

LES NON-DITS SCABREUX DES REFORMES DU SYSTEME COMPTABLE NORMAL DE L'OHADA DE 2017

THE SCABROUS UNSPOKEN REFORMS OF THE OHADA NORMAL ACCOUNTING SYSTEM OF 2017

MVOGO Jean

Enseignant-Chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université de Dschang- Cameroun

Laboratoire de Recherche en Management (LAREMA)

oyiemvogo@yahoo.fr

Date de soumission : 28/08/2021

Date d'acceptation : 04/10/2021

Pour citer cet article :

MVOGO. J. (2021) « Les non-dits scabreux des reformes du système comptable normal de l'OHADA de 2017 », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 2 : Numéro 10 » pp : 27- 38.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Les états financiers sont des documents de synthèse qui fournissent des informations importantes à l'entreprise pour la prise des décisions de gestion et aux organismes habilités à utiliser ces informations pour d'autres analyses au niveau national et international. Ils sont constitués du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et des notes annexes pour le système normal de l'OHADA. Or, les dispositions de ces états financiers ne laissent pas déconcerter. Ainsi, nonobstant leur amélioration au cours des précédentes réformes, certaines limites se sont retrouvées encore dans ces états financiers, à l'opposé aux perspectives. Cet article analyse les conséquences que la suppression des charges immobilisées entraînerait chez les parties prenantes de l'entité. Il présente aussi le problème de référence qui concerne le compte 318, « marchandises hors activités ordinaires ». Il fustige enfin l'instabilité du troisième état financier de l'OHADA. Les suggestions suivantes sont donc effectuées : la réinstauration des charges immobilisées dans le bilan, le rattachement du compte 318, « marchandises hors activités ordinaires » à la référence BA et l'adoption des bases de stabilisation du troisième état financier du système normal de l'OHADA.

Mots clés : états financiers ; charges immobilisées ; suppression ; référence ; instabilité.

Abstract

Financial statements are position papers that provide important information to the company in making management decisions and to organizations that are able to use this information for further analysis at the national and international levels. They consist of the balance sheet, income statement, cash flow statement and notes to the normal system of OHADA. However, the provisions of these financial statements are not disconcerting. Thus, notwithstanding their improvement during previous reforms, some limitations were still found in these financial statements, as opposed to the outlook. This article analyses the consequences that the abolition of establishment fees would have on the entity's stakeholders. It also presents the reference problem concerning account 318, "goods outside ordinary activities". Finally, he castigates the instability of OHADA's third financial statement. The following suggestions are therefore made: the reinstatement of fixed expenses in the balance sheet, the linking of account 318, goods outside ordinary activities" to reference BA and the adoption of the bases for stabilization of the third financial statement of the normal system of OHADA.

Keywords : financial statements ; fixed costs ; deletion ; reference ; instability.

Introduction

Le système comptable de l'OHADA réformé en 2017 a suscité de grandes attentes. Mais, l'épanchement de celui-ci conduit à des observations mitigées et à un certain scepticisme de son contenu, en dépit de nombreux apports substantiels. Depuis la fin de l'année 2018, les entités du système normal et du système minimal de trésorerie présentent des états financiers (Mvogo, 2020). Or, certains déconvenues et manquements déconcertants sont observés dans ces documents de synthèse. Il s'agit notamment dans le système comptable normal, de la suppression des frais d'établissement à l'actif immobilisé du bilan. En effet, les frais d'établissement (le principal élément des charges immobilisées qui ont été supprimées totalement du bilan actuel du système comptable de l'OHADA) existaient dans le bilan de l'OHADA (2001) avant la réforme de 2017. Ce compte permettait aux charges des entreprises en créations d'être transformées en immobilisations, afin d'être étalées sur plusieurs exercices par le principe d'amortissement. Car, ces dépenses peuvent s'avérer très importantes au point d'obérer les résultats du premier exercice avec des conséquences sur les exercices futurs. L'Etat peut également être lésé dans cette situation parce qu'il bénéficierait difficilement des impôts au cours de cette période où les résultats ne seront pas meilleurs à cause de l'affectation des charges de création à un seul exercice. L'on note aussi une référence irrégulière du compte 318, « Marchandises hors activités ordinaires » qui peut fausser l'analyse des états financiers pour la prise des décisions de gestion. Par ailleurs, il est observé l'instabilité du troisième état financier du système comptable normal qui dilue sa valeur. Quelles peuvent être les conséquences de la suppression des charges immobilisées de l'actif immobilisé du bilan ? comment peut-on rendre homogène la référence du compte 318, « Marchandises, hors activités ordinaires » ? le changement permanent du troisième état financier du système normal est-il inéluctable ? toutes ces questions demandent à être répondues dans cet article qui se veut une analyse théorique du système comptable normal de l'OHADA. L'article fonde ainsi son analyse sur le postulat suivant : les irrégularités constatées dans les états financiers du système comptable normal de l'OHADA doivent être dulcifiées.

