning approach*, Pearson, in <https://www.pearson.com>, lu, le 22/06/2018 à 10h:50.
- www.lafinancepourtous.com , *Qui contrôle les comptes ?*, lu, le 16/6/ 2015.
- Zoukous E.-A., (2006), *La complémentarité des approches théoriques de la gouvernance: application au secteur associatif. Comptabilité, contrôle, audit et institution(s)*, May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom, 2006. <halshs00558358>, lu le 12/4/2016 à 9h:23.
- www.dgi.gouv.cd, lu le 27/12/2017 à 17 :29.
- www.ohada.org, lu le 30/11/2017 à 8h :30.

ANNEXES

Tableau n° 45. Les États-parties de l'espace OHADA

N° d'ordre	État-Partie	Ratification Adhésion	Dépôt d'instruments de ratification	Entrée en vigueur
1	Guinée Bissau	15/01/1994	26/12/1995	20/02/1996
2	Sénégal	14/06/1994	14/06/1994	18/09/1995
3	Centrafrique	13/01/1995	13/01/1995	18/09/1995
4	Mali	07/02/1995	23/03/1995	18/09/1995
5	Comores	20/02/1995	10/04/1995	18/09/1995
6	Burkina Faso	06/03/1995	16/04/1995	18/09/1995
7	Benin	08/03/1995	10/03/1995	18/09/1995
8	Niger	05/06/1995	18/07/1995	18/09/1995
9	Côte D'ivoire	29/09/1995	13/12/1995	11/02/1996
10	Cameroun	20/10/1995	04/10/1996	02/12/1996
11	Togo	27/10/1995	20/11/1995	19/01/1996
12	Tchad	13/04/1996	03/05/1996	02/07/1996
13	République du Congo	28/05/1997	18/05/1999	17/07/1999
14	Gabon	02/02/1998	04/02/1998	05/04/1998
15	Guinée Équatoriale	16/04/1999	15/06/1999	13/08/1999
16	Guinée Conakry	05/05/2000	22/09/2000	21/11/2000
17	RD. Congo	13/07/2012	12/09/2012	1 ^{er} /01/ 2014

Source: Adapté à Issa-Sayegh J. et al., et al., (2014, p.68).

QUESTIONNAIRE D'ENQUÊTE ADRESSÉ AUPRÈS DES 480 SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO.

Madame, Monsieur,

J'ai le plaisir de vous approcher dans le cadre de ma thèse doctorale sur la problématique d'application des normes et principes du Système comptable OHADA par les sociétés commerciales de la République Démocratique du Congo.

Cette enquête a pour objectifs de (d') :

- Identifier les problèmes rencontrés lors de la migration ou basculement du PCGC au système comptable OHADA avec éventuellement le changement du procédé de traitement de l'information comptable (système classique à journal unique ou à journaux spécialisés, système centralisateur,..., tenue manuelle, tenue par décalque, traitement informatique jusqu'à l'élaboration des états financiers des exercices comptables 2014 et 2015 (Bilan, Compte de résultat, TAFIRE et Etat annexé), etc.
- Recueillir les sentiments, propositions et/ou recommandations des producteurs des états financiers sur cette période.

Tout en vous priant de bien vouloir prendre une dizaine de minutes pour répondre à ce questionnaire, veuillez agréer Madame, Monsieur, nos cordiales salutations.

CT. Bernard HALIMANA HANGI

Doctorant en Administration des affaires et Sciences économiques à l'UPC-Kinshasa, Tél : +243997780281/853722021, E-mail : bernardhangig@gmail.com.

Contexte et Motivation

L'adhésion de notre pays, la RD Congo au Traité de l'OHADA a eu pour effet, depuis le 12 septembre 2012, l'abrogation des textes antérieurs contraires et l'application immédiate dudit Traité, des Règlements et des Actes uniformes de l'OHADA, parmi lesquels, se compte l'Acte Uniforme portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des Entreprises, sur pied de l'article 10 du Traité OHADA. En ce qui concerne particulièrement l'Acte Uniforme, portant sur le droit comptable, le Gouvernement de la RD Congo avait sollicité le report de son application en vue de permettre aux opérateurs économiques de maîtriser et de mieux s'approprier ce nouveau

référentiel comptable. Ce report lui a été accordé, par décision n° 09/2012/CM/OHADA du 14 décembre 2012 signée par la présidente du Conseil des ministres de l'OHADA qui s'est tenu à Cotonou au Bénin du 12 au 14 décembre 2012.

Fort de cette décision, le Ministre congolais de Finances a à travers un communiqué signé le 21 février 2013, informé à toutes les entreprises opérant sur le territoire de la RD Congo que l'acte uniforme portant sur la comptabilité entrera en vigueur à deux dates différentes ci-après :

- a) Le 1^{er} janvier 2014 de l'exercice ouvert à cette date, pour les comptes personnels des entreprises ; et
- b) Le 1^{er} janvier 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés en ce qui concerne les opérations et les comptes de l'exercice ouvert à cette date.

En effet, pour la clôture des comptes des exercices comptables 2012, 2013 et 2014, les entreprises opérant en RD Congo, devaient observer les dispositions pratiques suivantes :

1. les comptes de l'exercice comptable 2012 devaient être tenus conformément aux dispositions du PCGC en vigueur depuis 1976. Les états financiers et les déclarations fiscales établis et publiés suivant les modèles des imprimés actuels des tableaux de synthèse du PCGC diffusés exclusivement par le Conseil permanent de la comptabilité au Congo (CPCC) et la Direction générale des impôts (DGI) ;
2. Les comptes de l'exercice comptable 2013 seraient tenus concomitamment en système comptable congolais et en système comptable OHADA pour permettre aux agents économiques de s'assurer de la concordance des résultats et de l'identité des données et informations comptables dans ces deux systèmes comptables. À cet effet, les états financiers seraient établis et présentés en PCGC, il en est de même des déclarations fiscales y afférentes auprès de la DGI ; tandis que pour le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2014, les états financiers de 2013 seraient retraités en système comptable OHADA ;
3. Les comptes de l'exercice comptable 2014 et suivants devront être tenus en système comptable OHADA et les comptes annuels individuels produits dans ce nouveau référentiel comptable alors que les premiers états financiers comparatifs seront ceux retraités de 2013 ;
4. Enfin pour 2015, les entreprises de la RD Congo produiront les premiers comptes consolidés et combinés exigés par le droit comptable OHADA, et ce conformément à la décision n° 09/2012/CM/OHADA du 14 décembre 2012.

De ce qui précède, j'ai établi une liste de questions en vue de recueillir vos points de vue, propositions et/ou recommandations au sujet de ce nouveau référentiel comptable que vous avez appliqué pour élaborer les états financiers de l'exercice 2014 pour les comptes personnels et 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés.

CONSIGNE : Veuillez cocher la lettre alphabétique qui indique la réponse de votre choix pour chaque question.

1. *La dénomination sociale de votre société :*
Ville de :, Province de :
2. *Le statut du répondant dans la société :* a. Directeur financier, b. Chef comptable, c. Comptable, d. Expert-comptable e. Autre
3. *Caractéristiques du répondant de l'entreprise*
Âge : a. Moins de 30 ans, b. 31 à 40 ans, c. 41 à 50 ans, d. Plus de 50 ans, e. Ne sais pas
- Niveau d'études : a. Primaire, b. Secondaire, c. Supérieur et universitaire, d. Sans e. Ne sais pas
- Statut : a. Directeur Général, b. Chef comptable, c. Comptable, d. Consultant ou expert indépendant, e. autre
- Expérience professionnelle : a. 1 à 5 ans, b. Entre 5 et 10 ans, c. Entre 10 et 15 ans, d. plus de 15 ans, e. Aucune
- Type de formation : a. Gestion et finance, b. Sciences commerciales, c. Économie, d. Autre, e. Aucune
4. *Caractéristiques de l'organisation comptable*
a. Tenue manuelle par les agents de la société, b. Utilisation du logiciel par les agents de la société, c. Tenue manuelle et recours au cabinet comptable, d. Tenue par le cabinet comptable après utilisation du logiciel par les agents, e. Autre.
5. *Quelle est la forme juridique de votre société parmi celles reconnues par le droit OHADA :*
a. Une Société en Nom Collectif, b. Une Société en Commandite Simple, c. Une Société à Responsabilité limitée, d. Une Société Anonyme, e. Une Société par Actions Simplifiées f. GIE ou autre :

6. *À quel secteur d'activité appartient votre société ?*
 d. Minier b. Agriculture et élevage c. Industriel d. Commerce des biens e. Prestations des services et hôtellerie f. Télécommunications g. Autres : (à préciser).
7. *Quel est l'effectif du personnel de votre société ?*
 a. Moins de 10 salariés, b. Entre 10 et 100 salariés, c. Entre 100 et 500 sal., d. Plus de 500 sal., e. Ne sais pas
8. *Est-ce que les employés du service comptable bénéficient-ils des rémunérations incitatives ou des primes à l'issue de l'élaboration des états financiers de synthèse ou de tout autre rapport financier de gestion ?*
 a. Oui b. Non c. Quelquefois d. certains e. Ne sais pas
9. *Le chiffre d'affaires annuel de votre société est-il compris dans quelle tranche ?*
 a. Entre 0 et 45.282 000FC¹⁶, b. Entre 45 282 001 et 150 940 000FC c. Entre 150 940 001FC et plus d. Ne sais pas
10. *Votre société était-elle obligée d'appliquer les normes et principes du SYSCOHADA à partir du 1^{er}/1/2014?*
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
11. *Si oui, pourquoi ?*
 a. Parce qu'elle doit se conformer aux textes juridiques en vigueur au pays, régissant les sociétés commerciales
 b. Parce qu'elle doit adopter un système comptable qui inspire confiance vis-à-vis des investisseurs tant nationaux qu'étrangers
 c. Parce que toutes les sociétés commerciales l'ont fait et surtout ns administratives pour non-conformité aux normes établies
 d. Toutes ces assertions en sont valables, Ne sais pas
12. *Est-ce que votre société tient les livres comptables dont le droit comptable OHADA fait obligation à l'article 22, notamment le livre-journal, le grand livre, le balance générale des comptes et le livre d'inventaire et le manuel de procédures et d'organisation comptables ?*
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Certains sauf (à indiquer) e. Ne sais pas
13. *Si oui, savez-vous que pour les deux premiers, la tenue de journaux et livres auxiliaires peut s'avérer nécessaire, et qu'il faut donc les saisir et les paramétrer dans l'ordinateur dans le cas où vous appliquer le SYSCOHADA informatisé ?*
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
14. *Votre société disposait-elle lors du changement de référentiel comptable, au-delà du manuel de procédures et d'organisation comptables qu'est désormais obligatoire (Art 16 du droit comptable, un plan des comptes dont l'analyse permet de définir les travaux de reclassement et de retraitement des soldes de la balance générale de clôture PCGC ?* a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
15. *Si oui votre société avait-elle tenu compte des exigences incontournables qui en découlent, en ce qui concerne la codification décimale avec un minimum de 4 chiffres, pour chaque compte et les livres de passage dont le document essentiel est la table de correspondance PCGC/OHADA permettant, à partir des soldes de la balance générale PCGC 2013 d'indiquer le chemin et le (ou les) impact (s) en OHADA et conduisant à distinguer parmi les soldes, ceux qui sont à reclasser et ceux qui sont à retraiter pour faciliter la migration de la comptabilité PCGC vers OHADA ?*
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
16. *Pour la présentation des états financiers annuels, votre société a adopté quel système parmi les trois préconisés par le SYSCOHADA ?*
 a. Système normalisé b. Système allégé c. Système minimal de trésorerie d. Autre e. Ne sais pas
17. *Quelle est la méthode d'évaluation après comptabilisation initiale retenue pour les immobilisations corporelles ?*
 a. Coût historique b. Juste valeur c. Autre d. Ne sais pas e. Aucune

¹⁶ La taille des entreprises appréciée selon des critères relatifs au chiffre d'affaires, en FCFA, converti au taux de change du 10/04/2015 de 1,5094 FC .

18. Si la méthode du coût historique a été retenue dans le cadre d'évaluation après comptabilisation initiale, à quelles immobilisations a-t-elle été appliquée ?
 a. Toutes les immobilisations corporelles b. Les terrains c. Les constructions, les bâtiments et installations techniques, d. Les agencements e. Autres
19. Quelle est la méthode d'évaluation après comptabilisation initiale retenue pour les immobilisations incorporelles ?
 a. Coût historique b. Juste valeur c. Autre d. Ne sais pas e. Aucune
20. Si coût historique, quel impact sur les capitaux propres ?
 a. Hausse b. Baisse c. Neutre d. Aucun e. Ne sais pas
21. Quel est l'âge des immobilisations sur lesquelles est appliquée la méthode du coût historique ?
 a. 1 à 5 ans b. 5 à 10 ans c. 10 à 15 ans d. 15 à 20 ans e. Plus de 20 ans
22. Selon vous, le coût historique est une méthode "risquée" s'il faut tenir compte de notre monnaie instable ?
 a. Tout à fait en désaccord b. Plutôt en désaccord c. Plutôt d'accord d. Tout à fait d'accord
23. Avez-vous pris part à l'élaboration des états financiers de votre société au cours de cette première application des normes et principes du système comptable OHADA ?
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Partiellement e. Ne sais pas
24. Est-ce que les dirigeants de votre société ont –t- ils étaient informés de dispositions prises par le Gouvernement de la RD Congo en ce qui concerne le report de la mise en application de l'Acte uniforme du 24 mars 2000, portant sur la comptabilité, pour qu'on l'applique à partir de 2014 en vue de permettre aux opérateurs économiques de maîtriser et de mieux s'approprier le nouveau référentiel comptable de l'OHADA ?
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
25. Si oui, les employés du service comptable ont-ils atteint quel niveau de maîtrise du SYSCOHADA ?
 a. Excellent b. Très bien c. Bien d. Assez bien e. Ne sais pas
26. Le recours à certaines techniques comptables (journalisation, constatation du SI lors de la vente, constatation de la valeur d'acquisition pour les immobilisations, Inventaire permanent et/ou intermittent, comptabilisation des opérations en devises,...) a :
 - permis de minimiser les retraitements rétrospectifs ;
 - permis de minimiser l'impact sur les états financiers de la première application ;
 - été conseillé par le ou les consultants ;
 - été conforme aux pratiques du secteur d'activité de la société ;
 - permis de maintenir les pratiques antérieures.
 a. Tout à fait en désaccord b. Plutôt en désaccord c. Plutôt d'accord d. Tout à fait d'accord
27. Votre société a-t-elle respecté les des deux étapes d'entrée en vigueur du SYSCOHADA, à savoir : Le 1^{er} janvier 2014 de l'exercice ouvert à cette date, pour les comptes personnels des entreprises ; et le 1^{er} janvier 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés et ce qui concerne les opérations et les comptes de l'exercice ouvert à cette date ?
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
28. Pratiquement, le Ministre congolais de finances avait exigé que les comptes de l'exercice comptable 2013 soient concomitamment tenus en PCGC et en système comptable OHADA pour permettre aux opérateurs économiques de s'assurer de la concordance des résultats et de l'identité des données et informations comptables dans les deux systèmes comptables et par conséquent, obtenir un bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2014 retraité en système comptable OHADA. Votre société s'y était-elle conformée ?
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
29. Comment qualifiez-vous le passage du PCGC au SYSCOHADA ?
 a. Changement brusque b. Changement radical c. Changement mineur d. Évolution logique des règles actuelles e. Ne sais pas
30. Quelle est l'influence du changement du système comptable sur les pratiques comptables ?
 a. Pratiques couramment utilisées dans notre secteur, b. Attente des investisseurs, c. Volatilité du marché immobilier et financier, d. Recommandations du CPCC, e. Publications et exigences de la Commission de normalisation comptable de l'OHADA

31. Si votre société a basculé sa comptabilité en OHADA le 1^{er} janvier 2014, savez-vous qu'elle aurait, en principe :
1. Préparé tout le processus du basculement durant le 1^{er} semestre 2014 ;
 2. Sorti une balance générale au 30 juin 2014 qui servirait de test pour s'assurer que le basculement s'est bien déroulé et qu'il n'a pas eu perte d'information ;
 3. Retraité la balance générale PCGC au 31 décembre 2013 selon le système comptable OHADA;
 4. Présenté les états financiers PCGC en OHADA au 31 décembre 2013 afin de répondre à l'exigence de présenter les données en comparatif lors de l'établissement des états financiers au 31 décembre 2014 ?
 - a. Oui b. Non c. Seuls le premier et le second procédés ont été suivis d. Seuls le troisième et le quatrième procédés ont été suivis e. Autres
32. Comment pouvez-vous juger la qualité des comptes et informations Des états financiers du SYSCOHADA ?
- a. Transparents b. Pertinents c. Comparables d. Fiabiles, e. Transparents, pertinents, comparables, fiables, etc.
33. Lors de la clôture des comptes PCGC afin de pouvoir migrer vers le SYSCOHADA, le service comptable de votre société avait-il rencontré des problèmes d'application, qui pourtant conditionneraient l'atteinte de l'objectif de l'image fidèle prônée par le droit comptable de l'OHADA ?
- a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
34. Si oui, sur quels aspects comptables ou de gestion?
- a. La politique de gestion interne qui conditionne le niveau de résultat à publier ;
 - b. Méthode d'amortissement, de présentation et d'évaluation d'actifs immobilisés, de stocks et de titres et autres valeurs mobilières de placement,
 - c. Basculement des comptes des stocks et difficulté à confectionner la table de correspondance entre les comptes du PCGC et ceux du SYSCOHADA,
 - d. Remplacement des numéros des comptes de postes du Bilan, du Compte de résultat et du TAFIRE par les références alphabétiques et la tenue de l'état annexé,
 - e. Sur tous les aspects comptables innovés par ce nouveau référentiel
35. Selon vous quels sont les autres aspects comptables qui vous paraissent difficile à appliquer et susceptibles d'empêcher l'atteinte de l'objectif de l'image fidèle ?
- a. Problème de retraitement et/ou de basculement comptables proprement dits
 - b. Problème de recodification des comptes et distinction entre Activités ordinaires(AO) et Hors activités ordinaires(HAO)
 - c. Tous ces aspects et bien d'autres innovations qui ne sont pas encore suffisamment maîtrisées
 - d. Pas du tout
 - e. Ne sais pas
36. À quelle cause peut-on attribuer cette problématique ?
- a. Au changement brusque sans tenir compte de la dimension et de la réalité sociopolitique et économique de la RD Congo
 - b. Au déficit de formation, d'information et de la sensibilisation ainsi qu'à l'absence des mesures de « durcissement » de la réglementation comptable à suivre pour l'élaboration des états financiers visant l'objectif de l'image fidèle
 - c. À l'absence ou insuffisance des actions de renforcement de capacités du personnel comptable et financier
 - d. À l'absence ou insuffisance du système d'exploitation de l'information comptable et financière et à la mauvaise définition de profil de comptable à recruter
 - e. Ne sais pas
37. Pour contourner les problèmes susceptibles de compromettre la qualité de régularité et de fiabilité des états financiers qui atteignent l'objectif de l'image fidèle, que proposeriez-vous au Gouvernement congolais ?
- a. Que le Gouvernement instaure des mécanismes et stratégies d'encadrement de professionnels de la comptabilité en instituant un système de suivi et de traçabilité des sources d'informations comptables et financières qui fournissent des données pour l'établissement des états financiers
 - b. Que le Gouvernement impose à toutes les sociétés commerciales se dotent de logiciels de gestion intégrée, capable de paramétrer tous les documents et livres comptables rendus obligatoires par le droit de l'OHADA, qui facilite la subdivision des comptes, le regroupement des opérations relativement homogènes et le traitement informatique débouchant aux états financiers réguliers, fiables et sincères

