

**NDUKUMA ADJAYI KODJO**

Docteur en sciences juridiques de l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

Professeurs des Universités

Vice-doyen en charge de l'Enseignement à la Faculté de droit de l'UPN

« Professeur de Droit comptable »

Facultés Droit et Économie

Université Catholique du Congo

« Professeur de droit du commerce électronique »

au Master Droit et Contentieux Ohada

« Professeur de droit des affaires »

au Département des Affaires – FASÉ

Université Protestante au Congo

[kndukuma@hotmail.fr](mailto:kndukuma@hotmail.fr)

## **Éléments de Droit comptable OHADA**

*À Isra N. Ngahowaly  
pour ton aïeule partie sans avoir vu  
s'accomplir son rêve*

*À Alex N. Moleï  
pour le bonheur d'un jour  
et le départ de toujours*

**Année académique 2019-2020**

# Sommaire

<b>Notice</b>	<b>3</b>
<b>Introduction</b>	<b>4</b>
<b>Chapitre 1<sup>er</sup> : Panorama du système comptable Ohada</b>	<b>7</b>
<b>Section 1. Historicité et champs d'application du droit comptable</b>	<b>7</b>
§1. Historique du droit de la comptabilité	7
A. Historicité primaire de la technique comptable et de son droit	7
B. Tournants historiques de la systématisation comptable	8
§2. Champ d'application du droit comptable	10
A. Domaine de la comptabilité comme objet du droit	10
B. Composantes du système comptable OHADA	11
<b>Section 2. Régime et institutions du Système comptable OHADA</b>	<b>13</b>
§1. Références juridiques relatives à l'organisation comptable	13
A. Structure logique de l'acte uniforme (AUDCIF)	13
B. Dispositions structurantes de l'organisation comptable uniforme OHADA	14
§2. Institutions de contrôle/appui et philosophie du Système comptable OHADA	18
A. Entités d'accompagnement du droit comptable à la lisière de l'Ohada	18
B. Principes comptables AUDCIF inhérents à la nouvelle philosophie OHADA	19
<b>Chapitre 2 : Typologies des comptes et Droits voisins de la comptabilité</b>	<b>21</b>
<b>Section 1. Comptes personnels, combinés et consolidés</b>	<b>21</b>
§1. Comptes personnels	21
A. Principes généraux de structuration	22
B. Aperçu principal et catégoriel (de tenue) des comptes	26
§2. Comptes combinés et comptes consolidés	32
A. Comptes combinés	33
B. Comptes consolidés	41
<b>Section 2. Information financière et protection du SYSCOHADA</b>	<b>44</b>
§1. Contenu et consistance de l'information financière	44
A. Usages économiques de l'information financière	45
B. Usages boursiers et stratégiques de l'information financière	48
§2. Protection pénale et autres de l'information financière	50
A. Audit, Inspection et droit pénal de la comptabilité	50
B. Intelligence économique et droit comptable	52
<b>Conclusion</b>	<b>53</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>55</b>
<b>Appendice</b>	<b>57</b>
<b>Tableau : Cadre comptable SYSCOHADA</b>	<b>62</b>
<b>Remerciements au Prof KUMBU, à H. MALULU et à B. LOLEKA</b>	<b>[...]</b>
<b>Table des matières</b>	<b>64</b>

# Notice

---

## Le droit a toujours une philosophie...

J'ai retenu de mes années d'université que le droit ne régit pas les relations métaphysiques, ni les rapports de cœur. La religion répond aux besoins du cœur ; la science à ceux de l'esprit. La religion sans preuve et la science sans espoir sont debout, l'une en face de l'autre, et se défient sans pouvoir se vaincre. Certains savants ont fini par penser que la foi est le courage de l'esprit qui s'élançait, en avant, sûr de trouver la vérité. Les principes gouvernent là où autrefois la révélation était le moteur des causes orthodoxes qui donnaient quelquefois vie à des effets hétérodoxes. Le droit fut un moment sous la coupe des ordalies, de l'inquisition et des épreuves superstitieuses. En droit moderne, la vérité est une construction de la pensée. Elle porte des épithètes, comme cette justice aveugle qui cherche la manifestation de la vérité judiciaire. Les choses jugées sont ainsi tenues pour vraies, à la lumière de la loi, sans forcément se servir de la torche de Diogène. Les mêmes savants se font de la vérité, sans épithète, une idée tout extérieure et matérielle : l'on s'en rapprochait à mesure qu'on accumule un plus grand nombre de faits. Iconoclasme, syncrétisme, éclectisme buttent, sans vaincre, contre le cartésianisme triomphant.

Il est né une sorte de foi républicaine véhiculée à travers des institutions sociales polymorphes : des principes, des représentations des valeurs et leurs codifications dans les textes de loi. Désormais, il faut étayer pour éclairer un domaine de connaissances. Il faut analyser, démontrer les faits, pour prescrire la norme, ses corrélations objectives et ses incidences opératives, avec la rigueur de la méthode, sans transparaître de sentiment, ni de tristesse du doute, ni de ses élans de foi. À la place, il est resté l'intime conviction du juge, qui n'a plus de seigneurie que la loi. Dans les sciences modernes, l'idée claire conduit la raison en défiant le *magister dixit* et le présupposé ecclésial. *Nullius in verba*, ne croire personne sur parole. Mais, science sans conscience n'est que ruine de l'âme. Heureusement, l'Université [Catholique] au Congo est un lieu d'éclosion des deux aspects, dans la formation technique du juriste et de ses ressorts moraux selon l'idéal chrétien. L'existentialisme de Gabriel Marcel aura servi à démontrer que l'aspiration humaine à un mieux-être, auquel la loi, les prophètes participent, n'a d'appréhension explicite qu'après l'avoir atteint.