L'objectif de cet article est donc d'abord, d'expliquer les effets de la suppression des charges immobilisées de l'actif immobilisé, ensuite, de proposer un recadrage de la référence du compte 318, « Marchandises hors activités ordinaires » et enfin de donner des perspectives

nécessaires pour cristalliser le troisième état financier du système comptable normal de l'OHADA.

Alors que l'importance des manquements dans les états financiers du système comptable normal de l'OHADA peut susciter beaucoup de réflexions pour une analyse comptable et financière davantage riche, il n'existe pas encore assez d'études portant sur les suggestions du cadre comptable réformé en 2017 de l'OHADA. Dans le domaine des états financiers, l'étude de Mvogo (2021) montre que les états financiers du système comptable de l'OHADA renferment encore un certain nombre de limites. Il peut être alors captivant d'effectuer beaucoup d'analyses sur ces états financiers.

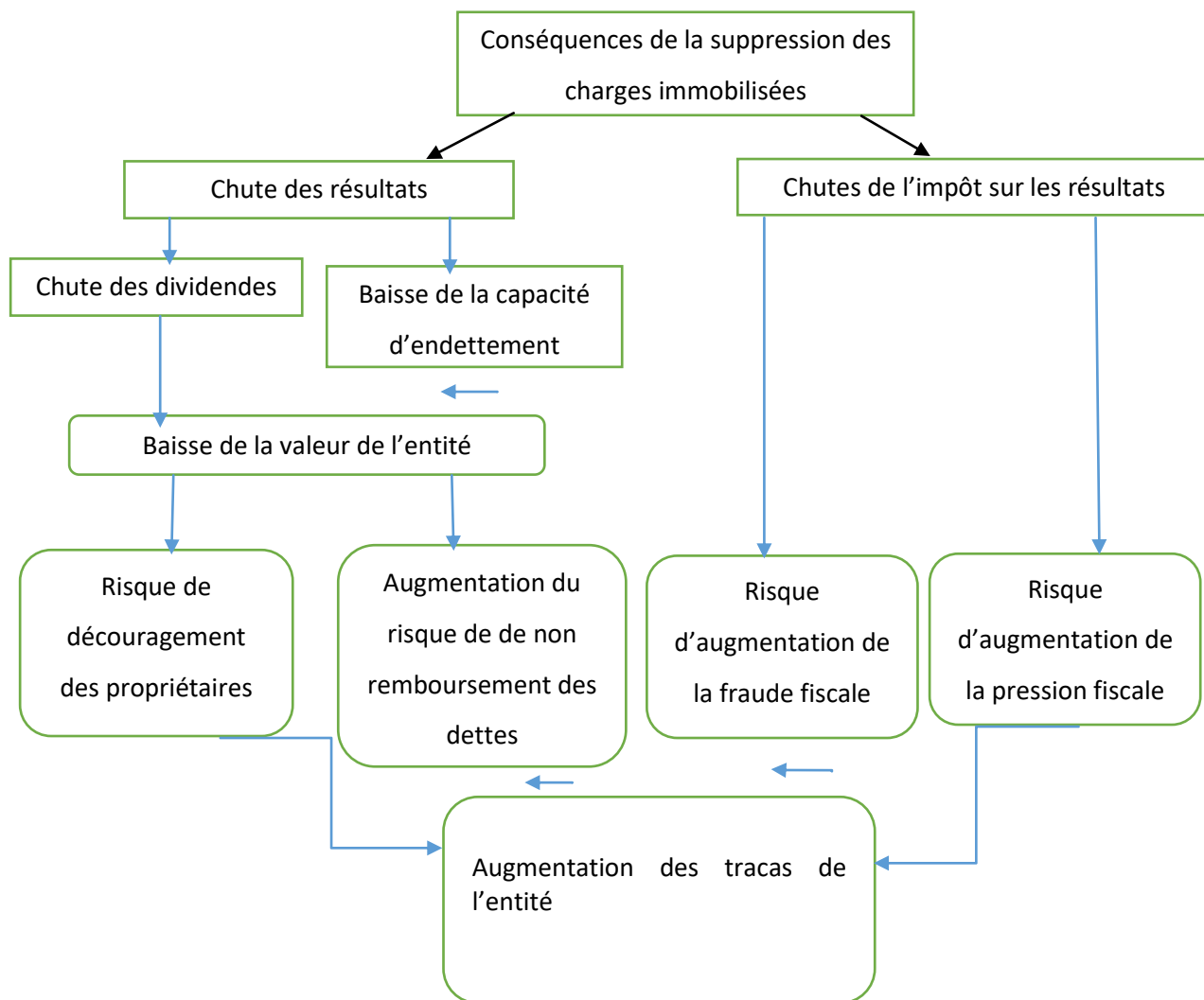
Dans cette contribution, nous proposons l'analyse sur deux sections. Dans un premier temps, nous présenterons les conséquences de l'absence des charges immobilisées dans le bilan. Nous convoquerons dans un second temps, un constat controversable sur certains états financiers du système comptable normal de l'OHADA.