- c. Que le Gouvernement institue un service honnête chargé de la vérification de fiabilité et de régularité de l'information comptabilité publiée par les sociétés destinées à tous les partenaires et parties prenantes
 - d. Toutes ces mesures sont recommandables
 - e. Autres
38. *Votre société est-elle cotée sur une ou plusieurs bourses étrangères ou sur les marchés des capitaux africains ?*
- a. Oui b. Non c. Pas encore d. En voie de l'être e. Ne sais pas
39. *Si oui, lesquels :*
- a. BRVM¹⁷ à Abidjan b. BVMAC à Libreville c. Douala Stock Exchange au Cameroun d. Autres
40. *Comment avez-vous procédé pour élaborer vos états financiers de l'exercice 2014, conformément aux normes et principes du SYSCOHADA ?*
- a. À l'aide des données issues de la balance PCGC afin de les mettre en phase avec les principales exigences du SYSCOHADA (activités ordinaires et HAO, dettes et créances classées selon leur âge, etc.)
 - b. Recours à l'expertise comptable et à d'autres compétences extérieures
 - c. Ajustement des données arithmétiques pour équilibrer les postes du bilan, du compte de résultat, etc.
 - d. Reproduction des états financiers de l'exercice précédent en PCGC (2013) et recodification en fonction des modèles ou formulaires du référentiel de l'OHADA en 2014, puis remplacement des codes du PCGC par ceux du SYSCOHADA
 - e. a, b, c et d à la fois.
41. *Y a-t-il une différence entre le résultat net de l'exercice 2014 par rapport à ce qu'il serait avec le PCGC ?*
- a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
42. *Si oui, cette différence est-elle*
- a. Pas importante b. Plutôt pas importante c. Plutôt importante d. Très importante e. Ne sais pas
43. *Quelle est votre appréciation par rapport à ce nouveau référentiel comptable ?*
- a. Très facile à appliquer b. Facile à appliquer c. Difficile à appliquer e. Très difficile à appliquer
 - d. Application très complexe exigeant beaucoup de procédures
44. *Est-ce que l'application des normes et principes du SYSCOHADA a amélioré l'information financière contenue dans les états financiers par rapport à ce que donneraient les états financiers établis selon le PCGC jusqu'à refléter l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société ?*
- a. Oui b. Non c. Partiellement d. Pas du tout e. Ne sais pas
45. *Avez-vous de propositions et/ou recommandations à adresser aux chefs et dirigeants des sociétés commerciales dans le sens d'adopter les mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA pour fiabiliser les informations contenues dans les états financiers de synthèse ?*
- a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
46. *Lesquelles parmi celles-ci ?*
- a. Doter les sociétés commerciales d'un logiciel comptable qui uniformise la pratique comptable afin de faciliter la génération des états financiers sans trop de peines procédurales
 - b. Respecter scrupuleusement les stratégies d'encadrement des mesures d'application des normes et principes du système comptable OHADA pour assainir davantage l'information issue des états financier afin qu'elle donne effectivement l'image fidèle de l'entreprise aux parties prenantes et à tous les utilisateurs de celle-ci
 - c. Renforcer les capacités du personnel comptable à travers les séminaires et ateliers de formation en droit de la comptabilité qui évoque les normes et principes du SYSCOHADA et leurs évolutions vers les normes internationales IAS/IFRS
 - d. Établir le critère en termes de choix des comptables à recruter
 - e. Toutes ces recommandations sont valables

¹⁷ BRVM : Bourse Régionale des Valeurs Mobilières et BVMAC : Bourse des Valeurs Mobilières d'Afrique Centrale

47. *Le poids des consultants dans l'élaboration des états financiers peut-il être jugé au sein de votre société comme :*
 a. Pas important b. Plutôt pas important c. Plutôt important d. Très important e. Aucun
48. *Certains membres de la direction financière et comptabilité ont-ils participé à des réunions organisées par les associations des [experts] comptables pour l'échange d'expériences et renforcement des capacités ?*
 a. Oui b. Non c. Pas du tout d. Ne sais pas
49. *Si oui, à quelle fréquence ?*
 a. 1 fois par an b. 1 fois par semestre c. 1 fois par trimestre d. 1 fois par mois e. Ne sais pas
50. *Certains membres de la direction financière et comptabilité participent-ils ...*
 a. ... aux réunions du Conseil de Normalisation Comptable de l'OHADA
 b. ...Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo
 c. ... aux réunions de l'Ordre des Experts Comptables du Congo
 d. ...Autres
 e. Ne sais pas
51. *Certains membres de la direction financière et comptabilité ont-ils noué des contacts avec d'autres intervenants de sociétés commerciales de votre secteur d'activité pour définir les modalités d'interprétation et d'application des normes et principes du SYSCOHADA ?*
 a. Oui b. Non c. Quelquefois d. Ne se prononce pas e. Ne sais pas
52. *Certains membres de la direction financière et comptabilité ont-ils pratiqué une veille comptable ou des actions de lobbying auprès d'une institution comptable ?*
 a. Oui, auprès du Conseil de Normalisation comptable de l'OHADA
 b. Oui, auprès du Conseil National de l'OHADA/RDC, c. Oui, auprès du CPCC, d. Oui, auprès d'un autre organisme, e. Non
53. *E-mail et/ou numéro téléphonique où le je peux vous contacter si besoin il y a ou vous faire part de la synthèse de l'enquête ?*
 a. Oui (Veuillez les indiquer ici) :..... b. Non c. Prochainement c. Ne se prononce pas

Merci pour votre contribution à l'évolution de la science.

Tableaux se rapportant au questionnaire d'enquête et traitement des données

Tableau n° 46. Fiche signalétique de la société

Variables	Modalités		Filiation théorique	
Dénomination sociale de la société	Texte libre		TNI	Légitimité cognitive
Poste occupé par le répondant (statut)				
	a	Directeur général	TPC	Choix managériaux entre Coût-Bénéfice
	b	Directeur financier	TPC	Choix managériaux entre Coût-Bénéfice
	c	Chef comptable	TPC	Choix managériaux entre Coût-Bénéfice
	d	Comptable	TPC	Choix managériaux entre Coût-Bénéfice
	e	Expert-comptable	TNI	Iso-Normatif
	f	Autres (PDG, Gérant, DG, Admin Fin., Gestionnaire des RH, Auditeur interne, Chef comptable adjoint, Conseiller financier et fiscal, Caissier, Trésorier)	TPC/TNI	Choix managériaux entre Coût-Bénéfice, Iso-Normatif
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
caractéristiques du répondant				
Âge	a	Moins de 30 ans	TC	Informations sur l'âge du répondant
	b	31 à 40	TC	Informations sur l'âge du répondant
	c	41 à 50	TC	Informations sur l'âge du répondant
	d	Plus de 50 ans	TC	Informations sur l'âge du répondant
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Niveau d'études				
	a	Primaire	TC/TNI	Mimétisme
	b	Secondaire	TNI	Iso-Normatif
	c	Supérieur et universitaire	TNI	Iso-Normatif
	d	Sans	TC/TNI	Mimétisme
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Expérience professionnelle				
	a	1 à 5 ans	TNI	Iso-Normatif, faible niveau d'expérience de l'Acteur dans le réseau professionnel
	b	Entre 5 et 10 ans	TNI	Iso-Normatif, niveau moyen de l'Acteur dans le réseau professionnel
	c	Entre 10 et 15 ans	TNI	Iso-Normatif, niveau élevé de l'Acteur dans le réseau professionnel
	d	Plus de 15 ans	TNI	Iso-Normatif, Acteur chevronné dans le réseau professionnel
	e	Aucune	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Type de formation				
	a	Gestion et finance	TNI	Dispositifs éducatifs formels
	b	Sciences commerciales	TNI	Dispositifs éducatifs formels
	c	Économie	TNI	Dispositifs éducatifs formels
	d	Autre	TC/TNI	Mimétisme
	e	Aucune	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Caractéristiques de l'organisation comptable				
	a	Tenue manuelle par les agents de la société	TPC	Choix managériaux entre Coût-Bénéfice

	b	Utilisation du logiciel par les agents de la société	TPC	Méthodes comptables minimisant les coûts d'agence entre parties prenantes
	c	Tenue manuelle par les agents et recours au cabinet comptable	TPC	Méthodes comptables minimisant les coûts d'agence entre parties prenantes
	d	Tenue par le cabinet comptable après utilisation du logiciel par les agents de la société	TPC	Méthodes comptables minimisant les coûts d'agence entre parties prenantes
	e	Autre	TNI	Iso-Normatif
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Nature juridique de la société				
	a	SNC	TNI	Iso-Normatif
	b	SCS	TNI	Iso-Normatif
	c	SARL	TNI	Iso-Normatif
	d	SA	TNI	Iso-Normatif
	e	SAS	TNI	Iso-Normatif
	f	GIÉ ou autre	TNI	Iso-Normatif
	g	Entreprise individuelle	TNI	Iso-Normatif
	h	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Secteur d'activité				
	a	Mines et hydrocarbures, sable et calcaire	TNI	Iso-Normatif
	b	Agriculture et élevage	TNI	Iso-Normatif
	c	Industriel	TNI	Iso-Normatif
	d	Commerce des biens	TNI	Iso-Normatif
	e	Prestations des services, artisanat et hôtellerie, électricité	TNI	Iso-Normatif
	f	Transports et télécommunications	TNI	Iso-Normatif
	g	Presque dans tous ces secteurs	TNI	Iso-Normatif
	h	Assurances et autres	TNI	Iso-Normatif
	i	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Effectif des salariés				
	a	Moins de 10 salariés	TPC	Taille
	b	Entre 10 et 100 salariés	TPC	Taille
	c	Entre 100 et 500 salariés	TPC	Taille
	d	Plus de 500 salariés	TPC	Taille
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
Rémunération incitative				
	a	Oui	TPC	Rémunération
	b	Non	TNI	Iso-Normatif
	c	Quelquefois	TPC	Rémunération
	d	Certains	TPC	Rémunération
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Tranche dans laquelle est compris le chiffre d'affaires de votre société				
	a	Entre 0 et 45 282 000FC	TPC	Taille
	b	Entre 45 282 000 et 150 940 000 FC	TPC	Taille
	c	Entre 150 940 000 FC et plus	TPC	Taille
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Source : Nous-même

Tableau n° 47. Opinion des enquêtés sur l'avènement du SYSCOHADA vis-à-vis de l'organisation comptable et de méthodes d'amortissement

Variables	Modalités		Filiation théorique	
Obligation d'appliquer le SYSCOHADA	a	Oui	TNI	Iso-Coercitif
	b	Non	TNI	Iso-Normatif
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
Raisons d'application du SYSCOHADA	a	Se conformer aux textes juridiques en vigueur au pays, régissant les sociétés commerciales	TNI	Iso-normatif
	b	Adopter un système comptable qui inspire confiance vis-à-vis des investisseurs tant nationaux qu'étrangers	TC	Légitimité
	c	Toutes les sociétés commerciales l'ont fait et surtout pour éviter les contraintes et les poursuites administratives pour non-conformité aux normes établies	TC/TNI	Iso-Coercitif, Mimétisme
	d	Toutes ces assertions en sont valables	TC/TNI	Iso-normatif, Mimétisme
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Tenue des livres comptables dont le droit comptable OHADA fait obligation à l'article 22, notamment le livre-journal, le grand livre, la balance générale des comptes et le livre d'inventaire	a	Oui	TNI	Iso-Coercitif
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Certains sauf (à indiquer)	TC	Incertitude
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
La nécessité du paramétrage de journaux et livres auxiliaires dans l'ordinateur dans le cas où vous appliquer le SYSCOHADA informatisé	a	Oui	TC	Légitimité
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Présence du manuel de procédures et d'organisation comptables et d'un plan des comptes dont l'analyse permet de définir les travaux de reclassement et de retraitement des soldes de la balance générale de clôture PCGC ?	a	Oui	TNI	Iso-Normatif
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Tenir compte des exigences incontournables qui découlent du plan des comptes en ce qui est de la codification décimale avec un minimum de 4 chiffres, pour chaque compte et les livres de passage dont le document essentiel est la table de correspondance PCGC/OHADA permettant, à partir des soldes de la balance générale PCGC 2013 d'indiquer le chemin et le (ou les) impact (s) en OHADA et conduisant à distinguer parmi les soldes, ceux qui sont à reclasser et ceux qui sont à retraiter pour faciliter la migration de la comptabilité PCGC vers OHADA	a	Oui	TNI	Iso-Normatif
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Modèles des états financiers	a	Système normal	TPC	Taille
	b	Système allégé	TPC	Taille
	c	Système minimal de trésorerie	TPC	Taille
	d	Autre	TC	Incertitude
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Méthode d'évaluation tenue pour les immobilisations	a	Coût historique	TC	Méthode d'amortissement
	b	Juste valeur	TC	Méthode d'amortissement
	c	Autre	TC	Méthode d'amortissement
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Aucune	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Si coût historique, nature des immobilisations	a	Toutes les immobilisations corporelles	TC	Méthode d'amortissement
	b	Les terrains	TC	Méthode d'amortissement
	c	Les constructions, les bâtiments et installations techniques	TC	Méthode d'amortissement
	d	Les agencements	TC	Méthode d'amortissement
	e	Autres	TC	Méthode d'amortissement
	f	Aucune	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Quelle méthode appliquée pour les immobilisations incorporelles	a	Coût historique	TC	Méthode d'amort
	b	Juste valeur	TC	Méthode d'amort
	c	Autre	TC	Méthode d'amort
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Aucune	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Si coût historique, impacts sur les capitaux propres	a	Hausse	TPC	Manipulation des charges déductibles
	b	Baisse	TPC	Manipulation des charges déductibles
	c	Neutre	TPC	Maîtrise des charges déductibles
	d	Aucun	TC	Incertitude
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Âge des immobilisations concernées par la méthode	a	1 à 5 ans	TC	Méthode d'amortissement
	b	5 à 10 ans	TC	Méthode d'amortissement
	c	10 à 15 ans	TC	Méthode d'amortissement
	d	15 à 20 ans	TC	Méthode d'amortissement
	e	Plus de 20 ans	TC	Méthode d'amortissement
	f	Tous ces âges compris	TC	Méthode d'amortissement
	g	Ne sais pas	TC	Incertitude
	h	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Le coût historique est une méthode risquée compte de la monnaie congolaise instable	a	Tout à fait en désaccord	TC	Légitimité
	b	Plutôt en désaccord	TC	Légitimité
	c	Plutôt d'accord	TC	Incertitude
	d	Tout à fait d'accord	TC	Incertitude
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Source : Nous-même

Tableau n° 48. Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du référentiel comptable OHADA

Variables	Modalités		Filiation théorique	
Participation à l'élaboration des états financiers	a	Oui	TNI	Iso-Normatif
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Partiellement	TC/TNI	Mimétisme
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Les dirigeants de la société sont informés par le gouvernement au sujet de l'application du SYSCOHADA	a	Oui	TNI	Iso – Coercitif
	b	Non	TNI	Iso – Normatif
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Maîtrise des normes et principes du SYSCOHADA par les employés de la comptabilité	a	Excellent	TC	Légitimité
	b	Très bien	TC	Légitimité
	c	Bien	TC	Légitimité
	d	Assez bien	TC/TNI	Mimétisme
	e	Pas encore	TC/TNI	Mimétisme
	f	Ne sais pas	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC/TNI	Mimétisme
Le recours à certaines techniques comptables (journalisation, constatation du SI lors de la vente, constatation de la valeur d'acquisition pour les immobilisations, Inventaire permanent et/ou intermittent, comptabilisation des opérations en devises,...)				
... a permis de minimiser les retraitements rétrospectifs	a	Tout à fait en désaccord	TC	Résistance pour maintenir les conventions antérieures
	b	Plutôt en désaccord	TC	Résistance pour maintenir les conventions antérieures
	c	Plutôt d'accord	TNI	Iso. Normatif
	d	Tout à fait d'accord	TC	Légitimité
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
... a permis de minimiser l'impact sur les états financiers de la première application du SYSCOAHA	a	Tout à fait en désaccord	TC	Résistance pour maintenir les conventions antérieures
	b	Plutôt en désaccord	TC	Incertitude
	c	Plutôt d'accord	TNI	Iso. Normatif
	d	Tout à fait d'accord	TC	Légitimité
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

... a été conseillé par le ou les consultants.	a	Tout à fait en désaccord	TC	Résistance pour maintenir les conventions antérieures
	b	Plutôt en désaccord	TC	Incertitude
	c	Plutôt d'accord	TNI	Iso. Normatif
	d	Tout à fait d'accord	TC	Légitimité
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
... est conforme aux pratiques du secteur d'activité de la société.	a	Tout à fait en désaccord	TC	Résistance pour maintenir les conventions antérieures
	b	Plutôt en désaccord	TC	Incertitude
	c	Plutôt d'accord	TNI	Iso. Normatif
	d	Tout à fait d'accord	TC	Légitimité
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
... a permis de maintenir les pratiques antérieures	a	Tout à fait en désaccord	TC	Résistance pour maintenir les conventions antérieures
	b	Plutôt en désaccord	TC	Incertitude
	c	Plutôt d'accord	TNI	Iso. Normatif
	d	Tout à fait d'accord	TC	Légitimité
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Source : Nous-même

Tableau n° 49. Avis sur le passage du PCGC aux normes du SYSCOHADA

Variables	Modalités		Filiation théorique	
Respect de deux étapes de mise en vigueur du SYSCOHADA en RDC, tenant compte du communiqué du ministre congolais de Finances du 21 février 2013, informant toutes les entreprises opérant sur le territoire de la RD Congo que l'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises entrera en vigueur à deux dates différentes : a. Le 1er janvier 2014 de l'exercice ouvert à cette date, pour les comptes personnels des entreprises b. Le 1er janvier 2015 pour les comptes consolidés et les comptes combinés et ce qui concerne les opérations et les comptes de l'exercice ouvert à cette date.	a	Oui	TNI	Iso-Coercitif
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Obligation du gouvernement via le ministre des finances fait obligation de tenir les états financiers de 2013 en PCGCC et SYSCOHADA en vue d'obtenir un bilan d'ouverture au 1er janvier 2014 retraité en SYSCOHADA pour les comptes personnels des entreprises et au 1er janvier 2015 pour les comptes consolidés et combinés	a	Oui	TNI	Iso-Coercitif
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC/TNI	Mimétisme
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Le passage au référentiel comptable OHADA est	a	Un changement brusque	TC	Niveau d'incertitude élevé
	b	Un changement radical	TC	Niveau d'incertitude majeur
	c	Un changement mineur	TC	Niveau d'incertitude mineur
	d	Une évolution logique des règles actuelles	TC	Légitimité
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	F	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Influence sur les pratiques comptables			
	a	Pratiques couramment utilisées dans le secteur	TC / TNI
	b	Attente des investisseurs	TNI
	c	Volatilité du marché immobilier et financier	TC
	d	Recommandations du CPCC	TNI
	e	Publications et exigences de la CNC-OHADA	TNI
	f	Ne sais pas	TC
	g	Ne se prononce pas	TC
Préparation et retraitement comptable pour le processus et dates de basculement du PCGC en OHADA :			
	a	Oui	TNI
	b	Non	TC
	c	Seuls les premier et second procédés ont été suivis	TC
	d	Seuls les troisième et quatrième procédés ont été suivis	TC
	e	Autres	TC
	f	Ne sais pas	TC
	g	Ne se prononce pas	TC
Préparation et retraitement comptable pour le processus et dates de basculement du PCGC en OHADA pour les comptes consolidés et les comptes combinés :			
	a	Oui	TNI
	b	Non	TC
	c	Seuls le premier et le second procédés ont été suivis	TC
	d	Seuls le troisième et le quatrième procédés ont été suivis	TC
	e	Autres	TC
	f	Ne sais pas	TC
	g	Ne se prononce pas	TC
Qualité des comptes du SYSCOHADA			
	a	Transparents	TNIs
	b	Pertinents	TNIs
	c	Comparables	TNIs
	d	Fiables	TNIs
	e	Transparents, Pertinents, Comparables, Fiables etc.	TNIs
	f	Ne sais pas	TC
	g	Ne se prononce pas	TC
Problèmes d'ordre pratique lors du passage du PCGC au SYSCOHADA			
	a	Oui	TC
	b	Non	TC/TNI
	c	Pas du tout	TC
	d	Ne sais pas	TC
	e	Ne se prononce pas	TC