## Le droit a toujours une finalité...

L'idée m'est venue, puis n'est plus repartie, peut-être parce qu'elle a toujours été là quelque part, certainement aussi parce qu'elle m'accompagne toujours, d'explorer de nouvelles approches des sciences juridiques : réunir, dans une chaîne de valeur, les éléments comparés du droit des affaires et du droit public économique, et les placer dans un continuum logique à l'ère OHADA et du Numérique. Ce manuel est destiné aux étudiants. Ceux de 1<sup>re</sup> Licence/FASE/Affaires de l'UPC, ont été les premières muses de cet extrait d'enseignement pédagogiquement orienté autour des théories juridiques et de la pratique des affaires. L'objectif immédiat était d'outiller ces financiers, gestionnaires, agents de marketing et informaticiens en cours de formation, mais il est dépassé...

Kinshasa, 22 juin 2018.\*

**Dr Kodjo Ndukuma Adjayi**

*Docteur en sciences juridiques avec les félicitations du jury  
de l'école doctorale de droit comparé de l'Université Paris Panthéon Sorbonne*

# Introduction

---

L'OHADA est le sigle de l'« Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) ». L'idée d'harmoniser les droits africains est apparue dans les années soixante, au lendemain des premières indépendances. Cette idée n'a pu se réaliser pour diverses raisons. Ainsi, chaque État africain s'est doté de sa propre législation. Cet état de chose a entraîné des difficultés certaines dans les relations entre les États notamment dans le domaine des affaires. Par ailleurs, la disparité des réglementations d'un pays à l'autre, a été longtemps perçue comme facteur bloquant et même quelque fois comme source d'insécurité pour les échanges entre opérateurs économiques africains entre eux-mêmes et avec les étrangers.<sup>1</sup>

C'est dans ce contexte qu'est née l'idée d'uniformisation et de modernisation des législations des pays africains depuis 1991. Le 17 octobre 1993, 14 Chefs d'États africains ont signé à Port-Louis (Ile Maurice) le Traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique. Le Traité actuel est révisé depuis le 17 octobre 2008 à Québec (Canada). Ce Traité, qui a institué l'OHADA, est entré en vigueur le 18 septembre 1995. À ce jour, dix-sept (17) pays ont signé et/ou ratifié le Traité : Bénin, Burkina Faso, Centrafrique, Cameroun, Comores, Congo, Côte d'Ivoire, Gabon, Guinée, Guinée Bissau, Guinée Équatoriale, Mali, Niger, Sénégal, Tchad, Togo et RDC depuis le 17 février 2012. L'OHADA reste ouverte à tout autre état africain qui voudrait en devenir membre. La RD Congo adhère en 2012 à l'OHADA par le dépôt – le **13 juillet non pas** à Yaoundé, siège **du Secrétariat permanent** de l'organisation, **mais à Dakar** suivant l'article 57 du Traité OHADA – des instruments de ratification du Traité Ohada. La loi 10/20 du 11 février 20**10** a autorisé cette l'adhésion.<sup>2</sup>

Ce Traité, comme il est précisé en son article 1<sup>er</sup>, a pour objet « l'harmonisation du droit des affaires dans États-Parties par l'élaboration et l'adoption des règles communes simples, modernes et adaptées à la situation de leurs économies, par la mise en œuvre des procédures judiciaires appropriées et par l'encouragement au recours à l'arbitrage pour le règlement des différends contractuels ». Il définit les domaines du droit des affaires concernés par l'harmonisation des systèmes uniformes des droits des affaires pour une intégration juridique dans la « réalisation progressive de l'intégration économique ».<sup>3</sup> La Commission nationale de l'OHADA, créée le 23 mars 2010 sert, sous l'autorité du ministre de la Justice, à des études et au suivi des questions relatives à la coopération et à l'intégration en matière de droit des affaires dans le cadre de l'OHADA.<sup>4</sup>

Présentant les caractères d'un droit communautaire, le Droit OHADA est formé du « Droit de Traité » et du « Droit dérivé » des actes uniformes, dit « Droit uniforme ». Il couvre un

<sup>1</sup> COMMISSION NATIONALE OHADA, *Manuel de Droit et Comptabilité OHADA*, Ministère de la justice et droits humains, Kinshasa, 2005, pp. 1-192.

<sup>2</sup> Loi 10/002 autorisant l'adhésion de la République démocratique du Congo au traité du 17 octobre 1993 relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, JO RDC, 3 mars 2010, col. 4.

<sup>3</sup> Préambule, *Traité du 17 octobre 1993 relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique*, JO OHADA, n°4, 01/11/97, p. 1 & s.