1. Les conséquences de l'absence des charges immobilisées dans le bilan

Les charges sont des dépenses ou des usages en principe utilisé(e)s et consommé(e)s au cours d'une période comptable donnée à court terme (Djongoué, 2015) ; en revanche, les immobilisations sont des emplois ou des dépenses qui servent à l'activité de l'entité de manière durable en la procurant des avantages économiques qui ne sont pas consommées normalement pendant un exercice comptable (Colasse, 2009). Pour Nga Nga (2019), les charges immobilisées sont des dépenses à caractère générique ayant une répercussion sur plusieurs résultats de l'entité. Elles possèdent des potentialités de générer des économies ou des gains sur les exercices comptables postérieurs. Les charges immobilisées ou charges assimilées sont donc des immobilisations selon la quasi-totalité des bilans des plans comptables dans le monde. Il s'agit des frais d'établissement, des charges à répartir sur plusieurs exercices et des primes de remboursement des obligations (OHADA, 2001). Or, les dispositions actuelles de l'OHADA (2017) après la réforme ont fait disparaître les charges immobilisées. Ainsi, malgré les différents apports de la réforme de l'OHADA de 2017, peu de places ont été accordées à l'incidence de la suppression des charges immobilisées sur les entités en situation de création ou qui engagent des charges assez élevées n'ayant pas un caractère d'exploitation au cours d'un exercice. Par ailleurs, avec la suppression des charges immobilisées, si les entités à caractère commercial peinent à réaliser des résultats

bénéficiaires, l'Etat qui abrite cette entité va manquer l'opportunité de recueillir les impôts conséquents sur ces résultats. La situation que peut engendrer la suppression des charges immobilisées dans le plan comptable du système normal de l'OHADA (2017), est abrégée dans le schéma 1.

Figure N°1 : Modèle d'avalanche des risques liés à la suppression des charges immobilisées du système comptable normal de l'OHADA.



Source : l'auteur.