Les problèmes rencontrés en rapport avec les aspects comptables et de gestion concernaient	a	La politique de gestion interne qui conditionne le niveau de résultat à publier	TPC	Contrat d'agence
	b	Méthode d'amortissement, de présentation et d'évaluation d'actifs immobilisés, de stocks et de titres et autres valeurs mobilières de placement,	TC	Méthode d'amortissement et d'évaluation et d'autres actifs
	c	Basculement des comptes des stocks et difficulté à confectionner la table de correspondance entre les comptes du PCGC et ceux du SYSCOHADA	TC	Incertitude
	d	Remplacement des numéros des postes du Bilan, du Compte de résultat et du TAFIRE par les références alphabétiques et l'état annexé	TC/TNI	Incertitude, Mimétisme
	e	Sur tous les aspects innovés par le SYSCOHADA	TC	Niveau d'incertitude élevé
	f	Ne sais pas	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Autres aspects comptables difficiles à appliquer	a	Problème de retraitement et/ou basculement proprement dits	TC	Incertitude
	b	Problème de recodification des comptes et distinction entre Activités ordinaires(AO) et Hors activités ordinaires(HAO)	TC	Incertitude
	c	Tous ces aspects comptables et bien d'autres innovations qui ne sont pas suffisamment maîtrisées	TC	Niveau d'incertitude élevé
	d	Pas du tout	TC	Niveau d'incertitude mineur
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
La cause de cette problématique	a	Changement brusque sans tenir compte de la dimension et de la réalité sociopolitique et économique de la RDC	TPC/TNI	Contexte actuel du pays, Iso-Coercitif
	b	Déficit de formation, d'information et de la sensibilisation ainsi que l'absence des mesures de « durcissement » de la réglementation comptable à suivre pour l'élaboration des états financiers visant l'objectif de l'image fidèle	TNI	Absence ou faiblesse d'un environnement légal commun qui affecte les aspects du comportement du personnel de l'entité
	c	Absence ou insuffisance des actions de renforcement de capacités du personnel comptable et financier	TNI	Absence ou faiblesse d'un environnement légal commun qui affecte les aspects du comportement du personnel de l'entité
	d	Absence ou insuffisance du système d'exploitation de l'information comptable et financière	TNI	Absence ou faiblesse d'un environnement légal commun qui affecte les aspects du comportement du personnel de l'entité
	e	Mauvaise définition de profil de comptable à recruter	TNI	Absence ou faiblesse d'un environnement légal commun qui affecte les aspects du comportement du personnel de l'entité
	f	-Tous ces aspects comptables et bien d'autres innovations qui ne sont pas suffisamment maîtrisées	TNI	Absence ou faiblesse d'un environnement légal commun qui affecte les aspects du comportement du personnel/entité
	g	Ne sais pas	TC	Incertitude
	h	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Moyens pour contourner les problèmes susceptibles de compromettre la qualité de régularité et de fiabilité des états financiers reflétant l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise	a	Le Gouvernement peut adopter des mécanismes et stratégies d'encadrement de professionnels de la comptabilité en instaurant un système de suivi et de traçabilité des sources d'informations comptables et financières qui fournissent des données pour l'établissement des états financiers	TNI	Iso. Coercitif

	b	Que le Gouvernement impose toutes les sociétés commerciales à se doter de logiciels de gestion capable de paramétrer tous les documents et livres comptables rendus obligatoires par le droit de l'OHADA, qui facilite la subdivision des comptes, le regroupement des opérations relativement homogènes et le traitement informatique débouchant aux états financiers réguliers, fiables et sincères	TNI	Iso. Coercitif
	c	Instituer un service honnête chargé de la vérification de fiabilité et de régularité de l'information comptabilité publiée par les sociétés	TNI/TC	Iso-Coercitif, Légitimité
	d	Toutes ces mesures sont recommandables	TC	Légitimité
	e	Autres	TC	Incertitude
	f	Ne sais pas	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	TC: Incertitude
Société cotée sur une ou plusieurs bourses étrangères ou sur les marchés des capitaux africains	a	Oui	TPC	Taille
	b	Non	TPC	Taille
	c	Pas encore	TPC	Taille
	d	En voie de l'être	TPC	Taille
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Les marchés ou bourses sur lesquels opère la société	a	BRVM à Abidjan	TC	Légitimité
	b	BVMAC à Libreville	TC	Légitimité
	c	Douala Stock Exchange au Cameroun	TC	Légitimité
	d	Autres	TC	Légitimité
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Aucun	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Source : Nous-même

Tableau n° 50. Action et influence de la profession comptable sur les pratiques comptables

Variables		Modalités	Filiation théorique	
Procédure pour élaborer vos états financiers de l'exercice 2014, conformément aux normes et principes du SYSCOHADA	a	À l'aide des données issues de la balance PCGC afin de les mettre en phase avec les principales exigences du SYSCOHADA (activités ordinaires et HAO, dettes et créances classées selon leur âge.	TNI	Iso-Normatif
	b	Recours à l'expertise comptable et à d'autres compétences extérieures	TNI	Iso-Normatif
	c	Ajustement des données arithmétiques pour équilibrer les comptes	TC/TNI	Mimétisme
	d	Reproduction des états financiers de l'exercice précédent en PCGC (2013) et recodification en fonction du nouveau référentiel de l'OHADA	TC	Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures
	e	Remplacer les codifications du PCGC par celles du SYSCOHADA	TC/TNI	Mimétisme
	f	a, b, c et d à la fois	TNI	Iso-Normatif
	g	Ne sais pas	TC	Incertitude
	h	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Procédure pour élaborer vos états financiers consolidés ou combinés de l'exercice 2015, conformément aux normes et principes du SYSCOHADA				
	a	À l'aide des données issues de la balance PCGC afin de les mettre en phase avec les principales exigences du SYSCOHADA (activités ordinaires et HAO, dettes et créances classées selon leur âge, etc.	TNI	Iso-Normatif

	b	Recours à l'expertise comptable et à d'autres compétences extérieures	TNI	Iso-Normatif
	c	Ajustement des données arithmétiques pour équilibrer les comptes	TC/TNI	Mimétisme
	d	Reproduction des états financiers de l'exercice précédent en PCGC (2014) et recodification en fonction du nouveau référentiel de l'OHADA	TC	Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures
	e	Remplacer les codifications du PCGC par celles du SYSCOHADA	TC/TNI	Mimétisme
	f	a, b, c et d à la fois	TNI	Iso-Normatif
	g	Ne sais pas	TC	Incertitude
	h	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Différence remarquable entre le résultat net de cet exercice 2014 pour les comptes personnels des entreprises et 2015 pour les comptes consolidés ou combinés par rapport à ce qu'il serait si l'on maintenait le PCGC	a	Oui	TC	Légitimité
	b	Non	TC	Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures
	c	Pas du tout	TNI	Iso-Normatif
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
La différence entre ces deux systèmes est :	a	Pas importante	TC	Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures
	b	Plutôt pas importante	TC	Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures
	c	Plutôt importante	TNI	Iso-Normatif
	d	Très importante	TNI	Iso-Normatif
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
L'appréciation par rapport au nouveau référentiel du SYSCOHADA	a	Très facile à appliquer	TC/TNI	Mimétisme
	b	Facile à appliquer	TC/TNI	Mimétisme
	c	Difficile à appliquer	TC	Niveau d'incertitude élevé
	d	Très difficile à appliquer	TC	Niveau d'incertitude trop élevé
	e	Application exigeant beaucoup de procédures	TNI	Iso-Coercitif
	f	Ne sais pas	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
L'application des normes et principes du SYSCOHADA a-t-il amélioré l'information financière contenue dans les états financiers par rapport à ce que donneraient les états financiers établis selon le PCGC jusqu'à refléter l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société	a	Oui	TC	Légitimité
	b	Non	TC	Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures
	c	Partiellement	TNI	Iso-Coercitif
	d	Pas du tout	TNI	Iso-Coercitif
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Existence des propositions et/ou recommandations pour renforcer les mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA pour qu'il facilite l'amélioration des informations contenues dans les états financiers de synthèse ?	a	Oui	TNI	Iso-Coercitif
	b	Non	TC	Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures
	c	Pas du tout	TNI	Iso-Coercitif
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Quelques propositions possibles	a	Doter les sociétés commerciales d'un logiciel comptable qui uniformise la pratique comptable afin de faciliter la génération des états financiers sans trop de peines procédurales	TC	Légitimité
	b	Respect scrupuleux des stratégies d'encadrement des mesures d'application du SYSCOHADA pour assainir davantage l'information issue des états financier afin qu'elle donne effectivement l'image fidèle de l'entreprise aux parties prenantes et à tous les utilisateurs de celle-ci	TNI	Iso. Coercitif

	c	Renforcer les capacités du personnel comptable à travers les séminaires et atelier de formation en droit de la comptabilité qui évoque les normes et principes du SYSCOHADA et leurs évolutions vers les IAS/IFRS	TNI	Iso. Normatif
	d	Etablir le critère en termes de choix des comptables à recruter	TNI	Iso-Normatif
	e	Toutes ces recommandations sont valables	TC	Légitimité
	f	Ne sais pas	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Poids des consultants dans l'élaboration des états financiers au sein de votre société	a	Pas important	TNI	Iso normatif
	b	Plutôt pas important	TNI	Iso normatif
	c	Plutôt important	TNI	Iso normatif
	d	Très important	TNI	Iso normatif
	e	Aucun	TC	Incertitude
	f	Ne sais pas	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Participations à des réunions d'association pour échange d'expériences et renforcement des capacités	a	Oui	TNI	Iso normatif
	b	Non	TC/TNI	Mimétisme
	c	Pas du tout	TC	Incertitude
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Si réunion, fréquence	a	Une fois par an	TNI	Iso normatif
	b	Une fois par semestre	TNI	Iso normatif
	c	Une fois par trimestre	TNI	Iso normatif
	d	Une fois par mois	TNI	Iso normatif
	e	Souvent	TNI	Iso normatif
	f	Ne sais pas	TC	Incertitude
	g	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Participation à des réunions d'institutions comptables	a	Conseil de normalisation comptable de l'OHADA	TNI	Iso normatif
	b	Conseil de permanent de la comptabilité au Congo	TNI	Iso normatif
	c	Ordre des experts comptables du Congo	TNI	Iso normatif
	d	Autres	TNI	Iso normatif
	e	Ne sais pas	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Contacts avec d'autres sociétés commerciales du secteur pour définir les modalités d'interprétation et d'application des normes et principes du SYSCOHADA	a	Oui	TC/ TNI	Mimétisme
	b	Non	TC	Maintien d'habitudes antérieures
	c	Quelquefois	TNI	Iso-Normatif
	d	Ne sais pas	TC	Incertitude
	e	Ne se prononce pas	TC	Incertitude
Veille comptable	a	Oui, auprès du Conseil de normalisation comptable de l'OHADA	TC/ TNI	Mimétisme
	b	Oui, auprès du Conseil National de l'OHADA/RDC	TC/ TNI	Mimétisme
	c	Oui, auprès du CPCC	TC/ TNI	Mimétisme
	d	Oui, auprès d'un autre organisme	TC/ TNI	Mimétisme
	e	Non	TC	Incertitude
	f	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Source : Nous-même

Tableau n° 51. Prise de contact avec les enquêtés

Variables		Modalités	Filiation théorique	
Email et Contact téléphonique				
	a	Oui	TC	Légitimité
	b	Non	TC	Incertitude
	c	Prochainement	TC	Incertitude
	d	Ne se prononce pas	TC	Incertitude

Source : Nous-même.

Tableau n° 52. Poste occupé par le répondant

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TPC (Choix managériaux entre Coût-Bénéfice)	TNI (Iso-Normatif)	TC (Incertitude)	
Directeur général	Nbre		21	0	0	21
	% du Total		5,9%	,0%	,0%	5,9%
Directeur financier	Nbre		51	0	0	51
	% du Total		14,3%	,0%	,0%	14,3%
Chef comptable	Nbre		53	0	0	53
	% du Total		14,8%	,0%	,0%	14,8%
Comptable	Nbre		80	0	0	80
	% du Total		22,4%	,0%	,0%	22,4%
Expert-comptable	Nbre		0	31	0	31
	% du Total		,0%	8,7%	,0%	8,7%
Autres (PDG, Gérant, DG, Adm, Fin, GRH, Auditeur interne, Chef comptable adjoint, Conseiller financier et fiscal, Caissier, Trésorier)	Néré		0	0	31	31
	% du Total		,0%	,0%	8,7%	8,7%
Ne se prononce pas	Néré		0	0	90	90
	% du Total		,0%	,0%	25,2%	25,2%
Total	Néré		205	31	121	357
	% du Total		57,4%	8,7%	33,9%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 53. Niveau d'études

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
Secondaire	Nbre		42	0	42
	% du Total		11,8%	,0%	11,8%
Supérieur et universitaire	Nbre		242	0	242
	% du Total		67,8%	,0%	67,8%
Ne sais pas	Nbre		0	1	1
	% du Total		,0%	0,3%	0,3%
Ne se prononce pas	Nbre		0	72	72
	% du Total		,0%	20,2%	20,2%
Total	Nbre		284	73	357
	% du Total		79,6%	20,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 54. Expérience professionnelle

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique				Total
		TNI (Iso-Normatif, faible niveau d'expérience de l'acteur dans le réseau professionnel)	TNI (Iso-Normatif, niveau moyen de l'acteur dans le réseau professionnel)	TNI (Iso-Normatif, niveau élevé de l'Acteur ou chevronné dans le réseau professionnel)	TC (Incertitude)	
1 à 5 ans	Nbre	85	0	0	0	85
	% du Total	23,8%	,0%	,0%	,0%	23,8%
Entre 5 et 10 ans	Nbre	0	96	0	0	96
	% du Total	,0%	26,9%	,0%	,0%	26,9%
Entre 10 et 15 ans	Nbre	0	0	44	0	44
	% du Total	,0%	,0%	12,3%	,0%	12,3%
Plus de 15 ans	Nbre	0	0	43	0	43
	% du Total	,0%	,0%	12,0%	,0%	12,0%
Aucune	Nbre	0	0	0	1	1
	% du Total	,0%	,0%	,0%	,3%	,3%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	88	88
	% du Total	,0%	,0%	,0%	24,6%	24,6%
Total	Nbre	85	96	87	89	357
	% du Total	23,8%	26,9%	24,3%	24,9%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 55. Type de formation

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Dispositifs éducatifs formels)	TC/TNI (Mimétisme)	TC (Incertitude)	
	Gestion et finance	Nbre	44	0	0	44
		% du Total	12,3%	,0%	,0%	12,3%
	Sciences commerciales	Nbre	130	0	0	130
		% du Total	36,4%	,0%	,0%	36,4%
	Economie	Nbre	32	0	0	32
		% du Total	9,0%	,0%	,0%	9,0%
	Autre	Nbre	0	60	0	60
		% du Total	,0%	16,8%	,0%	16,8%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	7	7
		% du Total	,0%	,0%	2,0%	2,0%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	84	84
		% du Total	,0%	,0%	23,5%	23,5%
	Total	Nbre	206	60	91	357
		% du Total	57,7%	16,8%	25,5%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 56. Caractéristiques de l'organisation comptable

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TPC (Choix managériaux entre Coût-Bénéfice)	TPC (Méthodes comptables minimisant les coûts d'agence entre partie prenantes)	TNI (Iso-Normatif)	TC (Incertitude)	
Tenue manuelle par les agents de la société	Nbre		157	0	0	0	157
	% du Total		44,0%	,0%	,0%	,0%	44,0%
Utilisation du logiciel par les agents de la société	Nbre		0	85	0	0	85
	% du Total		,0%	23,8%	,0%	,0%	23,8%
Tenue manuelle par les agents et recours au cabinet comptable	Nbre		0	68	0	0	68
	% du Total		,0%	19,0%	,0%	,0%	19,0%
Tenue par le cabinet comptable après utilisation du logiciel par les agents de la société	Nbre		0	28	0	0	28
	% du Total		,0%	7,8%	,0%	,0%	7,8%
Autre	Nbre		0	0	17	0	17
	% du Total		,0%	,0%	4,8%	,0%	4,8%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	0	2	2
	% du Total		,0%	,0%	,0%	0,5%	0,5%
Total	Nbre		157	181	17	2	357
	% du Total		44,0%	50,7%	4,8%	0,5%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 57. Forme juridique de la société

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
SNC	Nbre		26	0	26
	% du Total		7,3%	,0%	7,3%
SCS	Nbre		3	0	3
	% du Total		0,8%	,0%	0,8%
SARL	Nbre		166	0	166
	% du Total		46,5%	,0%	46,5%
SA	Nbre		56	0	56
	% du Total		15,7%	,0%	15,7%
SAS	Nbre		1	0	1
	% du Total		0,3%	,0%	0,3%
GIÉ ou autre	Nbre		37	0	37
	% du Total		10,4%	,0%	10,4%
Entreprise individuelle	Nbre		60	0	60
	% du Total		16,8%	,0%	16,8%
Ne se prononce pas	Nbre		0	8	8
	% du Total		,0%	2,2%	2,2%
Total	Nbre		349	8	357
	% du Total		97,8%	2,2%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 58. Secteur d'activité

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
	Mines et hydrocarbures, sable et calcaire	Nbre	33	0	33
		% du Total	9,2%	,0%	9,2%
	Agriculture et élevage	Nbre	8	0	8
		% du Total	2,2%	,0%	2,2%
	Industriel	Nbre	24	0	24
		% du Total	6,7%	,0%	6,7%
	Commerce des biens	Nbre	94	0	94
		% du Total	26,3%	,0%	26,3%
	Prestations des services, artisanat et hôtellerie, électricité	Nbre	111	0	111
		% du Total	31,1%	,0%	31,1%
	Transport et télécommunications	Nbre	71	0	71
		% du Total	19,9%	,0%	19,9%
	Presque dans tous les secteurs	Nbre	3	0	3
		% du Total	0,8%	,0%	0,8%
	Assurances et autres	Nbre	3	0	3
		% du Total	0,8%	,0%	0,8%
	Ne se prononce pas	Nbre	10	10	10
		% du Total	,0%	2,8%	2,8%
	Total	Nbre	347	10	357
		% du Total	97,2%	2,8%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 59. Effectifs des salariés