<sup>4</sup> Article 2, Décret 010/13 portant création, organisation et fonctionnement de la commission nationale de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, JO RDC, 1<sup>er</sup> avril 2010, n°7, col. 5.

ensemble des règles relatives au droit des sociétés et au statut de commerçant, au recouvrement de créances, aux suretés et aux voies d'exécution, au régime de redressement des entreprises et de la liquidation judiciaire, au droit de l'arbitrage, au droit du travail, au droit comptable, au droit de la vente et de transport, et toute autre matière que le Conseil des ministres des pays membres déciderait d'y inclure.<sup>5</sup>

À la base, la tenue de la comptabilité est une obligation du droit commercial pour ceux qui font profession d'actes de commerce. « Le droit comptable de l'OHADA [paraît] donc [comme] une branche du droit privé des affaires qui régit les comptables et la comptabilité ». Il n'en demeure pas moins que plusieurs éléments du droit public s'y retrouvent. Tel en est « des dispositions régissant l'Ordre des experts comptables et des comptables, agréés au niveau des États ». <sup>6</sup>

La question peut demeurer quant à l'intitulé du cours qui se partagerait sans se déchirer entre « Droit comptable » et « Droit de la comptabilité ». La structuration des branches des droits se fait sur le critère de la nature des rapports régis ; dans ce cas le droit est suivi d'une simple épithète comme avec : droit civil, droit commercial, droit administratif, ... Le critère de la fonction des règles accole au droit son déterminant comme avec : droit du travail, droit de la consommation, droit de la concurrence, droit des affaires.<sup>7</sup> Pour notre part, le périmètre du droit comptable se referme sur l'acteur de comptabilité y et sur l'activité donnant lieu à des opérations comptables.

*Premièrement*, le droit des affaires est le dépassement du centre de gravité initial du droit relatif au commerçant et aux actes de commerce.<sup>8</sup> Il recouvre une plus grande multitude d'acteurs dans la catégorie plus générique de « Professionnel ».<sup>9</sup> En plus du commerçant et des intermédiaires de commerce, les artisans, les libéraux ou les agriculteurs enregistrent également leurs opérations transposant dans leur comptabilité des valeurs économiques et monétaires. Les acteurs de la comptabilité ne sont pas seulement les « producteurs » mais ce sont également les « contrôleurs » de la comptabilité.<sup>10</sup> Cette dernière catégorie enrichit la sphère des acteurs : organisations professionnelles de comptables (experts ou commissaires). Ce sont des professionnels de la comptabilité, dont la profession est réglementée et l'inobservance de leurs règles d'art sanctionnée du point de vue de la qualité ou de la tenue des comptes.<sup>11</sup>

*Deuxièmement*, la « comptabilité est une science qui a pour but l'enregistrement en unités monétaires des mouvements de valeurs économiques en vue de faciliter la conduite des affaires financières, industrielles et commerciales ». <sup>12</sup> Cette seule définition aurait l'avantage de la facilité, si le terme « comptabilité » n'avait pas plusieurs sens :

<sup>5</sup> Article 2, *Traité*, préc.

<sup>6</sup> J. ISSA-SAYEGH, P.-G. POUGOUE et F. M. SAWADOGO (sous la coord.), *OHADA, Traité et actes uniformes commentés et annotés*, Juriscope, Futursocpe (France), 2008, p. 589.

<sup>7</sup> PH. MALAURIE et P. MORVAN (2016), *Introduction au droit*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, p. 79.

<sup>8</sup> F.-X LUCAS, *Le droit des affaires*, 1<sup>re</sup> éd., PUF, coll. « Que sais-je ? », Paris, 2005, pp. 9 et s.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> J. ISSA-SAYEGH, P.-G. POUGOUE et F. M. SAWADOGO (sous la coord.), *op.cit.*, p. 589.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> *Ibid.*

- *Comptabilité à (ou en) partie double*, celle pour l'enregistrement systématique d'une opération commerciale par le débit d'un ou plusieurs comptes recevant les flux et le crédit d'un ou plusieurs comptes d'où émane le flux ;
- *Comptabilité générale*, celle qui enregistre tous les mouvements de valeurs impliqués dans l'activité de l'entreprise ;
- *Comptabilité analytique*, permettant aux entreprises d'évaluer leur prix de revient sans intervention de la comptabilité ;
- *Comptabilité matière*, celle portant sur les matières premières, les produits semi-finis et les produits fabriqués ;
- *Comptabilité*, au titre de service chargé des comptes.<sup>13</sup>

Lorsqu'une personne ou un groupe de personnes créent une entreprise, elles le font dans la perspective de réaliser des bénéfices et de partager les pertes.<sup>14</sup> Pour y parvenir et en conséquence de leurs statuts commerçants, elles doivent mettre sur pied une comptabilité qui doit être tenue régulièrement. Ladite comptabilité permet de fournir les éléments nécessaires à éclairer les propriétaires et les partenaires avec lesquels l'entreprise est en relation d'affaires. Ces informations proviennent des tableaux de synthèses tels que le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des ressources et des emplois et l'état annexé.

Les essentiels sont à rechercher dans le système comptable OHADA. Le panorama du droit comptable doit permettre d'en saisir les aspects essentiels (**Chapitre 1**). Les informations comptables sont contenues aussi bien dans les comptes personnels des entreprises que dans les comptes consolidés et combinés, tout en plaçant le droit comptable dans la transversalité du Droit uniforme OHADA (**Chapitre 2**).