1.1. Les résultats de l'entité : une victime de la suppression des charges immobilisées

L'utilisation du nouveau bilan du système normal de l'OHADA après la réforme, semble devoir donner une certaine satisfaction aux entités qui le présentent. Toutefois, les parties prenantes de la comptabilité espéraient que cette nouvelle forme du bilan s'étende en tant qu'une « déferlante » et emporte les entités en situation de création ou les entités qui engagent les dépenses structurantes de leurs activités au cours d'un exercice, dont beaucoup ne s'adapteraient pas facilement à la suppression des charges immobilisées. Dans des entités où l'utilisation des charges immobilisées était bien connue dans la pratique comptable et où il suffisait d'actualiser ce comptes principal, l'avantage de la non suppression de ce compte dans les immobilisations paraissait certain : soit en termes de création de nouveaux et de suppression d'anciens sous comptes, soit en termes de logement de ce compte principal en tant que sous compte dans le compte « immobilisations incorporelles » en menant évidemment des ajustements de son contenu. Ainsi, dans les entités en création ou de celles qui font des investissements d'expansion, l'absence ou la chute des bénéfices à court et à moyen terme, que ce soient des petites et moyennes entités ou des grandes organisations à but lucratif, n'en est donc que plus évidente.

Après la création d'une nouvelle entité ou l'engagement dans une entité existante des charges structurantes, le constat demeure sans appel pour des entités à but lucratif dont les résultats connaissent des baisses drastiques à cause de l'enregistrement de toutes ces dépenses générales dans les comptes de charges d'un seul exercice. Bien-sûr, si les résultats des exercices comptables futures ne sont pas affectés directement par ces charges de création ou structurantes, indirectement, ils ne permettent pas d'envisager une affectation qui peut rassurer les parties prenantes de l'entité. Mais, ce supplément de charges énormes au cours d'un même exercice comptable ne peut pas être constamment judicieux, compte tenu de la diminution ou l'absence des dividendes à distribuer, et du fait que, éventuellement la capacité d'endettement de l'entreprise peut être affectée à cause du résultat négatif que ces charges énormes peuvent entraîner, et l'entité n'attend donc aucune assurance de ces investisseurs à court ou moyen terme selon l'ampleur de la diminution de ce résultat.

D'autres justifications des attentes lamentables de la suppression des charges immobilisées peuvent être exprimées, notamment la diminution de la valeur de l'entité, l'écœurement des propriétaires et l'augmentation du risque de non remboursement des dettes. En matière

d'évaluation d'entreprise par exemple, les résultats, lorsqu'ils sont médiocres ou mauvais, ils affectent la valeur de la firme parce qu'ils sont une composante résiduelle des capitaux propres à cause de la qualification de certaines dépenses lourdes de charges et non comme des investissements (immobilisations). Or, le financement de ces charges est rétribué par les titres de propriété (droits des propriétaires) ou des créances stables. De même, la suppression des charges immobilisées devrait être réprouvée en raison de la répulsion que cela entraînerait aux propriétaires des entités à activité commerciale. Car, les pertes ou les faibles résultats que les dépenses de création ou de croissance qui ne sont plus qualifiées de charges immobilisées entraînent, ont une répercussion sur les dividendes à recevoir par les propriétaires à moyen terme. Les propriétaires conséquents ne peuvent plus prétendre aux dividendes convenables et espérés du fait du principe du non échelonnement des charges de création ou de croissance dans le temps. Pour des causes analogues, le remboursement des dettes des entités à but lucratif peut être péniblement assuré. Car l'absence ou la médiocrité des résultats comptables du fait de la non immobilisation de certaines charges augmente le risque de non remboursement. Ces conséquences sont s'y sérieuses qu'elles s'attaquent même aux revenus espérés des Etats.