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TPC(Taille)	TC(Incertitude)	
	Moins de 10 salariés	Nbre	68	0	68
		% du Total	19,0%	,0%	19,0%
	Entre 10 et 100 salariés	Nbre	188	0	188
		% du Total	52,7%	,0%	52,7%
	Entre 100 et 500 salariés	Nbre	70	0	70
		% du Total	19,6%	,0%	19,6%
	Plus de 500 salariés	Nbre	30	0	30
		% du Total	8,4%	,0%	8,4%
	Ne sait pas	Nbre	0	1	1
		% du Total	,0%	0,3%	0,3%
	Total	Nbre	356	1	357
		% du Total	99,7%	0,3%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 60. Rémunération incitative

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TPC(Rémunération)	TNI (Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	238	0	0	238
		% du Total	66,7%	,0%	,0%	66,7%
	Non	Nbre	0	41	0	41
		% du Total	,0%	11,5%	,0%	11,5%
	Quelquefois	Nbre	58	0	0	58
		% du Total	16,2%	,0%	,0%	16,2%
	Certains	Nbre	6	0	0	6
		% du Total	1,7%	,0%	,0%	1,7%
	Ne sais pas	Nbre	0	0	10	10
		% du Total	,0%	,0%	2,8%	2,8%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	4	4
		% du Total	,0%	,0%	1,1%	1,1%
	Total	Nbre	302	41	14	357
		% du Total	84,6%	11,5%	3,9%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 61. Tranche de Chiffres d'affaires

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TPC(Taille)	TC(Incertitude)	
	Entre 0 et 45 282 000 FC	Nbre	48	0	48
		% du Total	13,4%	,0%	13,4%
	Entre 45 282 000 et 150 940 000 FC	Nbre	119	0	119
		% du Total	33,3%	,0%	33,3%
	Entre 150 940 000 FC	Nbre	129	0	129
		% du Total	36,1%	,0%	36,1%
	Ne sait pas	Nbre	0	52	52
		% du Total	,0%	14,6%	14,6%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	9	9
		% du Total	,0%	2,5%	2,5%
	Total	Nbre	296	61	357
		% du Total	82,9%	17,1%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Réponses à la série des questions du deuxième thème : Opinion des enquêtés sur l'avènement du SYSCOHADA vis-à-vis de l'organisation comptable et de méthodes d'amortissement

Tableau n° 62. Obligation d'appliquer le SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TNI (Iso-Coercitif)	TNI (Iso-Normatif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	286	0	0	0	286
		% du Total	80,1%	,0%	,0%	,0%	80,1%
	Non	Nbre	0	24	0	0	24
		% du Total	,0%	6,7%	,0%	,0%	6,7%
	Pas du tout	Nbre	0	0	33	0	33
		% du Total	,0%	,0%	9,2%	,0%	9,2%
	Ne sais pas	Nbre	0	0	0	14	14
		% du Total	,0%	,0%	,0%	3,9%	3,9%
	Total	Nbre	286	24	33	14	357
		% du Total	80,1%	6,7%	9,2%	3,9%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 63. Raisons de mise en application du SYSCOHADA par la société

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique					Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC (Légitimité)	TC/TNI (Iso-Coercitif, Mimétisme)	TC/TNI (Iso-normatif, Mimétisme)	TC (Incertitude)	
Se conformer aux textes juridiques en vigueur au pays, régissant les sociétés commerciales	Nbre		228	0	0	0	0	228
	% du Total		63,9%	,0%	,0%	,0%	,0%	63,9%
Adopter un système comptable qui inspire confiance des investisseurs nationaux et étrangers	Nbre		0	25	0	0	0	25
	% du Total		,0%	7,0%	,0%	,0%	,0%	7,0%
Toutes les sociétés commerciales l'ont fait et surtout pour éviter les contraintes et les poursuites administratives pour non-conformité aux normes établies	Nbre		0	0	7	0	0	7
	% du Total		,0%	,0%	2,0%	,0%	,0%	2,0%
Toutes ces assertions ne sont pas valables	Nbre		0	0	0	66	0	66
	% du Total		,0%	,0%	,0%	18,5%	,0%	18,5%
Ne sait pas	Nbre		0	0	0	0	5	5
	% du Total		,0%	,0%	,0%	,0%	1,4%	1,4%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	0	0	26	26
	% du Total		,0%	,0%	,0%	,0%	7,3%	7,3%
Total	Nbre		228	25	7	66	31	357
	% du Total		63,9%	7,0%	2,0%	18,5%	8,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 64. Tenue des livres comptables rendus obligatoires par le droit comptable de l'OHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Coercitif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
Oui	Nbre		286	0	0	286
	% du Total		80,1%	,0%	,0%	80,1%
Non	Nbre		0	21	0	21
	% du Total		,0%	5,9%	,0%	5,9%
Pas du tout	Nbre		0	38	0	38
	% du Total		,0%	10,6%	,0%	10,6%
Certains	Nbre		0	0	7	7
	% du Total		,0%	,0%	2,0%	2,0%
Ne sait pas	Nbre		0	0	5	5
	% du Total		,0%	,0%	1,4%	1,4%
Total	Nbre		286	59	12	357
	% du Total		80,1%	16,5%	3,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 65. Nécessité de paramétrage des journaux et livres auxiliaires dans l'ordinateur

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TC(Légitimité)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
Oui	Nbre		233	0	0	233
	% du Total		65,4%	,0%	,0%	65,4%
Non	Nbre		0	52	0	52
	% du Total		,0%	14,6%	,0%	14,6%
Pas du tout	Nbre		0	14	0	14
	% du Total		,0%	3,9%	,0%	3,9%
Ne sait pas	Nbre		0	0	11	11
	% du Total		,0%	,0%	3,1%	3,1%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	46	46
	% du Total		,0%	,0%	12,9%	12,9%
Total	Nbre		233	67	57	356
	% du Total		65,2%	18,8%	16,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 66. Présence de manuel de procédures et organisation comptable

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	283	0	0	283
		% du Total	79,2%	,0%	,0%	79,3%
	Non	Nbre	0	31	0	31
		% du Total	,0%	8,7%	,0%	8,7%
	Pas du tout	Nbre	0	11	0	11
		% du Total	,0%	3,1%	,0%	3,1%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	32	32
		% du Total	,0%	,0%	9,0%	9,0%
	Total	Nbre	283	42	32	357
		% du Total	79,2%	11,8%	9,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 67. Tenir compte des exigences du plan des comptes à quatre chiffres

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	218	0	0	218
		% du Total	61,1%	,0%	,0%	61,1%
	Non	Nbre	0	43	0	43
		% du Total	,0%	12,0%	,0%	12,0%
	Pas du tout	Nbre	0	14	0	14
		% du Total	,0%	3,9%	,0%	3,9%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	37	37
		% du Total	,0%	,0%	10,4%	10,4%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	45	45
		% du Total	,0%	,0%	12,6%	12,6%
	Total	Nbre	218	57	82	357
		% du Total	61,1%	15,9%	23,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 68. Modèle des états financiers utilisés

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TPC(Taille)	TC(Incertitude)	
	Système normal	Nbre	177	0	177
		% du Total	49,6%	,0%	49,6%
	Système allégé	Nbre	77	0	77
		% du Total	21,6%	,0%	21,6%
	Système minimal de trésorerie	Nbre	20	0	20
		% du Total	5,6%	,0%	5,6%
	Autre	Nbre	0	21	21
		% du Total	,0%	5,9%	5,9%
	Ne sait pas	Nbre	0	18	18
		% du Total	,0%	5,0%	5,0%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	44	44
		% du Total	,0%	12,3%	12,3%
	Total	Nbre	274	83	357
		% du Total	76,8%	23,2%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 69. Méthodes d'amortissement pour les immobilisations

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC (Méthode d'amortissement)	TC(Incertitude)	
	Coût historique	Nbre	174	0	174
		% du Total	48,7%	,0%	48,7%
	Juste valeur	Nbre	90	0	90
		% du Total	25,2%	,0%	25,2%
	Autre	Nbre	2	0	2
		% du Total	0,6%	,0%	0,6%
	Ne sait pas	Nbre	0	52	52
		% du Total	,0%	14,6%	14,6%
	Aucune	Nbre	0	11	11
		% du Total	,0%	3,1%	3,1%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	28	28
		% du Total	,0%	7,8%	7,8%
	Total	Nbre	266	91	357
		% du Total	74,5%	25,5%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 70. Nature des immobilisations

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC (Méthode d'amortissement)	TC(Incertitude)	
	Toutes les immobilisations corporelles	Nbre	124	0	124
		% du Total	34,7%	,0%	34,7%
	Les terrains	Nbre	4	0	4
		% du Total	1,1%	,0%	1,1%
	Les constructions, les bâtiments et installations techniques	Nbre	41	0	41
		% du Total	11,5%	,0%	11,5%
	Les agencements	Nbre	5	0	5
		% du Total	1,4%	,0%	1,4%
	Autres	Nbre	90	0	90
		% du Total	25,2%	,0%	25,2%
	Aucune	Nbre	0	3	3
		% du Total	,0%	0,8%	,8%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	90	90
		% du Total	.0%	25.2%	25,2%
	Total	Nbre	264	93	357
		% du Total	74,0%	26,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 71. Méthodes d'amortissement appliquées pour les immobilisations incorporelles

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC (Méthode d'amortissement)	TC(Incertitude)	
	Coût historique	Nbre	94	0	94
		% du Total	26,3%	,0%	26,3%
	Juste valeur	Nbre	67	0	67
		% du Total	18,8%	,0%	18,8%
	Autre	Nbre	6	0	6
		% du Total	1,7%	,0%	1,7%
	Ne sait pas	Nbre	0	64	64
		% du Total	,0%	17,9%	17,9%
	Aucune	Nbre	0	30	30
		% du Total	,0%	8,4%	8,4%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	96	96
		% du Total	,0%	26,9%	26,9%
	Total	Nbre	167	90	357
		% du Total	46,8%	53,2%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 72. Impacts sur les capitaux propres

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TPC (Manipulation des charges déductibles)	TC(Incertitude)	
	Hausse	Nbre	51	0	51
		% du Total	14,3%	,0%	14,3%
	Baisse	Nbre	33	0	33
		% du Total	9,2%	,0%	9,2%
	Neutre	Nbre	35	0	35
		% du Total	9,8%	,0%	9,8%
	Aucun	Nbre	0	31	31
		% du Total	,0%	8,7%	8,7%
	Ne sait pas	Nbre	0	103	103
		% du Total	,0%	28,9%	28,9%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	104	104
		% du Total	,0%	29,1%	29,1%
	Total	Nbre	119	238	357
		% du Total	33,3%	66,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 73. Âge des immobilisations

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC (Méthode d'amortissement)	TC(Incertitude)	
	1 à 5 ans	Nbre	34	0	34
		% du Total	9,5%	,0%	9,5%
	5 à 10 ans	Nbre	78	0	78
		% du Total	21,8%	,0%	21,8%
	10 à 15 ans	Nbre	20	0	20
		% du Total	5,6%	,0%	5,6%
	15 à 20 ans	Nbre	27	0	27
		% du Total	7,6%	,0%	7,6%
	Plus de 20 ans	Nbre	71	0	71
		% du Total	19,9%	,0%	19,9%
	Tous ces âges compris	Nbre	2	0	2
		% du Total	0,6%	,0%	0,6%
	Ne sait pas	Nbre	0	2	2
		% du Total	,0%	0,6%	0,6%
	Total	Nbre	232	123	357
		% du Total	65,0%	35,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 74. Le coût historique est une méthode risquée compte tenue de l'instabilité de la monnaie congolaise

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
	Tout à fait en désaccord	Nbre	28	0	28
		% du Total	7,8%	,0%	7,8%
	Plutôt en désaccord	Nbre	15	0	15
		% du Total	4,2%	,0%	4,2%
	Plutôt d'accord	Nbre	0	65	65
		% du Total	,0%	18,2%	18,2%
	Tout à fait d'accord	Nbre	0	187	187
		% du Total	,0%	52,4%	52,4%
	Ne sait pas	Nbre	0	6	6
		% du Total	,0%	1,7%	1,7%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	56	56
		% du Total	,0%	15,7%	15,7%
	Total	Nbre	43	314	357
		% du Total	12,0%	88,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Réponses à la série des questions du troisième thème : Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du référentiel comptable de l'OHADA

Tableau n° 75. Participation à l'élaboration des états financiers

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	201	0	0	201
		% du Total	56,3%	,0%	,0%	56,3%
	Non	Nbre	0	63	0	63
		% du Total	,0%	17,7%	,0%	17,6%
	Pas du tout	Nbre	0	14	0	14
		% du Total	,0%	3,9%	,0%	3,9%
	Partiellement	Nbre	0	56	0	56
		% du Total	,0%	15,3%	,0%	15,7%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	21	21
		% du Total	,0%	,0%	5,9%	5,9%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	2	2
		% du Total	,0%	,0%	,6%	,6%
	Total	Nbre	201	133	23	357
		% du Total	56,3%	37,3%	6,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 76. Les dirigeants sont informés par le gouvernement de l'avènement du SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TNI (Iso-Coercitif)	TNI (Iso-Normatif)	TC/TNI (Mimétisme)	TC (Incertitude)	
	Oui	Nbre	272	0	0	0	272
		% du Total	76,2%	,0%	,0%	,0%	76,2%
	Non	Nbre	0	21	0	0	21
		% du Total	,0%	5,9%	,0%	,0%	5,9%
	Pas du tout	Nbre	0	0	34	0	34
		% du Total	,0%	,0%	9,5%	,0%	9,5%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	29	29
		% du Total	,0%	,0%	,0%	8,1%	8,1%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	1	1
		% du Total	,0%	,0%	,0%	,3%	,3%
	Total	Nbre	272	21	34	30	357
		% du Total	76,2%	5,9%	9,5%	8,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 77. Maîtrise des normes et principes du SYSCOHADA par les agents chargés de finances et comptabilité

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TC(Légitimité)	TC/TNI (Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Excellent	Nbre	66	0	0	66
		% du Total	18,5%	,0%	,0%	18,5%
	Très bien	Nbre	71	0	0	71
		% du Total	19,9%	,0%	,0%	19,9%
	Bien	Nbre	116	0	0	116
		% du Total	32,5%	,0%	,0%	32,5%
	Assez bien	Nbre	0	29	0	29
		% du Total	,0%	8,1%	,0%	8,1%
	Pas encore	Nbre	0	1	0	1
		% du Total	,0%	0,3%	,0%	0,3%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	47	47
		% du Total	,0%	,0%	13,1%	13,2%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	27	0	27
		% du Total	,0%	7,6%	,0%	7,6%
	Total	Nbre	253	57	47	357
		% du Total	70,9%	16,0%	13,1%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 78. Recours à certains procédés comptables permettant de minimiser les retraitements rétrospectifs

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TNI (Iso-Normatif)	TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
	Tout à fait en désaccord	Nbre	61	0	0	0	61
		% du Total	17,1%	,0%	,0%	,0%	17,1%
	Plutôt en désaccord	Nbre	28	0	0	0	28
		% du Total	7,8%	,0%	,0%	,0%	7,8%
	Plutôt d'accord	Nbre	0	108	0	0	108
		% du Total	,0%	30,3%	,0%	,0%	30,3%
	Tout à fait d'accord	Nbre	0	0	79	0	79
		% du Total	,0%	,0%	22,1%	,0%	22,1%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	4	4
		% du Total	,0%	,0%	,0%	1,1%	1,1%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	77	77
		% du Total	,0%	,0%	,0%	21,6%	21,6%
	Total	Nbre	89	108	79	81	357
		% du Total	24,9%	30,3%	22,1%	22,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 79. Recours à certains procédés comptables permettant de minimiser l'impact sur les états financiers

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TNI (Iso-Normatif)	TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
	Tout à fait en désaccord	Nbre	61	0	0	0	61
		% du Total	17,1%	,0%	,0%	,0%	17,1%
	Plutôt en désaccord	Nbre	28	0	0	0	28
		% du Total	7,8%	,0%	,0%	,0%	7,8%
	Plutôt d'accord	Nbre	0	108	0	0	108
		% du Total	,0%	30,3%	,0%	,0%	30,3%
	Tout à fait d'accord	Nbre	0	0	79	0	79
		% du Total	,0%	,0%	22,1%	,0%	22,1%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	4	4
		% du Total	,0%	,0%	,0%	1,1%	1,1%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	77	77
		% du Total	,0%	,0%	,0%	21,6%	21,6%
	Total	Nbre	89	108	79	81	357
		% du Total	24,9%	30,3%	22,1%	22,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 80. Recours à certains procédés comptables conseillés par le ou les consultants

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TNI (Iso-Normatif)	TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
	Tout à fait en désaccord	Nbre	61	0	0	0	61
		% du Total	17,1%	,0%	,0%	,0%	17,1%
	Plutôt en désaccord	Nbre	28	0	0	0	28
		% du Total	7,8%	,0%	,0%	,0%	7,8%
	Plutôt d'accord	Nbre	0	108	0	0	108
		% du Total	,0%	30,3%	,0%	,0%	30,3%
	Tout à fait d'accord	Nbre	0	0	79	0	79
		% du Total	,0%	,0%	22,1%	,0%	22,1%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	4	4
		% du Total	,0%	,0%	,0%	1,1%	1,1%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	77	77
		% du Total	,0%	,0%	,0%	21,6%	21,6%
	Total	Nbre	89	108	79	81	357
		% du Total	24,9%	30,3%	22,1%	22,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 81. Recours à certaines normes comptables conformes aux pratiques du secteur d'activité

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TNI (Iso-Normatif)	TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
	Tout à fait en désaccord	Nbre	61	0	0	0	61
		% du Total	17,1%	,0%	,0%	,0%	17,1%
	Plutôt en désaccord	Nbre	28	0	0	0	28
		% du Total	7,8%	,0%	,0%	,0%	7,8%
	Plutôt d'accord	Nbre	0	108	0	0	108
		% du Total	,0%	30,3%	,0%	,0%	30,3%
	Tout à fait d'accord	Nbre	0	0	79	0	79
		% du Total	,0%	,0%	22,1%	,0%	22,1%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	4	4
		% du Total	,0%	,0%	,0%	1,1%	1,1%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	77	77
		% du Total	,0%	,0%	,0%	21,6%	21,6%
	Total	Nbre	89	108	79	81	357
		% du Total	24,9%	30,3%	22,1%	22,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 82. Recours à certaines normes comptables permettant de maintenir les pratiques antérieures