<sup>13</sup> *Dictionnaire Larousse illustré 2004*, Paris, 2003, p. 243.

<sup>14</sup> Article 448, Code civil congolais, Livre 3.

# Chapitre 1<sup>er</sup> :

## Panorama du système comptable OHADA

---

Le droit comptable est un corps des règles applicables à la comptabilité et aux agents y soumis ou y intervenants. Il est empreint d'historicité et d'un champ de finalité défini (**Section 1**).

En encadrant la « technique de la mesure [arithmétique] de l'activité d'un agent économique », le droit comptable trace un régime pour le système des comptes, de leurs modes d'organisation, des sortes supports, de leurs valeurs et modalités de tenue, sous peine de sanctions pénales (**Section 2**).

### SECTION 1. Historicité et champs d'application du droit comptable

En tant qu'objet du droit comptable OHADA, la comptabilité présente une structuration moderne, liée à l'histoire (§1). La comptabilité ont évolué, en irriguant le champ d'application des normes juridiques y afférentes (§2).

#### §1. Historique du droit de la comptabilité

##### A. Historicité primaire de la technique comptables et de son droit

La comptabilité est une invention vieille de plusieurs siècles, puisque déjà, dans l'Antiquité romaine il était d'usage d'inscrire des opérations dans un journal et de les classer. C'est à cette époque que certains font également remonter le rôle juridique des livres de comptes. En effet, tant que les transactions se faisaient au comptant, il n'apparaissait pas nécessaire de les faire consigner par écrit. Ce n'est que lorsqu'il a fallu garder trace des créances et des dettes nées des activités commerciales et particulièrement devant le développement de celles-ci que l'idée d'employer des livres de comptes a commencé à se généraliser.<sup>15</sup> Ces comptes, au début, ne concernaient que les personnes avec lesquelles les transactions étaient effectuées. Plus tard, l'idée s'est faite jour de noter non plus seulement les dettes et les créances mais tout le patrimoine.

Au fil du temps, la technique a dû s'adapter aux exigences de l'environnement économique en devenant un véritable système d'organisation nécessitant, de la part des praticiens et des utilisateurs, plus de réflexions que des réflexes techniques.

---

<sup>15</sup> O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, *Le praticien : Comptable, système comptable Ohada*, 3<sup>e</sup> éd., Dakar, éd. Comptables et juridiques, 2003, p. 27.

Le rôle de la comptabilité a changé. Elle s'était affirmée en premier lieu comme un moyen d'enregistrement et de preuve vis-à-vis des tiers. Elle est devenue l'instrument de synthèse des plus efficaces pour présenter les résultats d'exploitation d'une activité économique, par l'application des techniques modernes de traitement de l'information à finalité économique et/ou financière. Pour arriver à cette ultime étape, l'histoire de la comptabilité s'est longuement forgée au cours des siècles. En effet, les découvertes ont montré que l'usage des comptes et la pratique de la comptabilité serait connue dans certaines parties du monde (Rome, Mésopotamie, Égypte) depuis des millénaires, sans pourtant que l'on puisse en déduire qu'il s'agissait des pratiques courantes de ces époques.

Jusqu'au XIII<sup>e</sup> siècle, la pratique comptable se résumait en la tenue des comptes individuels sans lien direct entre eux. C'est à partir de cette période, et par l'évolution successive que naîtra le système double qui connaîtra sa première organisation au XV<sup>e</sup> siècle avec le livre de LUCA PACIOLI « *la summa de arithmetica, geometria, Proportioni et proportionalita* », paru en 1494.<sup>16</sup> En reprenant l'ensemble des acquis arabes, cet algébriste et mathématicien romain fit l'importante somme et synthèse des connaissances mathématiques de l'époque.<sup>17</sup>

## B. Tournants historiques de la systématisation comptable

L'ouvrage de Luca PACIOLI (1445-1510), dans sa partie : *Traité particulier des comptes et des écritures*, aborde les points ci-après :

- les règles à observer pour la bonne tenue des comptes et des livres ;
- l'inventaire ;
- le commerce et les livres de commerce (mémorial, journal et grand livre), leur contenu, leur tenue et leur authentification ;
- le report des articles du journal au grand-livre et le report des comptes à l'intérieur du grand livre ;
- l'enregistrement des opérations au comptant et à terme, ainsi que les règlements par traite et par virement bancaire ;
- l'enregistrement des opérations de troc et celles relatives à la société, aux affaires à la commission, aux changes...;
- l'enregistrement des frais : dépenses domestiques ordinaires, frais extraordinaires, frais commerciaux ;
- la conception et le contenu du compte de profits et pertes ;
- la correction des erreurs par le procédé de la contre-passation.

LUCA PACIOLI a préconisé l'utilisation de trois registres de comptabilité : le mémorial, le journal et le grand livre. La comptabilité qu'il décrit s'appuie sur les comptes de capital, compagnie, caisse, banque, fortune personnelle mobilière, débiteurs, créanciers, profits et pertes, dépenses de ménage. Même si PACIOLI n'a pas inventé la partie double, comme il l'affirme lui-même, il est le premier à formuler clairement les principes fondamentaux de la

<sup>16</sup> O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, *op.cit.*, p. 27. LUCA PACIOLI était un mathématicien Italien de l'ordre des franciscains. La partie de son ouvrage consacrée à la comptabilité est appelée : « *Traité particulier des comptes et des écritures* ». Elle jette les bases de la première organisation comptable connue, en érigeant en système la partie double, et en énonçant les règles fondamentales de ce qui constitue la doctrine comptable.