1.2. L'impôt sur le résultat éclopé par l'annulation des charges immobilisées

Si la suppression des charges immobilisées convient aux initiateurs de ce projet, cela n'a pas pour autant arrangé l'Etat en ce qui concerne la collecte des impôts à cause de l'absence ou de la médiocrité des résultats que cela entraîne à court et à moyen terme, au contraire. Car la présence des charges immobilisées dans le bilan n'est pas seulement dans l'intérêt des propriétaires ou de l'entité elle-même comme cela a été explicité supra, mais par-dessus tout de procurer des avantages économiques à toutes les parties prenantes de l'organisation dont l'Etat en fait partie par le principe de leur étalement dans le temps. Certainement, les propriétaires et l'entité peuvent prétendre être des principaux bénéficiaires de la présence des charges immobilisées dans le bilan parmi les immobilisations, grâce à une grande partie du bénéfice qui peut leur revenir de droit et qui peut être soit affectée comme dividende à verser, soit réinvestie sous forme d'autofinancement avec distribution gratuite de titres de capital aux propriétaires. Mais il échoit que, lorsqu'une entité commerciale dégage un bénéfice, une partie de celui-ci doit être reversée à l'Etat sous la forme d'impôt sur les résultats, d'autant plus que cet Etat est copropriétaire implicite de toute entité commerciale dans un territoire donné.

Par ailleurs, la non présence des charges immobilisée dans le bilan parmi les immobilisations entraînant de facto les résultats médiocres ou négatifs, peut provoquer la fraude fiscale. En effet, lorsqu'il y a un épiphénomène qui peut justifier une baisse des impôts, les contribuables ont tendance à exacerber la cause de cette baisse en leur faveur. Ces contribuables peuvent donc créer des charges fictives difficilement détectables du fait de l'importance des dépenses de créations ou de croissances de l'entité pour obérer indûment l'impôt sur le résultat avec des poches de dépenses falsifiées. Le corolaire voudrait que, lorsque ces dépenses élevées de création ou de croissance d'une entité sont étalées dans le temps, le risque de fraude, même s'il est élevé dans un contexte donné, soit diversifié entre plusieurs exercices au lieu de le faire supporter par une seule période comptable annuelle. Dès lors, la collecte de l'impôt sur les résultats se trouve donc confinée à l'arrière-plan des retombées de la floraison du tissu économique issu de ce nouvel investissement.

Tous ces risques évoqués du fait de la suppression des charges immobilisées, peuvent concourir à l'accentuation des obstacles de l'entité. D'autres désagréments présents dans les états financiers actuels de l'OHADA peuvent être observés dans la section suivante.

2. Un constat controversable sur certains états financiers du système normal de l'OHADA

Alors que les états financiers de l'OHADA du système normal et du système minimal de trésorerie sont présentés déjà chaque année depuis l'année civile 2018, un certain nombre de remarques sont effectuées pour relever les limites qui émaillent encore leur contenu. A cet effet, cette section convoque donc des limites liées aussi bien à la référence du compte 318, « Marchandises hors activités ordinaires » au bilan, que celles qui caractérisent l'instabilité du troisième état financier du système normal.

2.1. Un compte mal référencé dans le bilan : le compte 318, « marchandises hors activités ordinaires »

Dans le bilan du système comptable normal de l'OHADA, il y a deux parties génériques qui sont l'actif et le passif. L'actif qui représente l'ensemble des emplois d'une entité, regroupe sur le plan synthétique trois principales rubriques (chacune disposant également des sous rubriques et des comptes appropriés) qui sont : l'actif immobilisé, l'actif circulant et la trésorerie-actif (Feudjo, 2010). Chaque rubrique synthétisée ainsi que les fragments de son contenu ont des références dans le bilan et le tableau de correspondance associé. En prenant pour exemples de quelques références, il y a les immobilisations incorporelles qui ont la

référence « AD », les immobilisations corporelles « AI », les immobilisation financières « AQ », l'actif circulant HAO « BA », les Stocks et encours « BB », les titres de placement « BQ » ... Les numéros de comptes correspondants à chaque référence spécifique sont fournis minutieusement dans le tableau de correspondance du bilan présent à la page 1049 de l'OHADA (2017).

Cependant, l'actif circulant HAO dont la référence au bilan et son tableau de correspondance est « BA », concerne uniquement le compte « 485 et 488 » dont les intitulés des comptes sont respectivement « créances sur cessions d'immobilisations » et « autres créances hors activités ordinaires ». Or, le compte 318, « marchandises hors activités ordinaires » devrait se retrouver dans la sous rubrique « BA », « actif circulant HAO ». Ce qui conduirait donc logiquement à éliminer le compte 318, « Marchandises hors activités ordinaires » de la référence « BB » qui correspond aux « stocks et encours » de l'activité ordinaire et dont les comptes sont : 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38. A cet effet, la mention « sauf 318 » au niveau de la sous rubrique « BB » devrait donc être faite dans le tableau de correspondance parce que ce compte (318, « Marchandises hors activités ordinaires ») disposerait sa place dans la sous rubrique « BA » qui renvoie à l'actif circulant HAO.