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TNI (Iso-Normatif)	TC (Légitimité)	TC (Incertitude)	
	Tout à fait en désaccord	Nbre	61	0	0	0	61
		% du Total	17,1%	,0%	,0%	,0%	17,1%
	Plutôt en désaccord	Nbre	28	0	0	0	28
		% du Total	7,8%	,0%	,0%	,0%	7,8%
	Plutôt d'accord	Nbre	0	108	0	0	108
		% du Total	,0%	30,3%	,0%	,0%	30,3%
	Tout à fait d'accord	Nbre	0	0	79	0	79
		% du Total	,0%	,0%	22,1%	,0%	22,1%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	4	4
		% du Total	,0%	,0%	,0%	1,1%	1,1%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	77	77
		% du Total	,0%	,0%	,0%	21,6%	21,6%
	Total	Nbre	89	108	79	81	357
		% du Total	24,9%	30,3%	22,1%	22,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Réponses à la série des questions du quatrième thème : Avis sur le passage du PCGC aux normes du SYSCOHADA

Tableau n° 83. Respect des étapes de mise en vigueur du SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Coercitif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	231	0	0	231
		% du Total	64,7%	,0%	,0%	64,7%
	Non	Nbre	0	59	0	59
		% du Total	,0%	16,5%	,0%	16,5%
	Pas du tout	Nbre	0	29	0	29
		% du Total	,0%	8,1%	,0%	8,1%
	Ne sais pas	Nbre	0	0	38	38
		% du Total	,0%	,0%	10,6%	10,6%
	Total	Nbre	231	88	38	357
		% du Total	64,7%	24,6%	10,6%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 84. Obligation du Gouvernement de tenir la comptabilité de l'exercice 2013 en PGCC et en SYSCOHADA pour obtenir un bilan d'ouverture pour l'exercice comptable 2014 en OHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Coercitif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	229	0	0	229
		% du Total	64,1%	,0%	,0%	64,1%
	Non	Nbre	0	64	0	64
		% du Total	,0%	17,9%	,0%	17,9%
	Pas du tout	Nbre	0	22	0	22
		% du Total	,0%	6,2%	,0%	6,2%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	37	37
		% du Total	,0%	,0%	10,4%	10,4%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	5	5
		% du Total	,0%	,0%	1,4%	1,4%
	Total	Nbre	229	86	42	357
		% du Total	64,1%	24,1%	11,8%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 85. Le passage au référentiel comptable OHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique					Total
			TC (Niveau d'incertitude élevé)	TC (Niveau d'incertitude majeur)	TC (Niveau d'incertitude mineur)	TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
Un changement brusque	Nbre		101	0	0	0	0	101
		% du Total	28,3%	,0%	,0%	,0%	,0%	28,3%
	Un changement radical	Nbre	0	28	0	0	0	28
		% du Total	,0%	7,8%	,0%	,0%	,0%	7,8%
	Un changement mineur	Nbre	0	0	29	0	0	29
		% du Total	,0%	,0%	8,2%	,0%	,0%	8,1%
	Une évolution logique des règles actuelles	Nbre	0	0	0	152	0	152
		% du Total	,0%	,0%	,0%	42,6%	,0%	42,6%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	0	47	47
		% du Total	,0%	,0%	,0%	,0%	13,1%	13,1%
	Total	Nbre	101	28	29	152	47	357
		% du Total	28,3%	7,8%	8,2%	42,6%	13,1%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 86. Influence du changement de référentiel sur les pratiques comptables

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC/TNI(Mimétisme)	TNI (Iso-Normatif)	TNI (Iso-Coercitif)	TC(Incertitude)	
Pratiques couramment utilisées dans le secteur	Nbre		13	0	0	0	13
	% du Total		3,6%	,0%	,0%	,0%	3,6%
Attente des investisseurs	Nbre		0	61	0	0	61
	% du Total		,0%	17,1%	,0%	,0%	17,1%
Volatilité du marché immobilier et financier	Nbre		0	0	0	17	17
	% du Total		,0%	,0%	,0%	4,8%	4,8%
Recommandations du CPCC	Nbre		0	0	27	0	27
	% du Total		,0%	,0%	7,6%	,0%	7,6%
Publications et exigences de la CNC-OHADA	Nbre		0	0	161	0	161
	% du Total		,0%	,0%	45,1%	,0%	45,1%
Ne sait pas	Nbre		0	0	0	1	1
	% du Total		,0%	,0%	,0%	0,3%	0,3%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	0	77	77
	% du Total		,0%	,0%	,0%	21,6%	21,6%
Total	Nbre		13	61	188	95	357
	% du Total		3,6%	17,1%	52,7%	26,6%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 87. Respect de la préparation et du retraitement comptables pour le processus et dates de basculement du PCGC au SYSCOHADA pour les comptes personnels en 2014

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique			Total
		TNI (Iso-Normatif)	TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TC(Incertitude)	
Oui	Nbre	170	0	0	170
	% du Total	47,6%	,0%	,0%	47,6%
Non	Nbre	0	37	0	37
	% du Total	,0%	10,4%	,0%	10,4%
Seuls les premier et second procédés ont été suivis	Nbre	0	70	0	70
	% du Total	,0%	19,6%	,0%	19,6%
Seuls les troisième et quatrième procédés ont été suivis	Nbre	0	25	0	25
	% du Total	,0%	7,0%	,0%	7,0%
Autres	Nbre	0	0	28	28
	% du Total	,0%	,0%	7,8%	7,8%
Ne sait pas	Nbre	0	0	1	1
	% du Total	,0%	,0%	,3%	0,3%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	26	26
	% du Total	,0%	,0%	7,3%	7,3%
Total	Nbre	171	131	55	357
	% du Total	47,9%	36,7%	15,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 88. Respect de la préparation et du retraitement comptables pour le processus et dates de basculement du PCGC au SYSCOHADA pour les comptes consolidés et combinés en 2015.

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique			Total
		TNI (Iso-Normatif)	TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TC(Incertitude)	
Oui	Nbre	25	0	0	25
	% du Total	7,0%	,0%	,0%	7,0%
Non	Nbre	0	69	0	69
	% du Total	,0%	19,3%	,0%	19,3%
Seuls les premier et second procédés ont été suivis	Nbre	0	11	0	11
	% du Total	,0%	3,0%	,0%	3,0%
Seuls les troisième et quatrième procédés ont été suivis	Nbre	0	27	0	27
	% du Total	,0%	7,3%	,0%	7,3%
Autres	Nbre	0	0	28	28
	% du Total	,0%	,0%	7,8%	7,8%
Ne sait pas	Nbre	0	0	53	53
	% du Total	,0%	,0%	14,8%	14,8%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	144	144
	% du Total	,0%	,0%	40,3%	40,3%
Total	Nbre	25	107	225	357
	% du Total	7,0%	30,0%	63,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 89. Qualité des comptes et états financiers présentés selon le SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
Transparents	Nbre		29	0	0	29
	% du Total		8,1%	,0%	,0%	8,1%
Pertinents	Nbre		48	0	0	48
	% du Total		13,4%	,0%	,0%	13,4%
Comparables	Nbre		78	0	0	78
	% du Total		22,0%	,0%	,0%	21,8%
Fiables	Nbre		53	0	0	53
	% du Total		14,8%	,0%	,0%	14,8%
Transparents, pertinents, comparables, fiables, etc.	Nbre		0	119	0	119
	% du Total		,0%	33,3%	,0%	33,3%
Ne sait pas	Nbre		0	0	2	2
	% du Total		,0%	,0%	,6%	,6%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	28	28
	% du Total		,0%	,0%	7,8%	7,8%
Total	Nbre		208	119	30	357
	% du Total		58,3%	33,3%	8,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 90. Problèmes pratiques lors du passage du PCGC au SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC (Niveau élevé de l'incertitude)	TC/TNI(Mimétisme)	TC (Baisse de l'incertitude)	TC(Incertitude)	
Oui	Nbre		164	0	0	0	164
	% du Total		45,9%	,0%	,0%	,0%	45,9%
Non	Nbre		0	37	0	0	37
	% du Total		,0%	10,4%	,0%	,0%	10,4%
Pas du tout	Nbre		0	0	91	0	91
	% du Total		,0%	,0%	25,5%	,0%	25,5%
Ne sait pas	Nbre		0	0	0	30	30
	% du Total		,0%	,0%	,0%	8,4%	8,4%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	0	35	35
	% du Total		,0%	,0%	,0%	9,8%	9,8%
Total	Nbre		164	37	91	65	357
	% du Total		45,9%	10,4%	25,5%	18,2%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 91. Existence de quelques-uns des problèmes rencontrés en rapport avec les aspects comptables et de gestion

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique					Total
		TPC (Contrat d'agence)	TC (Méthode d'amortissement et d'évaluation et d'autres actifs)	TC/TNI (Incertitude, Mimétisme)	TC (Niveau d'incertitude élevé)	TC (Incertitude)	
La politique de gestion interne qui conditionne le niveau de résultat à publier	Nbre	72	0	0	0	0	72
	% du Total	20,2%	,0%	,0%	,0%	,0%	20,2%
Méthode d'amortissement, de présentation et d'évaluation d'actifs immobilisés, de stocks et de titres et autres valeurs mobilières de placement	Nbre	0	25	0	0	0	25
	% du Total	,0%	7,0%	,0%	,0%	,0%	7,0%
Basculement des comptes des stocks et difficulté à confectionner la table de correspondance entre les comptes du PCGC et ceux du SYSCOHADA	Nbre	0	0	0	0	44	44
	% du Total	,0%	,0%	,0%	,0%	12,3%	12,3%
Remplacement des numéros des postes du bilan, du compte de résultat et du TAFIRE par les références alphabétiques et l'élaboration de l'état annexé	Nbre	0	0	90	0	0	90
	% du Total	,0%	,0%	25,2%	,0%	,0%	25,2%
Sur tous les aspects comptables innovés par le SYSCOHADA	Nbre	0	0	0	37	0	37
	% du Total	,0%	,0%	,0%	10,4%	,0%	10,4%
Ne sait pas	Nbre	0	0	0	0	3	3
	% du Total	,0%	,0%	,0%	,0%	,8%	,8%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	0	86	86
	% du Total	,0%	,0%	,0%	,0%	24,1%	24,1%
Total	Nbre	72	25	90	37	133	357
	% du Total	20,2%	7,0%	25,2%	10,4%	37,3%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 92. Autres aspects comptables difficiles à appliquer

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique			Total
		TC (Niveau d'incertitude élevé)	TC (Niveau d'incertitude mineur)	TC(Incertitude)	
Problème de retraitement et/ou basculement comptables proprement dits	Nbre	0	0	80	80
	% du Total	,0%	,0%	22,2%	22,4%
Problème de recodification des comptes et distinction entre activités ordinaires (AO) et Hors activités ordinaires (HAO)	Nbre	0	0	42	42
	% du Total	,0%	,0%	11,8%	11,8%
-Tous ces aspects comptables et bien d'autres innovations qui ne sont pas suffisamment maîtrisées	Nbre	130	0	0	130
	% du Total	36,4%	,0%	,0%	36,4%
Pas du tout	Nbre	0	38	0	38
	% du Total	,0%	10,6%	,0%	10,6%
Ne sait pas	Nbre	0	0	21	21
	% du Total	,0%	,0%	5,9%	5,9%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	46	46
	% du Total	,0%	,0%	12,9%	12,9%
Total	Nbre	130	38	188	357
	% du Total	36,4%	10,6%	52,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 93. La cause de cette problématique

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique			Total
		TPC/TNI (Contexte actuel du pays, Iso- coercitif)	TNI (Absence ou faiblesse d'un environnement légal commun qui affecte les comportements du personnel de l'entité)	TC (Incertitude)	
Changement brusque sans tenir compte de la dimension et de la réalité socio-politique et économique de la RD Congo	Nbre	85	0	0	85
	% du Total	23,8%	,0%	,0%	23,8%
Déficit de formation, d'information et de la sensibilisation ainsi que de l'absence de mesures de durcissement de la réglementation comptable à suivre pour l'élaboration des états financiers visant l'objectif de l'image fidèle	Nbre	0	130	0	130
	% du Total	,0%	36,4%	,0%	36,4%
Absence ou insuffisance des actions de renforcement de capacités du personnel comptable et financier	Nbre	0	57	0	57
	% du Total	,0%	16,0%	,0%	16,0%
Absence ou insuffisance du système d'exploitation de l'information comptable et financière	Nbre	0	17	0	17
	% du Total	,0%	4,8%	,0%	4,8%
Mauvaise définition de profil de comptable à recruter	Nbre	0	1	0	1
	% du Total	,0%	,3%	,0%	,3%
Tous ces aspects comptables et bien d'autres innovations qui ne sont pas suffisamment maîtrisées	Nbre	0	4	0	4
	% du Total	,0%	1,1%	,0%	1,1%
Ne sait pas	Nbre	0	0	39	39
	% du Total	,0%	,0%	10,9%	10,9%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	24	24
	% du Total	,0%	,0%	6,7%	6,7%
Total	Nbre	85	209	63	357
	% du Total	23,8%	58,5%	17,6%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 94. Moyens pour contourner les problèmes susceptibles de compromettre la qualité de régularité et de fiabilité des états financiers

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique				Total
		TNI (Iso-Coercitif)	TC/TNI (Iso-coercitif, Légitimité)	TC (Légitimité)	TC (Incertitude)	
Que le gouvernement adopte des mécanismes et stratégies d'encadrement des professionnels de la comptabilité en instaurant un système de suivi et de traçabilité des sources d'informations comptables et financières	Nbre	109	0	0	0	109
	% du Total	30,5%	,0%	,0%	,0%	30,5%
Que le gouvernement impose toutes les sociétés commerciales à se doter de logiciels de gestion capable de paramétrer tous les documents et livres comptables rendus obligatoires par le droit OHADA	Nbre	47	0	0	0	47
	% du Total	13,2%	,0%	,0%	,0%	13,2%
Qu'il instituer un service honnête chargé de la vérification de fiabilité et de régularité de l'information comptable publiée par les sociétés commerciales	Nbre	0	34	0	0	34
	% du Total	,0%	9,5%	,0%	,0%	9,5%
Toutes ces mesures sont recommandables	Nbre	0	0	137	0	137
	% du Total	,0%	,0%	38,4%	,0%	38,4%
Autres	Nbre	0	0	0	5	5
	% du Total	,0%	,0%	,0%	1,4%	1,4%
Ne sait pas	Nbre	0	0	0	1	1
	% du Total	,0%	,0%	,0%	,3%	,3%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	24	24
	% du Total	,0%	,0%	,0%	6,7%	6,7%
Total	Nbre	156	34	137	30	357
	% du Total	43,7%	9,5%	38,4%	8,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 95. Société cotée sur une ou plusieurs bourses étrangères et/ou sur les marchés des capitaux africains

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TPC(Taille)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	83	0	83
		% du Total	23,2%	,0%	23,2%
	Non	Nbre	172	0	172
		% du Total	48,2%	,0%	48,2%
	Pas encore	Nbre	16	0	16
		% du Total	4,5%	,0%	4,5%
	En voie de l'être	Nbre	17	0	17
		% du Total	4,8%	,0%	4,8%
	Ne sait pas	Nbre	0	44	44
		% du Total	,0%	12,3%	12,3%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	25	25
		% du Total	,0%	7,0%	7,0%
	Total	Nbre	288	69	357
		% du Total	80,7%	19,3%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 96. Les marchés ou bourses sur lesquels opère la société

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC(Légitimité)	TC(Incertitude)	
	BRVM à Abidjan	Nbre	27	0	27
		% du Total	7,6%	,0%	7,6%
	BVMAC à Libreville	Nbre	5	0	5
		% du Total	1,4%	,0%	1,4%
	Douala Stock Exchange au Cameroun	Nbre	3	0	3
		% du Total	,8%	,0%	,8%
	Autres	Nbre	79	0	79
		% du Total	22,1%	,0%	22,1%
	Aucun	Nbre	0	13	13
		% du Total	,0%	3,6%	3,6%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	230	230
		% du Total	,0%	64,4%	64,4%
	Total	Nbre	114	243	357
		% du Total	31,9%	68,1%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Réponses à la série des questions du cinquième thème : Action et Influence de la profession comptable sur les pratiques comptables

Tableau n° 97. Procédure pour élaborer les états financiers de l'exercice 2014 en SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique				Total
		TNI (Iso-Normatif)	TC/TNI (Mimétisme)	TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TC(Incertitude)	
À l'aide des données issues de la balance PCGC afin de les mettre en phase avec les principales exigences du SYSCOHADA (activités ordinaires et HAO, dettes et créances classées selon leur âge)	Nbre	144	0	0	0	144
	% du Total	40,3%	,0%	,0%	,0%	40,3%
Recours à l'expertise comptable et à d'autres compétences extérieures	Nbre	32	0	0	0	32
	% du Total	9,0%	,0%	,0%	,0%	9,0%
Ajustement des données arithmétiques pour équilibrer les comptes	Nbre	0	4	0	0	4
	% du Total	,0%	1,1%	,0%	,0%	1,1%
Reproduction des financiers de l'exercice précédent en PCGC (2013) et recodification en fonction du nouveau référentiel de l'OHADA	Nbre	0	0	51	0	51
	% du Total	,0%	,0%	14,3%	,0%	14,3%
-Remplacer les codifications du PCGC par celles du SYSCOHADA	Nbre	2	0	0	0	2
	% du Total	0,6%	,0%	,0%	,0%	0,6%
Tous ces procédés ont été suivis	Nbre	54	0	0	0	54
	% du Total	15,1%	,0%	,0%	,0%	15,1%
Ne sait pas	Nbre	0	0	0	1	1
	% du Total	,0%	,0%	,0%	0,3%	0,3%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	69	69
	% du Total	,0%	,0%	,0%	19,3%	19,3%
Total	Nbre	232	4	51	70	357
	% du Total	65,0%	1,1%	14,3%	19,6%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 98. Procédure pour élaborer les états financiers consolidés ou combinés de l'exercice 2015 en SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique				Total
		TNI (Iso-Normatif)	TC/TNI (Mimétisme)	TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TC (Incertitude)	
À l'aide des données issues de la balance PCGC afin de les mettre en phase avec les principales exigences du SYSCOHADA (activités ordinaires et HAO, dettes et créances classées selon leur âge)	Nbre	144	0	0	0	144
	% du Total	40,3%	,0%	,0%	,0%	40,3%
Recours à l'expertise comptable et à d'autres compétences extérieures	Nbre	32	0	0	0	32
	% du Total	9,0%	,0%	,0%	,0%	9,0%
Ajustement des données arithmétiques pour équilibrer les comptes	Nbre	0	4	0	0	4
	% du Total	,0%	1,1%	,0%	,0%	1,1%
Reproduction des financiers de l'exercice précédent en PCGC (2013) et recodification en fonction du nouveau référentiel de l'OHADA	Nbre	0	0	53	0	53
	% du Total	,0%	,0%	14,8%	,0%	14,8%
Autres	Nbre	54	0	0	0	54
	% du Total	15,1%	,0%	,0%	,0%	15,1%
Ne sait pas	Nbre	0	0	0	1	1
	% du Total	,0%	,0%	,0%	,3%	,3%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	69	69
	% du Total	,0%	,0%	,0%	19,3%	19,3%
Total	Nbre	230	4	53	70	357
	% du Total	64,4%	1,1%	14,8%	19,6%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 99. Existence de différence remarquable entre le résultat net de l'exercice 2014 par rapport à ce qu'il serait si l'on maintenait le PCGC