<sup>17</sup> *Dictionnaire Larousse 2004*, préc, p. 1589.

comptabilité. Après lui, de nombreux autres auteurs ont participé à l'évolution de la matière comptable.<sup>18</sup>

Ainsi du XV<sup>e</sup> au XVIII<sup>e</sup> siècle, les traités de comptabilité se sont multipliés consacrant les différentes évolutions qui ont eu lieu durant cette période. Le même temps a permis une succession des tentatives de détermination de la meilleure classification des comptes. PACIOLI proposait déjà de classer les biens et créances en « comptes stables » et en « comptes mobiles ».<sup>19</sup>

C'est vers 1915 que la première classification rationnelle des comptes d'actif et de passif a eu lieu, et cela se produisit en France. Ce fait annonçait les changements qui allaient s'opérer par la suite, notamment la mise en place du premier plan comptable français. Celui-ci vit le jour officiellement en 1947 même si, en 1942, sous l'occupation, un plan comptable était utilisé dans certains secteurs. Ce plan comptable de 1947 sera révisé et complété par des dispositions relatives à la comptabilité analytique. Il deviendra alors le « plan de 1957 » qui sera appliqué en France et dans certains pays africains jusqu'à l'avènement du plan 1982. Entretemps, il aura été remplacé par les plans OCAM (1970), ivoirien et sénégalais (1976). Mais jusqu'en 1997, il était toujours utilisé par endroits dans la sous-région.

Plus de quinze ans après le Plan comptable français de 1957, a été créé, en 1973. L'*International Accounting Standards Committee* (IASC), organisme international de normalisation comptable. Créé par les organisations comptables des États-Unis, du Canada, de l'Australie, de l'Allemagne, de la France, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, du Royaume-Uni et de la République d'Irlande. L'IASC compte aujourd'hui plus d'une centaine de membres répartis dans plus de 100 pays. Les objectifs de l'IASC tels qu'ils sont énoncés sont de :

- formuler et publier dans l'intérêt général les normes comptables à observer pour présenter les états financiers et promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde ;
- travailler de façon générale à l'amélioration et à l'harmonisation des réglementations, normes comptables et procédures relatives à la présentation des états financiers.

Au lendemain de la dévaluation du franc CFA, en 1994, il a été créé une union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) par le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo. Les responsables des pays de l'Union ont décidé alors, dans le cadre de l'intégration économique qu'ils entendaient réaliser, de se doter d'un référentiel comptable commun pour remplacer dès le 1<sup>er</sup> janvier 1998, les plans comptables jusque-là appliqués dans les pays concernés. Le système comptable commun proposé est appelé « Système Comptable Ouest Africain » en abrégé, SYSCOA.

<sup>18</sup> O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, *op.cit.*, p. 27. Parmi les autres auteurs, nous retenons les noms de JAN YMPYN, commerçant originaire des Pays-Bas, poursuivant l'œuvre de PACIOLI rédigea un livre sur la comptabilité à partie double, publié en 1543, et deux français, à savoir : PIERRE DE SAVONNE et BERTRAND FRANÇOIS BARREME. Le premier publia en 1567 l'ouvrage intitulé « *Instruction et manière de tenir livres de raison ou de comptes par parties doubles* ». Le deuxième a écrit « *Le livre des comptes faits* » publié en 1682 et « *Le traité des parties doubles* » publié, après sa mort, en 1721.

<sup>19</sup> O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, *Le praticien : Comptable, système comptable Ohada*, 3<sup>e</sup> éd., Dakar, éd. Comptables et juridiques, 2003, p. 29.

Pendant ce temps, les différents actes uniformes de l'OHADA étaient appliqués au fur et à mesure de leur adoption. L'Acte Uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises en date du 24 mars 2000 telle que révisé à ce jour poursuit le même objectif que le SYSCOA mais dans un espace plus étendu.

Dans l'ex-Zaïre, c'est le Professeur KINZONZI VUTUKIDINGINDU qui structura le plan comptable zaïrois en 1984. Le plan comptable général congolais (PCGC) est un document qui régit l'ensemble des règles d'évaluation et de tenue des comptes en République démocratique du Congo. Les caractéristiques essentielles du plan Kinzonzi des années 1984 sont les quatre suivantes :

- Une loi (ordonnance présidentielle) imposant sa mise en application dans toutes les entreprises exerçant en RDC ;
- les principes (10 au total) et méthodes d'évaluation (coût historique, inventaire permanent...) ;
- la structure des états financiers (4 au total) et ;
- la liste des comptes avec une passerelle vers la comptabilité nationale.