Le risque endémique qui plane si cette situation reste sans changement, est la prise des décisions de gestion sur la base d'un bilan moins réaliste. En effet, lorsqu'au cours d'un exercice, les emplois quelconques sont affectés ou enregistrés dans le compte 318, « Marchandises hors activités ordinaires », l'analyse post comptable qui aide à prendre des décisions de gestion de l'entité, serait faite sur la base erronée des rubriques du bilan. Car, les différentes analyses extra comptables qui visent la prise des décisions de gestion, séparent souvent la partie du bilan hors activité ordinaire de la partie ordinaire pour faire des simulations et des prévisions autant que faire ce peu objectives.

2.2. L'instabilité du troisième état financier du système normal

Tous les états financiers doivent préserver les acquis de leurs formes et de leur fond (Souleymane, 2010). L'idée voulue d'un état financier, est celle de sa stabilité dans le temps. Dans ces dispositions, il est plus aisé d'acquiescer les réformes qui peuvent se produire. En revanche, un état financier qui connaît des changements constamment à la moindre réforme sur le plan du fond et de la forme malgré les essais justificatifs de ces mutations, est voué aux critiques sarcastiques de son efficacité dans la prise des décisions de gestion voir même de sa vocation parmi les états financiers présents dans un système comptable.

Depuis le cadre comptable de l'OCAM jusqu'au système comptable de l'OHADA avec les réformes subséquentes, le bilan et le compte de résultat sont les deux premiers états financiers stables du fait de la conservation de leurs noms et de leurs principales rubriques, tels que l'actif et le passif pour le bilan, les charges et les produits pour le compte de résultat. A l'inverse, le troisième état financier présente une évolution atypique, susceptible de décroître l'intérêt qui est porté à ce document de synthèse en gestion. En effet, l'on observe les changements de fonds et de forme de cet état financier à chaque opportunité de réforme. Sur le plan de la forme, d'abord à l'ère de l'OCAM, il s'agissait du tableau de financement (TAF) ; ensuite à la période de l'OHADA 1, cet état financier a été remplacé par le tableau financier des ressources et des emplois (TAFIRE) ; enfin depuis l'arrivée de l'OHADA 2 (la version actuelle de l'OHADA), le tableau des flux de trésorerie (TAFLUT) à substituer le tableau financier des ressources et des emplois. Sur le plan du fond, le tableau de financement consiste à calculer la variation du fonds de roulement par le haut et par le bas de deux bilans successifs (Ngongang, et Kadouamai, 2008) ; le tableau financier des ressources et des emplois détermine d'abord dans la première partie les quatre soldes suivants : la capacité d'autofinancement globale, l'autofinancement, la variation du besoin de financement d'exploitation et l'excédent de trésorerie d'exploitation ensuite, il indique dans un tableau, les emplois à financer, les ressources de financement et la variation de trésorerie ; la tableau des flux de trésorerie présente les mouvements de trésorerie provenant des activités opérationnelles, des activités d'investissement et de financement afin d'exprimer la variation de la trésorerie.

A la lecture des composantes de chacun de ces trois documents (TAF, TAFIRE, TAFLUT), il apparaît de prime à bord que leurs contenus sont quasiment différents. Or, au fond, les trois renvoient à une même réalité. Qu'il s'agisse du TAF ou du TAFIRE ou encore du TAFLUT, l'un ou l'autre a pour finalité de décrire l'utilisation des ressources dont a disposé une entité au cours d'un exercice pour financer ses besoins afin de justifier sa trésorerie finale. En effet, le cadre comptable de l'OHADA aurait gagné en stabilité de ce troisième état financier en gardant le même nom dès lors que la finalité de la forme actualisée garantit le même objectif qu'avait la forme ancienne. Car, on a observé cette stabilité de forme avec le compte de résultat qui a effectivement changé dans le fond sans pour autant changer de nom. Cependant, si c'est plutôt un nouvel objectif qui aurait été projeté dans le nouvel état financier qui est le

TAFLUT, le souhait aurait été qu'il vienne plutôt en ajout de ceux qui existent déjà au lieu qu'il vienne plutôt substituer l'ancien état financier.