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI (Iso-Normatif)	TC (Résistance pour maintenir les conventions antérieures)	TC (Incertitude)	
Oui	Nbre		140	0	0	140
	% du Total		39,2%	,0%	,0%	39,2%
Non	Nbre		0	50	0	50
	% du Total		,0%	14,0%	,0%	14,0%
Pas du tout	Nbre		82	0	0	82
	% du Total		23,0%	,0%	,0%	23,0%
Ne sait pas	Nbre		0	0	61	61
	% du Total		,0%	,0%	17,1%	17,1%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	24	24
	% du Total		,0%	,0%	6,7%	6,7%
Total	Nbre		222	50	85	357
	% du Total		62,2%	14,0%	23,8%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 100. Différence entre les deux systèmes comptables (SYSCOHADA et PCGC)

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TC (Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures)	TNI (Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
Pas importante	Nbre		105	0	0	105
	% du Total		29,4%	,0%	,0%	29,4%
Plutôt pas importante	Nbre		5	0	0	5
	% du Total		1,4%	,0%	,0%	1,4%
Plutôt importante	Nbre		0	31	0	31
	% du Total		,0%	8,7%	,0%	8,7%
Très importante	Nbre		0	60	0	60
	% du Total		,0%	16,8%	,0%	16,8%
Ne sait pas	Nbre		0	0	37	37
	% du Total		,0%	,0%	10,4%	10,4%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	119	119
	% du Total		,0%	,0%	33,3%	33,3%
Total	Nbre		110	91	156	357
	% du Total		30,8%	25,5%	43,7%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 101. Appréciation ou point de vue par rapport au nouveau référentiel du SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC/TNI (Mimétisme)	TC(Niveau d'incertitude élevé)	TNI (Iso-Coercitif)	TC(Incertitude)	
Très facile à appliquer	Nbre		19	0	0	0	19
	% du Total		5,3%	,0%	,0%	,0%	5,3%
Facile à appliquer	Nbre		80	0	0	0	80
	% du Total		22,4%	,0%	,0%	,0%	22,4%
Difficile à appliquer	Nbre		0	22	0	0	22
	% du Total		,0%	6,2%	,0%	,0%	6,2%
Très difficile à appliquer	Nbre		0	2	0	0	2
	% du Total		,0%	,6%	,0%	,0%	,6%
Application exigeant beaucoup de procédures	Nbre		0	0	158	0	158
	% du Total		,0%	,0%	44,3%	,0%	44,3%
Ne sait pas	Nbre		0	0	0	11	11
	% du Total		,0%	,0%	,0%	3,1%	3,1%
Ne se prononce pas	Nbre		0	0	0	65	65
	% du Total		,0%	,0%	,0%	18,2%	18,2%
Total	Nbre		99	24	158	76	357
	% du Total		27,7%	6,7%	44,3%	21,3%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 102. L'application des normes et principes du SYCOHADA a-t-il amélioré l'information financière contenue dans les états financiers

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique				Total
		TC(Légitimité)	TC (Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures)	TNI(Iso-Coercitif)	TC(Incertitude)	
Oui	Nbre	166	0	0	0	166
	% du Total	46,5%	,0%	,0%	,0%	46,5%
Non	Nbre	0	10	0	0	10
	% du Total	,0%	2,8%	,0%	,0%	2,8%
Partiellement	Nbre	0	0	109	0	109
	% du Total	,0%	,0%	30,5%	,0%	30,5%
Pas du tout	Nbre	0	0	31	0	31
	% du Total	,0%	,0%	8,7%	,0%	8,7%
Ne sait pas	Nbre	0	0	0	19	19
	% du Total	,0%	,0%	,0%	5,3%	5,3%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	22	22
	% du Total	,0%	,0%	,0%	6,2%	6,2%
Total	Nbre	166	10	140	41	357
	% du Total	46,5%	2,8%	39,2%	11,5%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 103. Existence des propositions et/ou recommandations pour renforcer les mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique			Total
		TNI(Iso-coercitif)	TC(Résistance pour maintenir les pratiques et conventions antérieures)	TC(Incertitude)	
Oui	Nbre	304	0	0	304
	% du Total	85,2%	,0%	,0%	85,2%
Non	Nbre	0	9	0	9
	% du Total	,0%	2,5%	,0%	2,5%
Pas du tout	Nbre	0	0	4	4
	% du Total	,0%	,0%	1,1%	1,1%
Ne sait pas	Nbre	0	0	12	12
	% du Total	,0%	,0%	3,4%	3,4%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	28	28
	% du Total	,0%	,0%	7,8%	7,8%
Total	Nbre	304	9	44	357
	% du Total	85,2%	2,5%	12,3%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 104. Quelques propositions pour renforcer les stratégies et mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total		Filiation théorique				Total
		TC (Légitimité)	TNI (Iso-Coercitif)	TNI (Iso-Normatif)	TC (Incertitude)	
Doter les sociétés commerciales d'un logiciel comptable qui uniformise la pratique comptable afin de faciliter la génération des états financiers sans trop de peines procédurales	Nbre	69	0	0	0	69
	% du Total	19,3%	,0%	,0%	,0%	19,3%
Respect scrupuleux des stratégies d'encadrement des mesures d'application du SYSCOHADA pour assainir davantage d'information issue des états financiers afin de donner l'image fidèle de l'entreprise aux parties prenantes et à tous les utilisateurs de celle-ci.	Nbre	0	9	0	0	9
	% du Total	,0%	2,5%	,0%	,0%	2,5%
Renforcer les capacités du personnel comptable à travers les séminaires et atelier de formation en droit de la comptabilité qui évoque les normes et principes du SYSCOHADA et leurs évolutions vers les IAS/IFRS	Nbre	0	0	89	0	89
	% du Total	,0%	,0%	24,9%	,0%	24,9%
Établir le critère en termes de choix des comptables à recruter	Nbre	0	0	47	0	47
	% du Total	,0%	,0%	13,2%	,0%	13,2%
Toutes ces recommandations sont valables	Nbre	111	0	0	0	111
	% du Total	31,1%	,0%	,0%	,0%	31,1%
Ne sait pas	Nbre	0	0	0	1	1
	% du Total	,0%	,0%	,0%	,3%	,3%
Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	31	31
	% du Total	,0%	,0%	,0%	8,7%	8,7%
Total	Nbre	180	9	136	32	357
	% du Total	50,4%	2,5%	38,1%	9,0%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 105. Poids des consultants dans l'élaboration des états financiers

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TNI(Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
	Pas important	Nbre	67	0	67
		% du Total	18,8%	,0%	18,8%
	Plutôt pas important	Nbre	14	0	14
		% du Total	3,9%	,0%	3,9%
	Plutôt important	Nbre	66	0	66
		% du Total	18,5%	,0%	18,5%
	Très important	Nbre	113	0	113
		% du Total	31,7%	,0%	31,7%
	Aucun	Nbre	0	60	60
		% du Total	,0%	16,8%	16,8%
	Ne sait pas	Nbre	0	1	1
		% du Total	,0%	0,3%	0,3%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	36	36
		% du Total	,0%	10,1%	10,1%
	Total	Nbre	260	97	357
		% du Total	72,8%	27,2%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 106. Participation aux réunions d'association pour échange d'expériences et renforcement des capacités

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique			Total
			TNI(Iso-Normatif)	TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	247	0	0	247
		% du Total	69,2%	,0%	,0%	69,2%
	Non	Nbre	0	34	0	34
		% du Total	,0%	9,5%	,0%	9,5%
	Pas du tout	Nbre	0	0	43	43
		% du Total	,0%	,0%	12,0%	12,0%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	33	33
		% du Total	,0%	,0%	9,2%	9,2%
	Total	Nbre	247	34	76	357
		% du Total	69,2%	9,5%	21,3%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 107. Fréquence de participation à des réunions

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TNI(Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
	Une fois par an	Nbre	124	0	124
		% du Total	34,7%	,0%	34,7%
	Une fois par semaine	Nbre	60	0	60
		% du Total	16,8%	,0%	16,8%
	Une fois par trimestre	Nbre	41	0	41
		% du Total	11,5%	,0%	11,5%
	Une fois par mois	Nbre	20	0	20
		% du Total	5,6%	,0%	5,6%
	Souvent	Nbre	1	0	1
		% du Total	,3%	,0%	,3%
	Ne sait pas	Nbre	0	23	23
		% du Total	,0%	6,4%	6,4%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	88	88
		% du Total	,0%	24,6%	24,6%
	Total	Nbre	246	111	357
		% du Total	68,9%	31,1%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 108. Participation à des réunions d'institutions comptables

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TNI(Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
	Conseil de normalisation comptable de l'OHADA	Nbre	40	0	40
		% du Total	11,2%	,0%	11,2%
	Conseil de permanent de la comptabilité au Congo	Nbre	10	0	10
		% du Total	2,8%	,0%	2,8%
	Ordre des experts comptables du Congo	Nbre	40	0	40
		% du Total	11,2%	,0%	11,2%
	Autres	Nbre	119	0	119
		% du Total	33,3%	,0%	33,3%
	Ne sait pas	Nbre	0	130	130
		% du Total	,0%	36,4%	36,4%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	18	18
		% du Total	,0%	5,0%	5,0%
	Total	Nbre	209	148	357
		% du Total	58,5%	41,5%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 109. Contacts avec d'autres sociétés commerciales du secteur pour définir les modalités d'interprétation et d'application du SYSCOHADA

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique				Total
			TC/TNI (Mimétisme)	TC (Maintien d'habitudes antérieures)	TNI(Iso-Normatif)	TC(Incertitude)	
	Oui	Nbre	134	0	0	0	134
		% du Total	37,5%	,0%	,0%	,0%	37,5%
	Non	Nbre	0	102	0	0	102
		% du Total	,0%	28,6%	,0%	,0%	28,6%
	Quelquefois	Nbre	0	0	41	0	41
		% du Total	,0%	,0%	11,5%	,0%	11,5%
	Ne sait pas	Nbre	0	0	0	45	45
		% du Total	,0%	,0%	,0%	12,6%	12,6%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	0	0	35	35
		% du Total	,0%	,0%	,0%	9,8%	9,8%
	Total	Nbre	134	102	41	80	357
		% du Total	37,5%	28,6%	11,5%	22,4%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 110. Veille comptable

Modalités et nombre de sociétés par rapport au total			Filiation théorique		Total
			TC/TNI(Mimétisme)	TC(Incertitude)	
	Oui, auprès du Conseil de normalisation comptable de l'OHADA	Nbre	73	0	73
		% du Total	20,4%	,0%	20,4%
	Oui, auprès du Conseil National de l'OHADA/RDC	Nbre	37	0	37
		% du Total	10,4%	,0%	10,4%
	Oui, auprès du CPCC	Nbre	26	0	26
		% du Total	7,3%	,0%	7,3%
	Oui, auprès d'un autre organisme	Nbre	30	0	30
		% du Total	8,4%	,0%	8,4%
	Non	Nbre	0	162	162
		% du Total	,0%	45,4%	45,4%
	Ne se prononce pas	Nbre	0	29	29
		% du Total	,0%	8,1%	8,1%
	Total	Nbre	166	191	357
		% du Total	46,5%	53,5%	100,0%

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 111. Variables mises en jeu pour analyser les éléments des réponses de l'étude

Variable dépendante	Variables indépendantes (explicatives)	
	Théories	Facteurs déterminants
Application des normes pour atteindre l'objectif de l'image fidèle	Théorie Politico-Contractuelle (TPC)	- Taille - Nombre de salariés - Chiffres d'affaires - Rémunération incitative - Choix managériaux entre Coût-Bénéfice - Coûts d'agence
	Théorie des Convention (TC)	- Méthode d'amortissement - Résistance aux innovations - Maintenir les conventions antérieures - Mimétisme - Incertitude
	Théorie Néo-Institutionnelle sociologique (TNIs)	- Dispositifs éducatifs formels - Secteur d'activités - Niveau et domaine de formation des dirigeants sociaux - Utilisation des outils de gestion - Environnement socio-économique et légal - Isomorphisme (coercitif, normatif et mimétique) - Légitimité.

Source : Nous-même

Tableau n° 112. Classement et nombre de sociétés commerciales selon leurs natures juridiques

Nature juridique	SNC	SCS	SARL	SA	SAS	GIÉ, SP et autres	Entreprises individuelles	Ne se prononce pas	Total
Nombre	26	3	166	56	1	37	60	8	357

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 113. Répartition sectorielle des sociétés commerciales enquêtées

Secteurs d'activités	Nombre de sociétés	Pourcentage
Mines et hydrocarbures	33	9,24
Agriculture et élevage	8	2,24
Industries et technologie	24	6,72
Commerce des biens	94	26,33
Prestations de services	111	31,09
Transport et télécommunications	71	19,88
Presque dans tous les secteurs	3	0,84
Assurance et autres.	10	2,80
Total	357	100

Source : Nos données d'enquête.

Tableau n° 114. Matrice de corrélation des variables les plus influentes à l'image fidèle

	caractéristique	secteur d'activ	nbre salarié	rémunér. incitative	tranche chif aff	obligat° d'appl	raison d'appl	tenuellivres compt	nécessitéparticip	presencemanuélprocéd	modèleétatfinancier	method'évaluat°	natureimmobiliarité	method'edappl	impactd'appl	aged'immo corp	participat°elaborat°	informat°gouv	maîtrisenormes	respectetad'appl	obligat°gouvern	passagereferentiel	influenced'appl	preparat°retraitement2014	stécotéeourse	procéd.elabo	pointdevueconsult	participat°réun	contactsociété	Veillecomptable
caractéristique	1,000	-.052	-.138	-.005	-.043	-.003	-.080	-.141	-.016	-.074	-.039	-.026	-.140	-.234	-.077	-.063	-.067	-.003	-.038	-.006	-.036	-.081	-.101	-.007	-.063	-.051	-.083	-.001	-.026	-.135
secteur d'activ	-.052	1,000	-.129	-.057	-.003	-.063	-.006	-.044	-.058	-.006	-.021	-.126	-.006	-.306	-.058	-.047	-.037	-.054	-.038	-.006	-.036	-.160	-.004	-.007	-.088	-.033	-.024	-.003	-.038	-.108
nbre salarié	-.138	-.129	1,000	-.082	-.103	-.084	-.113	-.173	-.236	-.255	-.149	-.377	-.151	-.164	-.051	-.222	-.325	-.211	-.194	-.248	-.132	-.187	-.198	-.206	-.255	-.363	-.057	-.313	-.160	-.016
rémunér. incitative	-.005	-.057	-.082	1,000	-.123	-.070	-.075	-.133	-.069	-.074	-.176	-.033	-.055	-.186	-.057	-.039	-.049	-.014	-.030	-.026	-.046	-.043	-.149	-.153	-.126	-.081	-.022	-.104	-.058	-.005
tranche chif aff	-.043	-.003	-.103	-.123	1,000	-.119	-.104	-.097	-.049	-.206	-.051	-.173	-.112	-.001	-.034	-.075	-.197	-.278	-.111	-.256	-.033	-.048	-.150	-.091	-.058	-.140	-.016	-.211	-.126	-.019
obligat° d'appl	-.003	-.063	-.084	-.070	-.119	1,000	-.221	-.119	-.085	-.007	-.025	-.078	-.014	-.123	-.126	-.026	-.012	-.072	-.100	-.049	-.021	-.074	-.112	-.039	-.101	-.153	-.043	-.011	-.150	-.008
raison d'appl	-.080	-.006	-.113	-.075	-.104	-.221	1,000	-.136	-.073	-.034	-.103	-.003	-.034	-.048	-.020	-.128	-.045	-.200	-.207	-.022	-.000	-.057	-.022	-.035	-.096	-.085	-.182	-.103	-.037	-.033
tenuellivres compt	-.141	-.044	-.173	-.133	-.097	-.119	-.136	1,000	-.131	-.533	-.130	-.034	-.022	-.095	-.038	-.026	-.241	-.306	-.301	-.471	-.076	-.129	-.144	-.051	-.109	-.268	-.055	-.270	-.099	-.006
Nécessitéparticip	-.016	-.058	-.236	-.069	-.049	-.085	-.073	-.131	1,000	-.097	-.198	-.285	-.017	-.185	-.042	-.016	-.036	-.043	-.047	-.115	-.077	-.177	-.074	-.169	-.237	-.148	-.421	-.194	-.257	-.003
presencemanuélprocéd	-.074	-.006	-.255	-.074	-.206	-.007	-.034	-.533	-.097	1,000	-.142	-.209	-.005	-.137	-.006	-.133	-.344	-.577	-.368	-.430	-.053	-.153	-.182	-.075	-.170	-.330	-.023	-.382	-.211	-.083
modèleétatfinancier	-.039	-.021	-.149	-.176	-.051	-.025	-.103	-.130	-.198	-.142	1,000	-.164	-.085	-.220	-.139	-.089	-.254	-.163	-.129	-.204	-.049	-.037	-.219	-.494	-.456	-.175	-.028	-.160	-.269	-.089
method'évaluat°	-.026	-.126	-.377	-.033	-.173	-.078	-.003	-.034	-.285	-.209	-.164	1,000	-.414	-.153	-.086	-.433	-.276	-.212	-.120	-.194	-.164	-.094	-.171	-.170	-.265	-.247	-.236	-.297	-.176	-.020
natureimmobiliarité	-.140	-.006	-.151	-.055	-.112	-.014	-.034	-.022	-.017	-.005	-.085	-.414	1,000	-.019	-.059	-.395	-.065	-.132	-.095	-.112	-.099	-.148	-.120	-.022	-.155	-.051	-.050	-.140	-.005	-.058
method'edappl	-.234	-.306	-.164	-.186	-.001	-.123	-.048	-.095	-.185	-.137	-.220	-.153	-.019	1,000	-.395	-.085	-.102	-.069	-.061	-.095	-.003	-.106	-.358	-.026	-.152	-.039	-.294	-.108	-.181	-.017
impactd'appl	-.077	-.058	-.051	-.057	-.034	-.126	-.020	-.038	-.042	-.006	-.139	-.086	-.059	-.395	1,000	-.199	-.073	-.035	-.104	-.020	-.023	-.043	-.267	-.030	-.097	-.109	-.041	-.074	-.097	-.055
aged'immo corp	-.063	-.047	-.222	-.039	-.075	-.026	-.128	-.026	-.016	-.133	-.089	-.433	-.395	-.085	-.199	1,000	-.220	-.216	-.107	-.183	-.052	-.098	-.229	-.191	-.186	-.239	-.084	-.184	-.118	-.034
participat°elaborat°	-.067	-.037	-.325	-.049	-.197	-.012	-.045	-.241	-.036	-.344	-.254	-.276	-.065	-.102	-.073	-.220	1,000	-.264	-.368	-.379	-.123	-.095	-.218	-.257	-.160	-.448	-.102	-.256	-.238	-.029
informat°gouv	-.003	-.054	-.211	-.014	-.278	-.072	-.200	-.306	-.043	-.577	-.163	-.212	-.132	-.069	-.035	-.216	-.264	1,000	-.390	-.347	-.011	-.056	-.208	-.020	-.107	-.301	-.057	-.397	-.205	-.037
maîtrisenormes	-.062	-.038	-.194	-.030	-.111	-.100	-.207	-.301	-.047	-.368	-.129	-.120	-.095	-.061	-.104	-.107	-.368	-.390	1,000	-.291	-.094	-.075	-.110	-.099	-.148	-.299	-.145	-.251	-.085	-.116
respectetad'appl	-.008	-.006	-.248	-.026	-.256	-.049	-.022	-.471	-.115	-.430	-.204	-.194	-.112	-.095	-.020	-.183	-.379	-.347	-.291	1,000	-.101	-.116	-.211	-.165	-.159	-.374	-.046	-.253	-.153	-.021
obligat°gouvern	-.024	-.036	-.132	-.046	-.033	-.021	-.000	-.076	-.077	-.053	-.049	-.164	-.099	-.003	-.023	-.052	-.123	-.011	-.094	-.101	1,000	-.050	-.065	-.036	-.040	-.072	-.065	-.003	-.052	-.027
passagereferentiel	-.081	-.160	-.187	-.043	-.048	-.074	-.057	-.129	-.177	-.153	-.037	-.094	-.148	-.106	-.043	-.098	-.095	-.056	-.075	-.116	-.050	1,000	-.106	-.040	-.071	-.035	-.026	-.130	-.111	-.024
influenced'appl	-.101	-.004	-.198	-.149	-.150	-.112	-.022	-.144	-.074	-.182	-.219	-.171	-.120	-.358	-.267	-.229	-.218	-.208	-.110	-.211	-.065	-.106	1,000	-.096	-.157	-.147	-.151	-.194	-.206	-.093
preparat°retraitement2014	-.007	-.007	-.206	-.153	-.091	-.039	-.035	-.051	-.169	-.075	-.494	-.170	-.022	-.026	-.030	-.191	-.257	-.020	-.099	-.165	-.036	-.040	-.096	1,000	-.329	-.090	-.022	-.196	-.247	-.004
stécotéeourse	-.063	-.088	-.255	-.126	-.058	-.101	-.096	-.109	-.237	-.170	-.456	-.265	-.155	-.152	-.097	-.186	-.160	-.107	-.148	-.159	-.040	-.071	-.157	-.329	1,000	-.090	-.022	-.237	-.278	-.054
procéd.elabo	-.051	-.033	-.363	-.081	-.140	-.153	-.085	-.268	-.148	-.330	-.175	-.247	-.051	-.039	-.109	-.239	-.448	-.301	-.299	-.374	-.072	-.035	-.147	-.249	-.090	1,000	-.009	-.260	-.182	-.024
pointdevueconsult	-.083	-.024	-.057	-.022	-.016	-.043	-.182	-.055	-.421	-.023	-.028	-.236	-.050	-.294	-.041	-.084	-.102	-.057	-.145	-.046	-.065	-.026	-.151	-.062	-.022	-.009	1,000	-.070	-.163	-.065
participat°réun	-.001	-.003	-.313	-.104	-.211	-.011	-.103	-.270	-.194	-.382	-.160	-.297	-.140	-.108	-.074	-.184	-.256	-.397	-.251	-.253	-.003	-.130	-.194	-.196	-.237	-.260	-.070	1,000	-.275	-.085
contactsociété	-.026	-.038	-.160	-.058	-.126	-.150	-.037	-.099	-.257	-.211	-.269	-.176	-.005	-.181	-.097	-.118	-.238	-.205	-.085	-.153	-.052	-.111	-.206	-.247	-.278	-.182	-.163	-.275	1,000	-.023
Veillecomptable	-.135	-.108	-.016	-.005	-.019	-.008	-.033	-.006	-.003	-.083	-.089	-.020	-.058	-.017	-.055	-.034	-.029	-.037	-.116	-.021	-.027	-.024	-.093	-.004	-.054	-.024	-.065	-.085	-.023	1,000