Fortement inspiré du plan OCAM et du plan français, le PCGC est le fruit de la normalisation comptable intervenue en RD Congo en juillet 1976. Le Plan Comptable Zaïrois (PCZ), forgé par feu le Professeur Kinzonzi, à saluer comme véritable Icône et Institution, est demeurée jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2014 sous la dénomination PCGC. C'est à cette date-là que le plan comptable national a cédé sa place au système OHADA en ce qui concerne d'abord les comptes personnels des entreprises. Ensuite, ce fut le tour des comptes consolidés et des comptes combinés au 1<sup>er</sup> janvier 2015.<sup>20</sup>

Le droit comptable OHADA se réfère, en termes de sources formelle, à l'Acte uniforme du 24 mars 2000 portant organisations et harmonisation des comptabilités des entreprises (AUDCIF), tel que modifié à ce jour.<sup>21</sup>

Tout cela montre l'importance que la comptabilité a prise dans le développement des affaires tant à l'intérieur des frontières d'un même pays qu'au plan international. Les efforts entrepris par la profession comptable doivent permettre une meilleure application des règles de la comptabilité. Ce auparavant, il importe de bien saisir son sens et sa portée.

## §2. Champ d'application du droit comptable

### A. Domaine de la comptabilité comme objet du droit

La comptabilité peut être définie comme un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'information conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> J. KAMAVUAKO DIWAVOVA et P. MAYIMBI EKULI NGOKANA, « Les difficultés rencontrées par les pme lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des PME congolaises », Kongo Central, p. 8, in [http://jeacc.org/wp-content/uploads/2016/10/DIWAVOVA-NGOKANA-JEACC-VF.pdf] (consulté le 21 juin 2020).

<sup>21</sup> JO OHADA, n°10, p. 1 et s.

<sup>22</sup> O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, *Op.cit.*, p. 32.

Le professeur Gustave Buisson, considère la comptabilité sous deux aspects : économique d'abord, et juridique ensuite.<sup>23</sup> Sur le plan économique, la comptabilité doit renseigner si l'activité de l'entreprise a été ou non rentable. Sur le plan juridique, elle est ainsi un moyen de contrôle de l'entreprise et un outil d'aide à la décision puisqu'elle permet par exemple de décider quand investir, emprunter embaucher. Toutefois, le droit comptable représente les règles à implication commerciale et financière, relatives à la tenue des comptes et à la présentation des documents annuels.<sup>24</sup>

Les juristes ont souvent la phobie des chiffres, mais le droit comptable définit les principes de passation des écritures comportant libellés et chiffres. S'agissant des principes caractéristiques du système comptable OHADA, les principes comptables fondamentaux sont : la prudence, la transparence, l'importance significative, l'intangibilité du bilan d'exercice, le coût historique, la continuité de l'exploitation, la permanence des méthodes et la spécialisation des exercices.<sup>25</sup> Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect des principes ;
- une organisation répondant aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation, de communication et de vérification ;
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

La comptabilité générale se propose un double objectif, d'abord la mesure du résultat, en suite l'évaluation du patrimoine et de la situation financière de l'entreprise. Elle est la mémoire, sans laquelle le bon fonctionnement de l'entreprise pourrait être remis en cause. La mise en place du système comptable OHADA se fonde sur la réglementation comptable adaptée à la situation des entreprises de sa géographie juridique ainsi qu'à l'évolution des techniques comptables.<sup>26</sup> Le droit comptable doit suivre les exigences de l'économie du XXI<sup>e</sup> siècle qui porte le nom moderne des « affaires ». Les composantes du système comptable s'avèrent importantes à cerner.

## B. Composantes du système comptable OHADA

Le système comptable OHADA est un tout cohérent et indissociable formé de dispositifs de plusieurs ordres. Il concerne certaines entités et pas d'autres. Il convient de distinguer les entreprises qui sont soumises au système comptable OHADA de celles qui échappent à ce système.

### 1. Dispositifs multiples dans la cohérence du droit comptable

Le droit comptable associe droit et technique de comptabilité. Deux dispositifs en sont au premier plan les composantes systémiques. Le *dispositif juridique* concerne les obligations

<sup>23</sup> G. BUISSON, *Comptabilité et fiscalité des entreprises Ohada*, Kinshasa, éd. Organisation, 2014, p. 3.

<sup>24</sup> *Ibidem*.

<sup>25</sup> J. ISSA-SAYEGH, P.-G. POUGOUE et F. M. SAWADOGO (sous la coord.), *OHADA, Traité et actes uniformes commentés et annotés*, Juriscope, Futorsocpe (France), 2008, pp. 595-596.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 598.

liées aux comptes personnels, aux comptes consolidés et/ou combinés ainsi que les sanctions. Le dispositif comptable porte sur trois piliers : le cadre conceptuel et la structure du système comptable OHADA, la terminologie ainsi que les états financiers.

Par ailleurs, le *plan des comptes* est le tableau indispensable de correspondances entre postes et comptes, nécessaire au *fonctionnement desdits comptes*. Le plan fonctionnel est alimenté des nomenclatures et, aux fondements conceptuels, par une liste des comptes de 4 chiffres au maximum. Il s'ensuit un autre pilier des *approfondissements techniques*. La complexification du droit des affaires OHADA tient de certaines opérations comme le crédit-bail, les contrats pluri-exercice, la réévaluation des bilans, la consolidation obligatoire, etc. Ce pilier du système comptable aide à fournir des compléments techniques sur les points difficiles de la norme comptable devant enregistrer et/ou encadrer ces opérations. C'est ainsi qu'une « nouvelle analyse financière » figure, avec la Comptabilité analytique de Gestion (CAGE), dans l'ordre des vives recommandations à développer dans la culture d'entreprise, parmi les approfondissements.