Conclusion

Dans cet article, il a été question non seulement de révéler les contrecoups provoqués par l'élimination des charges immobilisées parmi les immobilisations du bilan dans la réforme de l'OHADA de 2017, mais aussi d'exposer la référenciation périlleuse du compte 318, « Marchandises hors activités ordinaires » dans le bilan et l'instabilité du troisième état financier du système comptable normal de l'OHADA.

Il a donc été montré que la suppression des charges immobilisées peut affecter considérablement les dividendes à verser aux propriétaires et l'autofinancement de l'entité ainsi que les impôts sur les résultats à verser à l'Etat sur le court et le moyen terme. Par ailleurs, il a été également exprimé que le compte 318, « Marchandises hors activités ordinaires », doit cesser d'être un compte de la sous rubrique « BB », « Stocks et créances », pour devenir un compte de la sous rubrique « BA » qui représente effectivement tout l'« Actif circulant HAO ». De même, l'article prouve que le troisième état financier du système comptable normal ne devrait pas être substitué à chaque fois qu'il y a réforme du cadre comptable de l'OHADA. Il serait convenable soit de garder le nom de cet état financier en faisant des ajustements de fond lorsque cela est nécessaire, soit d'ajouter un autre état financier qui accompagnerait le précédent sans le substituer dans le rôle recherché en gestion. Toutefois, cet article ne prétend pas, sur le plan théorique, avoir tout aperçu comme veulerie dans les états financiers du système normal de l'OHADA actuel. Il peut aussi être envisagé une étude empirique qui permettrait de connaître les difficultés pratiques que rencontreraient les responsables du montage des états financiers du système normal dans les entités.

BIBLIOGRAPHIE

- Colasse, B. (2009). Le SYSCOA-OHADA à l'heure des IFRS. *Revue Française de Comptabilité*, 25 (2), 25-29.
- Djongoué, G. (2015), *Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes*. Thèse de Doctorat non publiée, Université de Bordeaux.
- Feudjo, J.R. (2010). Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? *Revue des Sciences de Gestion*, 5(2), 149-158.
- Mvogo, J. (2020). Difficultés de production des états financiers des très petites entreprises au Cameroun. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(4), 1 - 20.

Mvogo, J. (2021). « Mutations polémiques du système minimal de trésorerie dans la réforme de l'OHADA de 2017 ». Revue Internationale du Chercheur, 2(2), 1152 – 1169.

Mvogo, J. (2021). « La comptabilité de l'OHADA face au choix des spécificités des activités économiques », Revue Internationale des Sciences de Gestion, 4(3), 617-631.

Nga Nga, F. (2019), Réformes comptables et transparence des entreprises au Cameroun. Thèse de doctorat/Ph.D non publiée, Comptabilité-Audit, 230 pages, 23 Juillet, Université de Dschang.

Ngongang, D. et Kadouamai, S. (2008). Mutation comptable OCAM/OHADA et facteurs déterminants du changement dans les entreprises camerounaises, Euro Mediterranean Economics and Finance Review, 3(1), 190-207.

OHADA, (2000). Acte Uniforme Portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des entreprises et système comptable OHADA (SYSCOHADA). Journal Officiel OHADA, numéro 10, édition du 20 novembre 2000, Yaoundé, 752 p.

OHADA, (2017). Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et système comptable OHADA (SYSCOHADA). Journal Officiel OHADA. numéro spécial, édition du 15 février, Yaoundé, 1246 p.

Souleymane, K. (2010), La pertinence de l'information comptable produite par les états financiers dans les entreprises camerounaises : une comparaison du plan OCAM et du Système comptable OHADA. Thèse de Doctorat non publiée, 428 P.