Source : Nos calculs avec SPSS 17.0

Dans ce tableau, les signes (***), (**) et (*) indiquent une corrélation statistiquement significative aux seuils respectifs de 1%, 5% et 10%, t(tests bilatéraux), (-) indique une corrélation non statistiquement significative.

Tableau n° 115. Liste des sociétés commerciales enquêtées par province

KATANGA		KASAI ORIENTAL		KINSHASA		MANIEMA		NORD KIVU		SUD-KIVU	
1	BOLORÉ LOGISTIQUE	78	HOTEL DRICKSON	116	Sté CAIRE SHOP CENTRAL	165	VANITÉ DE VANITÉ	227	SHALINA PHARMACY	299	ATS SARL
2	GLOBAL NET	79	HOTEL NTALA	117	ORANGE HOTEL	166	MOBILE-PHONE	228	STATION SERVICE IHUSI1	300	MAISON STEEL HOUSE
3	MICROCOM	80	K.H.R.T. RADIO TELE	118	KARAVIA	167	TECHNO-PHONE MALI YA MTU NI	229	MBIZA HOTEL	301	ETS KABENE BICHULIRO
4	SODIMIKA	81	OCÉAN PACIFIQUE	119	SNCC	168	WATU THÉO-BLEU- THOOTH	230	BAJAJ MOTOCYCLES	302	GRACE A LA GLOIRE
5	STL	82	PROCOKI	120	RVA	169	NOUVELLE ALLIANCE	231	SPEEDY AUTOMOBILE SARL	303	Sté OLIVE SARL
6	MCK	83	TOP NTAKALU	121	HASSON&FRÈRE	170	MÉGABYTE	232	SUZUKI HAOJUE	304	GINKI
7	MMG KINSEVERE	84	ETS MECLAMO	122	CHANIMÉTAL	171	WELL-COME	233	KIN SHOP SARL	305	CINAMULA SARL
8	CHEMAF MINING	85	KATY-SHOP PROJET DE SANTE	123	ONATRA	172	LE BAMBOU	234	CAA MARCHONS ENSEMBLE POUR LE PROGRES SARL	306	MAISON MBIZA
9	RWASHI MINING	86	INTEGRE(PROSANI)	124	FIKIN	173	VERRO BEACH	235	SOCONTRA SARL	307	ETS K.B. AKONKWA
10	EUROLIX WENTASHI SARL	87	CENTRE DE SANTE F.D.A.	125	PELOUSTORE ALIMENTATION	174	BABY ONE	236	TWIN'S AIT SARL	308	BOULANGERIE SI BON
11	CONGO STAR	88	HOPITAL DISASHI	126	SIÉCO	175	KAMUTONI	237	JUMBO AIR SARL	309	QUINCAILLERIE HB/AMKA
12	FRIGO MWERA	89	SECODIAM CENTRE D'EVALUATION D'EXPERTISE ET DE CERTIFICATION	127	KIN MART	176	RETROVISEUR KARIBU KWETU EBY	238	BELLE CASE D'AFRIQUE SARL	310	GALERIE DECKY
13	BUSH CAMP	90	HOTEL EQUINOXE	128	EXTRA PLUS	177	LE PALMIER	239	CONGO PROJECT CONSULT SARL	311	ETS BAMI
14	QUINCAILLERIE LEY	91	CONGO FUTUR	129	CHEZ VICTOIR	178	LA CLIENTELE	240	CRBC TRAMINCO SARL ENTREPRISE DE CONSTRUCTION CONGOLAISE	312	ETS MUYEYE BYABOSHI SOCIETE PETROLIERE KARAZA/SPKA
15	QUINCAILLERIE MAT QUINCAILLERIE MEGU STAR	92	VODACOM	130	SHOP RITE	179	ORANGE	241	CEAC SARL	313	ENGEN/DRC
16	BOSS MINING	93	BELTEXCO	131	MAGIC TOUCH	180	VODACOM	242	BEL-JU SARL	314	ETS BISWEKA VANNY
17	RULCO	94	AIRTEL CENTRE HOSPITALIER SALEM	132	HYPER PSARO	181	CYBER HORIZON	243	SOCIETE D'ELECTIFICATION DU NORD-KIVU	315	MAISON AMKA
18	RULCO	95	MIBA SA	133	RVM	182	SHOP CANAL +	244	MURAMBI PHARMA ASSOCIATED SARL	316	BRALIMA/BUKAVU
19	SABOT	96	PETIT BEYARD RADIO TELEVISION DEBOUT KASAI	134	LAC	183	RTNC MANIEMA2	245	OKITO'S INTERNATIONAL COMPANY SARL	317	ETS TSHIKOMA
20	TRANS KAT	97	REGIDESO/KIN	135	COHYDRO	184	GESSICA	246	ARC-EN-CIEL SARL	318	HOTEL MONT KAHUZI
21	MALABAR	98	CENTRE DE SANTE IDA	136	TEXAS CONGO	185	KINDU N°1	247	TECHNIQUE DE CONSTRUCTION SARL	319	EST SOZANG
22	C.C.E SARL	99	ETS KCC	137		186	DJANGO GUEST	248	MUTUELLE DE SOLIDARITE POUR LA	320	ETS SILIMU
23	C.C.E SARL	100		138		187		249		321	
24	AFRICELL CONGO	101		139		188		250		322	
25	AIRTEL/RDC	102		140		189		251		323	

					PEINTURE		HOUSE		PROMOTION DE L'EPARGNE		
26	ORANGE/RDC	103	CLASS A	141	USINE AMIDA	190	SERVICE AIR	252	KK SECURITY CONGO SARL	324	MON GRENIER
27	VODACOM CONGO	104	MPASU MUTOMBO	142	AFRICELL	191	ITAB	253	FREEDOM SERVICES SARL	325	MBAYO
28	TIGO/RDC	105	GHADEER	143	AIRTEL/RDC	192	CAA	254	CLANTEC-GENERAL SARL	326	WMC
29	MANOHA INVESTMENT	106	BODYGUARD SPRL	144	VODACOM	193	LA GRACE	255	DREAM WORLD	327	PLAVUMA
30	FERME BINJI	107	RADIO MONT CARMEL&TV	145	AFRIDEX	194	UDEMA	256	KM LOGISTICS SARL	328	AMUR MUGOTE
31	TRADE SERVICE	108	CONGO STORE	146	CMDC	195	REDEMA	257	GLOBAL TRUCKS LOGISTICS	329	CAVICHI
32	COMEXAS AFRICA	109	ETS TSHIKO SHOP	147	CFU	196	RTNC/MANIEMA	258	GOMA EXPRESS SARL	330	FIESTA
33	PHAR KIN	110	ETS ALI KAM	148	TIGO/RDC CAMBUI	197	MOTEL 117	259	CONGO DEVELOPMENT	331	SOCES PANORAMA HOTEL
34	GETRACO	111	RADIO KATANDA	149	HANMA LMT	198	JOLI REVE	260	NI WAKATI BUSINESS	332	ETS DECKY
35	MA MAISON	112	SNCC	150	CANAL + DRC DOVER	199	BETHEL	261	BELLE VUE GROUP	333	MANAF
36	K.T.B. GROUPE	113	REGIDESO/KASAI	151	COSTICO LMTD	200	UZIMA	262	EVELINE TRADING SOCIETY	334	NARD HOTEL
37	CFAO MOTORS	114	LA GRACE DE DIEU GLOIRE CENTER	152	OCC	201	FASI YETU	263	CONGO SECURITY SOLUTIONS	335	ETS BUGUGU
38	PRODUITMPEX	115	UNIVERSEL	153	INPP	202	MOON PHARMA	264	ENGINEERING CONSTRUCTION CONSULT	336	BRAF
39	RUBACO SARL			154	INSTITUT DES MUSEES NAT. CONGO	203	EMING PHARMA	265	LA NOBLESSE	337	G4S SARL
40	SOLUTION FOR ARICA			155	YUNBUN	204	ADRIK	266	SATGURU INTERNATIONAL	338	PREMIUM SARL
41	TRUST			156	COSMETIQUE PELOUSTOR	205	LA JOIE	267	MALU AVIATION	339	CIVICON SARL
42	BE FORWARD SHEAR			157	LMTD DISTRIBUTEUR	206	MAPENDO	268	SWITF GLOBAL LOGISTICS	340	SIMBA LOGISTICS SARL
43	EXPLOITATION			158	CANAL + ORYX	207	MALAIKA	269	FREIGHT REACH SERVICES	341	GROUPE RUBUYE SARL
44	G.P.M.			159	ENERGIES	208	LA REFERENCE	270	MANGO AIRLINES	342	SAKIMA/BUKAVU
45	LA BOHEME			160	VLISCO	209	WASSAKA-PHAR	271	TTT MINING	343	TWANGIZA MINIG SA
46	GLORIA TRADING			161	CANADIAN PUR	210	LE PELICAN	272	CONGO MINING AND COMMODITIES	344	SKYBORNE CLINICS
47	TOTAL			162	SOSIDER	211	SHANAH BOUTIQUE	273	MPC	345	SOCIETE DATCO
48	ENGEN/DRC			163	BELTEXCO	212	MIVAKE RESIDENCE	274	WALIKALE MINING	346	SOCIETE KOTECHA
49	CONGO BRICK			164	RTGA	213	EMILE	275	BRASIMBA	347	RTVGL
50	SAFRICAS				CONGO FUTUR	214	CAMP LEMBE	276	PREMIDIS SARL	348	BOULANGERIE ALPHA
51	GROUPE FOREST					215	HOTEL MANIEMA	277	SHAYNA SARL	349	MAISON AKONKWA LULEMA

52	KATANGA MOUSSE				216	HOTEL LUSA	278	HOTEL IHUSI	350	ZUKI SARL
53	GING CONGO				217	NAMOYAMINING	279	SAFRICAS	351	DIPHIL SARL
54	HOTEL KARAVIA				218	SA	280	TIGO	352	HOTEL MONT KAHUZI
55	KATCO				219	MAGANA NEEMA NI NEEMA TU RIEN NE SERT DE	281	AIRTEL	353	REGIDESO
56	MUZURI SANA				220	COURIR	282	MBINZA FORM	354	CAA
57	HABARI KANI				221	KINDU SHOP	283	BOULANGERIE CHRISHNA	355	RVA
58	RABIH HOTEL				222	SANGARA	284	ORANGE	356	HOTEL EMIRATE
59	HOTEL DU CENTRE				223	BANA KIN	285	AFRICOM	357	HOTEL TCHIKOMA
60	FUCHS INTERNATIONAL				224	AMI DE LA	286	ETS KOTECH-TEL		
61	PANACO SERVICE				225	BOUCHE	287	ALPHA LOGISTICS		
62	PROTON SERVICE					MUNDA	288	KOTECHA		
63	HOTEL SALEM					RADIO ZOE	289	SOTRAKI		
64	HOTEL LUBUMBASHI						290	RUSINA HOEL		
65	MICROCOM						291	HOTEL GRANDS LACS		
66	G.H.M.						292	KIVU MOTOR		
67	FAST NET						293	GOSHOP		
68	CONGO EQUIPEMENT						294	TABACO		
69	PERFECT AUTO ENGERING						295	ANA-GROUP		
70	JAMBO MART						296	ALIMENTATION LA MERVEILLE		
71	GO CONGO						297	PALOS		
72	AFRICA MILLING						298	BBOX		
73	QUIN MAT									
74	KATANGA CLAY MANUFACTURE(KCM)									
75	GRAREK									
76	TSHIMPA GRACE A L'OST									
77	TKM SARL									

Source : Nos données d'enquête.

TABLE DES MATIERES

AVERTISSEMENT	I
ÉPIGRAPHE	II
DÉDICACE	III
REMERCIEMENTS	IV
SIGLES ET ABRÉVIATIONS	V
RÉSUMÉ	IX
SUMMARY	X
SOMMAIRE	XI
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
1. Mise en contexte.....	1
2. Problématique.....	8
3. Hypothèses de recherche.....	13
4. Organisation de la thèse.....	14
 CHAPITRE PREMIER : REVUE THÉORIQUE SUR LES DISPOSITIFS DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA	 15
1.1. Introduction partielle.....	15
1.2. Approches théoriques mobilisées.....	15
1.2.1. La théorie politico-contractuelle et les applications comptables	16
1.2.1.1. Genèse de la théorie politico-contractuelle	16
1.2.2. La théorie des conventions pour des choix comptables	22
1.2.2.1. Le conventionnalisme et le rejet de la théorie économique classique	24
1.2.3. La théorie néo-institutionnelle sociologique et les applications comptables	26
1.2.3.1. Apparition de la théorie néo-institutionnelle sociologique son envol en gestion	27
1.2.3.2. De l'institutionnalisme au néo-institutionnalisme	28
1.2.3.3. L'approche néo-institutionnelle sociologique	28
1.2.3.4. La théorie néo-institutionnelle sociologique et les recherches en SYSCOHADA	30
1.2.4. Positionnement du SYSCOHADA aux modèles comptables dominants	31
1.2.4.1. Les destinataires visés par le normalisateur: une comptabilité générale privilégiant l'information macroéconomique régionale	31
1.2.4.2. La posture épistémologique sous-jacente à la modélisation de la réalité comptable	33
1.2.4.3. Les formats et les contenus des états financiers : préférence pour le format en compte (tableaux en horizontal) et forte orientation vers la comptabilité financière	34
1.2.5. La prise en compte des 4^{ème} et 7^{ème} Directives de la Commission européenne	38
1.2.5.1. Structure de l'AUDCIF et correspondance avec les deux Directives européennes	40
1.3. Aperçu sur l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires et définitions de principaux concepts.....	40
1.3.1. L'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires	40
1.3.1.1. Le Traité OHADA de Port-Louis	40
1.3.1.2. Les États-parties de l'OHADA	41
1.3.1.3. Les institutions de l'OHADA	41
1.3.2. Définitions des concepts clés	42
1.3.2.1. L'application	42
1.3.2.2. L'Acte uniforme	43
1.3.2.3. Le Système comptable	45
1.3.2.4. Le Référentiel comptable de l'OHADA	47
1.3.3. L'objectif de l'image fidèle dans le SYSCOHADA	52
1.3.3.1. Les quatre principes fondamentaux pour donner une image fidèle de l'entité	55
1.3.3.2. La référence à l'IASB : implication de la qualité de pertinence et de fiabilité	58
1.3.3.3. Les deux principes comptables généraux de l'image fidèle	66
1.4. Les principales leçons tirées de la revue théorique.....	70
1.4.1. Le respect de la mise en application du SYSCOHADA en RD Congo	70
1.4.2. Le respect du cadre de pertinence partagée	72
1.4.2.1. L'objectif d'information des utilisateurs internes	72
1.4.2.2. L'objectif d'informations des utilisateurs externes à la société commerciale	75
1.4.3. Les exigences de la pertinence de l'information comptable	78
1.4.3.1. La valeur prédictive de l'information comptable	78
1.4.3.2. La valeur rétrospective ou de confirmation de l'information comptable	78
1.4.3.3. La diffusion des états financiers en temps utile	79
1.4.4. L'exigence de la fiabilité de l'information contenue dans les états financiers	80
1.4.4.1. Les critères de fiabilité de l'information comptable	80
1.4.4.2. Les contraintes de la fiabilité de l'information comptable	84

1.4.5. Les qualités secondaires de l'image fidèle	86
1.4.5.1. La comparabilité de l'information comptable dans le temps	86
1.4.5.2. La comparabilité de l'information comptable dans l'espace	87
1.5. Conclusion partielle.....	88