En outre, la *comptabilité de trésorerie* est la composante du système tenant compte de la forte spécificité du secteur informel. La spécificité africaine reste largement ces micro-systèmes productifs de survie ou de petites entreprises. Ce qui rappelle que les affaires sont toute activité économique qui procure à celui qui l'exerce les moyens de sa survie.<sup>27</sup> Le système minimal de trésorerie (SMT), s'appuyant sur cette spécificité, « est une comptabilité de type recette-dépense, [qui] déroge aux principes et fait l'objet d'une plaquette publiée à part ».<sup>28</sup>

Le droit comptable n'entre pas dans les spécificités des autres dispositifs autres que le juridique, car le système comptable tel que publié au journal officiel ohada va au-delà de la question simplement juridique.<sup>29</sup> Le droit porte sur des matières et s'adresse à des personnes, sujets passif ou actifs des avantages et des obligations.

## 2. Entités concernées ou non par le Système Comptable OHADA

Conformément aux dispositions de l'article 2 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable, les entités suivantes doivent obligatoirement mettre en place une comptabilité, dite comptabilité générale :

- les entreprises soumises aux dispositions du droit commercial ;
- les entreprises publiques et parapubliques ;
- les entreprises d'économie mixte ;
- les coopératives relevant du droit uniforme ;

<sup>27</sup> Cf. K. NDUKUMA ADJAYI, *Éléments comparés de Droit des affaires et de Droit public économique à l'ère OHADA et du numérique*, Notes de Cours, UPC, L1 FASE, 2017-2018.

<sup>28</sup> J. ISSA-SAYEGH, P.-G. POUGOUE et F. M. SAWADOGO (sous la coord.), *op.cit.*, p. 600.

<sup>29</sup> En somme, le système comptable publié compte comme parties : 1° le dispositif juridique relatif au droit Ohada, 2° la terminologie des états financiers, 3° le plan de compte, 4° les tableaux de correspondances postes/comptes, 5° le contenu et fonctionnement des comptes, 6° les opérations et problèmes spécifiques, 7° les comptes et états financiers consolidés, 8° les nomenclatures et 9° le système minimal de trésorerie.

- les entités produisant des biens et 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 basées sur des actes répétitifs ;
- les établissements publics (INPP, INERA...).

Il va sans dire que même les ASBL sont astreintes de tenir leurs comptabilités conformément au système comptable OHADA.

Ne sont pas concernées par l'application du système comptable OHADA, les entités ci-après :

- les entités soumises aux règles de la comptabilité publique ;
- les caisses de prévoyance sociale (CNSS) ;
- les sociétés d'assurance (SONAS...) ;
- les établissements de crédit (Banques) et les Institutions de Micro-finance (coopératives d'épargne et de crédit, IMF, etc.).

## **SECTION 2. Régime et institutions du Système comptable OHADA**

Le régime de droit comptable est un système de règles relatives à la matière de comptabilité. C'est un système formant un corps cohérent des normes ayant une finalité précise dans l'ordonnancement juridique des États parties de l'OHADA.<sup>30</sup> Il convient d'en donner les références juridiques structurantes (§1) ainsi que les institutions et la philosophie sous-jacente (§2).

### **§1. Références juridiques relatives à l'organisation comptable**

Les références juridiques renseignent sur la structure logique de l'Acte uniforme organisant et harmonisant les comptabilités des entreprises. (A) Certaines dispositions structurantes de l'acte uniforme concernée s'avèrent structurantes pour le droit comptable.

#### **A. Structure logique de l'acte uniforme (AUDCIF)**

Les textes régissant l'organisation comptable dans le système comptable OHADA sont contenus dans les articles 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23 et 24 de l'AUDCIF. Ils couvrent la vie des affaires dans les États parties au Traité OHADA.

Les dispositions juridiques de l'AUDCIF son divisées en :

- i. Titre I : des comptes personnels des entreprises, personnes physiques et personnes morales, avec 5 chapitres :
  - Chapitre 1 : Dispositions générales

<sup>30</sup> G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, 11<sup>e</sup> éd, PUF, Quadrique, Paris, 2016, p. 879.

- Chapitre 2 : Organisation comptable
  - Chapitre 3 : États financiers annuels
  - Chapitre 4 : Règles d'évaluation et de limitation du résultat
  - Chapitre 5 : Valeur probante des documents, contrôle des comptes, collecte et publicité des informations comptables
- ii.** Titre II : des comptes consolidés, avec deux chapitres :
- Chapitre 1 : Comptes consolidés
  - Chapitre 2 : Comptes combinés
- iii.** Titre III: des dispositions finales avec deux chapitres (sanctions y compris)
- Chapitre 1 : Sanctions
  - Chapitre 2 : Dispositions d'application et date d'entrée en vigueur

L'essentiel des intitulés révèle la teneur des principes et institutions juridiques nécessaires.

## **B. Dispositions structurantes de l'organisation comptable uniforme OHADA**

Il convient de donner, à la bonne compréhension des choses, un titre synoptique à chaque disposition sans occulter son contenu.