CHAPITRE DEUXIÈME : VÉRIFICATIONS EMPIRIQUES DE L'IMAGE FIDÈLE DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

2.1. Introduction partielle	89
2.2. Brève présentation du milieu de recherche	89
2.3. De l'épistémologie aux vérifications empiriques et méthodologiques	90
2.3.1. L'épistémologie de la recherche	90
2.3.1.1. Le paradigme épistémologique	92
2.3.2. Vérifications empiriques de l'image fidèle dans les Sociétés commerciales de la RD Congo	94
2.3.2.1. Les objectifs de la recherche empirique	94
2.3.2.2. Les raisons de l'utilisation de la recherche empirique dans notre thèse	95
2.3.2.3. Les avantages des vérifications empiriques dans notre thèse	95
2.3.2.4. Le cycle empirique	96
2.3.3. De l'empirisme à l'approche méthodologique de la recherche	96
2.3.3.2. Des méthodes qualitatives pour comprendre l'image fidèle dans les sociétés commerciales de la RD Congo	109
2.4. La démarche statistique pour traiter les données de recherche	118
2.4.1. L'association des méthodes d'échelles nominale, d'intervalles et de Likert	118
2.4.1.1. L'échelle nominale	118
2.4.1.2. L'échelle à intervalles	119
2.4.1.3. L'échelle de Likert	119
2.4.2. De la saturation à la validation des données qualitatives de l'entretien	119
2.4.2.1. De la saturation	120
2.4.2.2. De la validation	120
2.5. Conclusion partielle.....	120

CHAPITRE TROISIÈME : PROCESSUS DE MISE EN ŒUVRE DES NORMES DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

3.1. Introduction partielle	122
3.2. Les normes préconisées pour la mise en œuvre du SYSCOHADA et leurs limites.....	122
3.2.1. Le processus d'harmonisation des notions usuelles en droit de l'OHADA	122
3.2.1.1. Les démarches pratiques du basculement du PCGC en SYSCOHADA	125
3.2.1.2. Des états financiers conçus pour donner l'image fidèle de l'entité	141
3.2.2. Les limites de l'application du SYSCOHADA en RDC : l'image infidèle du patrimoine, du résultat et de la situation financière des états financiers	159
3.3. Les principaux faits marquant la non application effective du SYSCOHADA par les sociétés commerciales de la RD Congo et leurs causes	161
3.3.2. Les avis et considérations des dirigeants et professionnels du chiffre enquêtés	165
3.3.2.1. Réponses à la série des questions sur la Fiche signalétique de la Société enquêtée	165
3.3.2.2. Réponses aux questions d'Opinions sur l'avènement du SYSCOHADA au regard de l'organisation comptable et des méthodes d'amortissement	167
3.3.2.3. Réponses à la série des questions du troisième thème : Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du référentiel comptable OHADA	169
3.3.2.4. Réponses aux questions sur l'avis sur le passage du PCGC aux SYSCOHADA	171
3.3.2.5. Réponses concernant l'Action et l'influence de la profession comptable sur les pratiques comptables	172
3.3.2.6. Réponses concernant l'Avis sur la disponibilité de moyens de contact pour des entretiens ultérieurs	174
3.4. Analyse et discussions sur les principales causes explicatives des faits	179
3.4.1. Analyse sur les états financiers et les réponses au questionnaire d'enquête	179
3.4.1.1. La baisse des Chiffres d'affaires, Bénéfices et Impôts et taxes de 2013 à 2016.	179
3.4.1.2. Les aspects structurels et organisationnels de la société commerciale enquêtée	181
3.4.1.3. L'Opinion des enquêtés sur l'avènement du SYSCOHADA au regard de l'organisation comptable et de méthodes d'amort.	183
3.4.1.4. L'Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du SYSCOHADA	184
3.4.1.5. L'Avis sur le passage du PCGC aux normes du SYSCOHADA	185
3.4.1.6. L'Action et influence de la profession comptable sur les pratiques comptables	186
3.4.1.7. L'Avis sur la disponibilité de moyens de contact pour des entretiens ultérieurs	188
3.4.2. Discussion sur les principales causes explicatives des faits et confrontations des réponses aux hypothèses et aux théories de recherche	188
3.5. Conclusion partielle.....	190

CHAPITRE QUATRIÈME : PISTES DES SOLUTIONS LÉGALES ET MANAGÉRIALES POUR LA MISE EN ŒUVRE EFFECTIVE DU SYSTÈME COMPTABLE OHADA DANS LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES DE LA RÉPUBLIQUE DÉMOCRATIQUE DU CONGO

4.1. Introduction partielle	191
4.2. Durcissement des mesures d'application du SYSCOHADA et responsabilité des dirigeants sociaux et des professionnels du chiffre.....	191
4.2.1. Stratégies de suivi et de contrôle du niveau d'application du SYSCOHADA	194
4.2.1.1. Préparation de la vérification de la comptabilité	196
4.2.1.2. Travaux préliminaires	199
4.2.1.3. Établir les états comparatifs des bilans	200
4.2.1.4. Rassembler les renseignements et les recoupements sur l'entreprise	200
4.2.2. Exécution de la vérification du niveau d'application du SYSCOHADA	201
4.2.2.1. La première intervention sur place	201
4.2.2.1. Examen des postes du Bilan	206
4.2.2.2. Examen du Compte de résultat	222
4.3. Conséquences de la vérification de la comptabilité des sociétés.....	236
4.3.1. L'appréciation de la valeur probante de la comptabilité	236
4.3.1.1. La comptabilité vérifiée est régulière	237
4.3.1.2. La comptabilité vérifiée est rejetée	237
4.3.2. La reconstitution des bases imposables, des statistiques nationales et régionales via la Centrale des bilans	238
4.3.2.1. La méthode du contrôle quantitatif et matière	239
4.3.2.2. La méthode du taux de bénéfice brut	240
4.4. Responsabilisation du Conseil d'administration par les actionnaires/associés sur les dirigeants sociaux, les professionnels du chiffre et les commissaires aux comptes.....	241
4.4.1. La responsabilité du Conseil d'administration vis-à-vis de l'image fidèle	246
4.4.1.1. Les respect des conventions réglementées pour donner l'image fidèle de la société	247
4.4.1.2. Les opérations soumises aux conventions réglementées par l'AUSCGIE	248
4.4.1.3. Les conséquences du non-respect de la procédure de conventions réglementées	248
4.4.2. La responsabilité du Vérificateur externe (Commissaire aux comptes) dans la certification des états financiers	249
4.4.2.1. Le contrôle ou audit interne	250
4.4.2.2. Le contrôle ou audit externe	252
4.4.3. Le respect du Code d'éthique pour donner l'image fidèle de la société	255
4.4.3.1. La fragilité de l'impartialité et de l'objectivité de l'image reflétée	255
4.4.3.2. L'éthique pour atténuer les impacts de la rationalité procédurale (TPC), de la créativité comptable (TC) et du mimétisme subjectif de l'environnement (TNIs)	256
4.4.3.3. L'image fidèle en tant qu'une conception de l'éthique mieux appropriée à la pratique comptable	257
4.5. Conclusion partielle	260
 CONCLUSION GÉNÉRALE	 261
1. Vérification et discussion des résultats.....	262
1.1. Retour sur l'objet de la recherche	263
1.2. Retours théoriques	266
2. Contributions de la recherche	271
3. Limites et voies de prolongement de la recherche	271
3.1. Limites de la recherche	271
3.2. Prolongement de la thèse ou voies de recherche à venir	273

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n° 1. Taxinomie de conventions comptables	26
Tableau n° 2. Structure du compte 601 et mise en évidence de la perspective régionale	32
Tableau n° 3. Structure du compte « 44 État et Collectivités publiques »	38
Tableau n° 4. Tableaux de passage de la comptabilité générale à la comptabilité fiscale	38
Tableau n° 5. Correspondance entre le droit comptable OHADA et les Directives européennes	40
Tableau n° 6. Comparaison pour le choix de la forme juridique	49
Tableau n° 7. Des avantages – inconvénients	50
Tableau n° 8. Traitement de l'information comptable	51
Tableau n° 9. Représentation de la réalité de l'entreprise	51
Tableau n° 10. Extraits des Joints Stock Companies Acts (true and correct view)	53
Tableau n° 11. Les principes relatifs à la restitution de l'image fidèle	57
Tableau n° 12. Les méthodes utilisées	97
Tableau n° 13. Modalités et situations-réponses possibles et leurs filiations théoriques	101
Tableau n° 14. Les méthodes d'enquête	104
Tableau n° 15. La pré-enquête	105
Tableau n° 16. La validité des données de l'enquête	107
Tableau n° 17. Le nettoyage des données	108
Tableau n° 18. Les entretiens effectués par téléphone	113
Tableau n° 19. La fiche de synthèse d'entretien	116
Tableau n° 20. Synthèse des choix effectués au cours de la recherche	121
Tableau n° 21. Comparaison de marge brute PCGC et SYSCOHADA	130
Tableau n° 22. Bilan fonctionnel du SYSCOHADA condensé	147
Tableau n° 23. Retraitement et reclassement des éléments de l'actif	149
Tableau n° 24. Retraitement et reclassement des éléments du passif	149
Tableau n° 25. Bilan financier condensé	149
Tableau n° 26. Analyse des postes de l'actif du Bilan comptable vers le Bilan financier	150
Tableau n° 27. Analyse des postes de passif du Bilan comptable vers le Bilan financier	151
Tableau n° 28 de la formule de calcul de la CAFG à partir de l'EBE du compte de résultat	155
Tableau n° 29. Variations (Emplois) et (Ressource)	155
Tableau n° 30 Éléments de flux provenant des activités d'investissement	156
Tableau n° 31. Éléments de flux provenant des activités de financement	156
Tableau n° 32 : Périmètre de consolidation d'un groupe d'entreprise en SYSCOHADA	158
Tableau n° 33. Evolution des recettes fiscales de 173 sociétés, de 2013 à 2016 en FC.	162
Tableau n° 34. Recettes fiscales réalisées par la DGI/RD Congo en FC, de 2013 à 2016	163
Tableau n° 35. Compilation synthétique des réponses aux questions du premier thème relatif à la Fiche signalétique de la société et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC	166
Tableau n° 36. Compilation synthétique des réponses aux questions du deuxième thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs 1 la TC	168
Tableau n° 37. Compilation synthétique des réponses aux questions du troisième thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs & la TC	170
Tableau n° 38. Compilation synthétique des réponses aux 14 questions du 4ème thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC	171
Tableau n° 39. Compilation des réponses aux questions du cinquième thème et leur affiliation à la TPC, la TNIs et la TC	173
Tableau n° 40. Disponibilité de contact téléphonique et/ou électronique	174
Tableau n° 41. Récapitulatif des résultats d'enquête au regard de leurs filiations théoriques	176
Tableau n° 42. Affectation du Revenu net avant impôt de 100 en situation de la RD Congo	180
Tableau n° 43. Taux appliqués à certains éléments d'actif immobilisé	213
Tableau n° 44. Nature et durée de vie des immobilisations amortissables	229
Tableau n° 45. Les États-parties de l'espace OHADA	302
Tableau n° 46. Fiche signalétique de la société	309
Tableau n° 47. Opinion des enquêtés sur l'avènement du SYSCOHADA vis-à-vis de l'organism ^e comptable et de méthodes d'amrt.	311
Tableau n° 48. Avis sur la maîtrise et le niveau d'appropriation du référentiel comptable OHADA	313
Tableau n° 49. Avis sur le passage du PCGC aux normes du SYSCOHADA	314
Tableau n° 50. Action et influence de la profession comptable sur les pratiques comptables	317
Tableau n° 51. Prise de contact avec les enquêtés	320
Tableau n° 52. Poste occupé par le répondant	320
Tableau n° 53. Niveau d'études	320
Tableau n° 54. Expérience professionnelle	321
Tableau n° 55. Type de formation	321
Tableau n° 56. Caractéristiques de l'organisation comptable	322
Tableau n° 57. Forme juridique de la société	322
Tableau n° 58. Secteur d'activité	323
Tableau n° 59. Effectifs des salariés	323
Tableau n° 60. Rémunération incitative	324
Tableau n° 61. Tranche de Chiffre d'affaires	324
Tableau n° 62. Obligation d'appliquer le SYSCOHADA	324
Tableau n° 63. Raisons de mise en application du SYSCOHADA par la société	325
Tableau n° 64. Tenue des livres comptables rendus obligatoires par le droit comptable de l'OHADA	325
Tableau n° 65. Nécessité de paramétrage des journaux et livres auxiliaires dans l'ordinateur	325
Tableau n° 66. Présence de manuel de procédures et organisation comptable	326
Tableau n° 67. Tenir compte des exigences du plan des comptes à quatre chiffres	326
Tableau n° 68. Modèle des états financiers utilisés	326
Tableau n° 69. Méthodes d'amortissement pour les immobilisations	327
Tableau n° 70. Nature des immobilisations	327
Tableau n° 71. Méthodes d'amortissement appliquées pour les immobilisations incorporelles	328
Tableau n° 72. Impacts sur les capitaux propres	328

Tableau n° 73. Âge des immobilisations	329
Tableau n° 74. Le coût historique est une méthode risquée compte tenue de l'instabilité de la monnaie congolaise	329
Tableau n° 75. Participation à l'élaboration des états financiers	330
Tableau n° 76. Les dirigeants sont informés par le gouvernement de l'avènement du SYSCOHADA	330
Tableau n° 77. Maîtrise des normes et principes du SYSCOHADA par les agents chargés de finances et comptabilité	331
Tableau n° 78. Recours à certains procédés comptables permettant de minimiser les retraitements rétrospectifs	331
Tableau n° 79. Recours à certains procédés comptables permettant de minimiser l'impact sur les états financiers	332
Tableau n° 80. Recours à certains procédés comptables conseillés par le ou les consultants	332
Tableau n° 81. Recours à certaines normes comptables conformes aux pratiques du secteur d'activité	332
Tableau n° 82. Recours à certaines normes comptables permettant de maintenir les pratiques antérieures	333
Tableau n° 83. Respect des étapes de mise en vigueur du SYSCOHADA	333
Tableau n° 84. Obligation du Gouvernement de tenir la comptabilité de l'exercice 2013 en PGCC et en SYSCOHADA pour obtenir un bilan d'ouverture pour l'exercice comptable 2014 en OHADA	333
Tableau n° 85. Le passage au référentiel comptable OHADA	334
Tableau n° 86. Influence du changement de référentiel sur les pratiques comptables	334
Tableau n° 87. Respect de la préparation et du retraitement comptables pour le processus et dates de basculement du PCGC au SYSCOHADA pour les comptes personnels en 2014	335
Tableau n° 88. Respect de la préparation et du retraitement comptables pour le processus et dates de basculement du PCGC au SYSCOHADA pour les comptes consolidés et combinés en 2015.	335
Tableau n° 89. Qualité des comptes et états financiers présentés selon le SYSCOHADA	336
Tableau n° 90. Problèmes pratiques lors du passage du PCGC au SYSCOHADA	336
Tableau n° 91. Existence de quelques-uns des problèmes rencontrés en rapport avec les aspects comptables et de gestion	337
Tableau n° 92. Autres aspects comptables difficiles à appliquer	337
Tableau n° 93. La cause de cette problématique	338
Tableau n° 94. Moyens pour contourner les problèmes susceptibles de compromettre la qualité de régularité et de fiabilité des états financiers	338
Tableau n° 95. Société cotée sur une ou plusieurs bourses étrangères et/ou sur les marchés des capitaux africains	339
Tableau n° 96. Les marchés ou bourses sur lesquels opère la société	339
Tableau n° 97. Procédure pour élaborer les états financiers de l'exercice 2014 en SYSCOHADA	340
Tableau n° 98. Procédure pour élaborer les états financiers consolidés ou combinés de l'exercice 2015 en SYSCOHADA	340
Tableau n° 99. Existence de différence remarquable entre le résultat net de l'exercice 2014 par rapport à ce qu'il serait si l'on maintenait le PCGC	341
Tableau n° 100. Différence entre les deux systèmes comptables (SYSCOHADA et PCGC)	341
Tableau n° 101. Appréciation ou point de vue par rapport au nouveau référentiel du SYSCOHADA	341
Tableau n° 102. L'application des normes et principes du SYSCOHADA a-t-il amélioré l'information financière contenue dans les états financiers	342
Tableau n° 103. Existence des propositions et/ou recommandations pour renforcer les mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA	342
Tableau n° 104. Quelques propositions pour renforcer les stratégies et mesures d'encadrement de l'application du SYSCOHADA	343
Tableau n° 105. Poids des consultants dans l'élaboration des états financiers	343
Tableau n° 106. Participation aux réunions d'association pour échange d'expériences et renforcement des capacités	344
Tableau n° 107. Fréquence de participation à des réunions	344
Tableau n° 108. Participation à des réunions d'institutions comptables	344
Tableau n° 109. Contacts avec d'autres sociétés commerciales du secteur pour définir les modalités d'interprétation et d'application du SYSCOHADA	345
Tableau n° 110. Veille comptable	345
Tableau n° 111. Variables mises en jeu pour analyser les éléments des réponses de l'étude	345
Tableau n° 112. Classement et nombre de sociétés commerciales selon leurs natures juridiques	346
Tableau n° 113. Répartition sectorielle des sociétés commerciales enquêtées	346
Tableau n° 114. Matrice de corrélation des variables les plus influentes à l'image fidèle	347
Tableau n° 115. Liste des sociétés commerciales enquêtées par province	348

LISTE DES FIGURES

Figure n° 1. Canevas succinct de la thèse	14
Figure n° 2. Choix d'application des normes et principes comptables et coûts	17
Figure n° 3. Les branches du néo-institutionnalisme	29
Figure n° 4. Regroupement des informations comptables pour l'objectif de l'image fidèle	51
Figure n° 5. Périmètre communicationnel des protagonistes à l'échange	57
Figure n° 6. Conséquence de la démarche rhétorique des locuteurs vis-à-vis des partenaires de l'entreprise	58
Figure n° 7. Interaction des règles fondamentales pour l'objectif de l'image fidèle	69
Figure n° 8. Émergence et détermination d'une sensibilité épistémologique	92
Figure n° 9. Le cycle empirique	96
Figure n° 10. Chronologie de la mise en place du questionnaire et d'autres processus entrepris pour la recherche	100
Figure n° 11. L'analyse des données d'enquête	107
Figure n° 12. L'entonnoir de l'entretien	114
Figure n° 13. Retraitement du bilan comptable et compte de résultat du SYSCOHADA	142
Figure n° 14. Chiffres d'affaires, Bénéfices et Impôts sur les bénéfices, déclarés entre 2013 et 2016 en FC.	163
Figure n° 15. Graphique des Recettes fiscales réalisées par la DGI en FC, de 2013 à 2016.	164
Figure n° 16. Fréquences de réponses du 1 ^{er} thème par rapport aux théories empruntées	166
Figure n° 17. Fréquences de réponses du 2 ^{ème} thème par rapport aux théories empruntées	169
Figure n° 18. Fréquences de réponses du 3 ^{ème} thème par rapport aux théories empruntées	170
Figure n° 19. Fréquences de réponses du 4 ^{ème} thème par rapport aux théories empruntées	172
Figure n° 20. Fréquences de réponses du 5 ^{ème} thème par rapport aux théories empruntées	173
Figure n° 21. Fréquences de réponses du 6 ^{ème} thème par rapport aux théories empruntées	175
Figure n° 22. Représentation graphique des données récapitulées	177
Figure n° 23. Processus de vérification de la comptabilité pour apprécier l'image donnée par les états financiers en SYSCOHADA et ses conséquences	195
Figure n° 24. La démarche classique d'audit des états financiers	254