Article 14 : **[Régularité et sécurité des écritures comptables]** L'organisation comptable mise en place dans l'entreprise doit satisfaire aux exigences de *régularité et de sécurité pour assurer l'authenticité des écritures* de façon à ce que la comptabilité puisse servir à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve, d'information des tiers et de gestion.

Article 15 : **[Finalités comptables]** L'organisation comptable doit assurer :

- un enregistrement exhaustif, au jour le jour, et sans retard des informations de base ;
- le traitement en temps opportun des données enregistrées ;
- la mise à la disposition des utilisateurs des documents requis dans les délais légaux fixés pour leur délivrance.

Article 16 : **[Capture documentaire des opérations quotidiennes]** Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels elle se rapporte.

Article 17 : **[Conditions de régularité et de sécurité comptables]** L'organisation comptable doit au moins respecter les conditions de régularité et de sécurité suivantes :

1. la tenue de la comptabilité dans la *langue officielle* et dans *l'unité monétaire légale du pays* ;
2. l'emploi de la technique de la partie double, qui se traduit par une *écriture affectant au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité*. Lorsqu'une opération est enregistrée, le total des sommes inscrites au débit de comptes doit être égal au total des sommes inscrites au crédit d'autres comptes ;
3. la *justification des écritures par des pièces datées, conservées, classées* dans un ordre défini dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables, susceptibles de servir comme moyen de preuve et portant les références de leur enregistrement en comptabilité ;
4. *le respect de l'enregistrement chronologique des opérations*. Les mouvements affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrés en comptabilité, opération par opération, dans l'ordre de leur date de valeur comptable. Cette date est celle de l'émission par l'entreprise de la pièce justificative de l'opération, ou celle de la réception des pièces d'origine externe.  
Les opérations de même nature réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur une pièce justificative unique. Les mouvements sont récapitulés par période préalablement déterminée qui ne peut excéder un mois. Une procédure destinée à garantir le caractère définitif de l'enregistrement de ces mouvements devra être mise en œuvre ;
5. *l'identification de chacun de ces enregistrements* précisant l'indication de *son origine et de son imputation, le contenu de l'opération* à laquelle il se rapporte ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie ;
6. *le contrôle par inventaire de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes de l'entreprise*. L'opération d'inventaire consiste à relever tous les éléments du patrimoine de l'entreprise en mentionnant la nature, la quantité et la valeur de chacun d'eux à la date de l'inventaire. Les données d'inventaire sont organisées et conservées de manière à justifier le contenu de chacun des éléments recensés du patrimoine ;
7. le recours, pour la tenue de la comptabilité de l'entreprise, *à un plan de comptes normalisé* dont la liste figure dans le système comptable OHADA ;
8. **la tenue obligatoire de livres** ou autres supports autorisés ainsi que la mise en œuvre de procédures de traitement agréées, permettant d'établir les états financiers annuels visés à l'article 8 ci-dessus.

Article 18 : **[Regroupement des comptes par classe]** Les comptes du Système comptable OHADA sont regroupés par catégories homogènes appelées classes.

Pour la comptabilité générale, les classes comprennent :

- des classes de comptes de situation ;
- des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, selon leur degré de dépendance vis-à-vis des comptes de niveaux supérieurs, dans le cadre d'une codification décimale.

Le plan de comptes de chaque entreprise doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations.

Lorsque les comptes prévus par le Système comptable OHADA ne suffisent pas à l'entreprise pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires.

Inversement, si des comptes prévus par le Système comptable OHADA sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entreprise, elle peut les regrouper dans un compte global de même niveau, plus contracté, conformément aux possibilités offertes par le Système comptable OHADA et à condition que le regroupement ainsi opéré puisse au moins permettre l'établissement des états financiers annuels dans les conditions prescrites.

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont les intitulés correspondent à leur nature.

Article 19 : [**Livres et supports comptables obligatoires**] Les livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire sont :

- *le livre-journal*, dans lequel sont inscrits les mouvements de l'exercice enregistrés en comptabilité, dans les conditions exposées au paragraphe 4 de l'article 17 ci-dessus ;
- *le grand-livre*, constitué par l'ensemble des comptes de l'entreprise, où sont reportés ou inscrits simultanément au journal, compte par compte, les différents mouvements de l'exercice ;
- *la balance générale des comptes*, état récapitulatif faisant apparaître, à la clôture de l'exercice, pour chaque compte, le solde débiteur ou le solde créditeur, à l'ouverture de l'exercice, le cumul depuis l'ouverture de l'exercice des mouvements débiteurs et le cumul des mouvements créditeurs, le solde débiteur ou le solde créditeur à la date considérée ;
- *le livre d'inventaire*, sur lequel sont transcrits le Bilan et le Compte de résultat de chaque exercice, ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.

L'établissement du livre-journal et du grand-livre peut être facilité par la tenue de journaux et livres auxiliaires, ou supports en tenant lieu, en fonction de l'importance et des besoins de l'entreprise. Dans ce cas, les totaux de ces supports sont périodiquement et au moins une fois par mois respectivement centralisés dans le livre-journal et dans le grand livre.

Article 20 : [**Tenue des comptes sans blanc ni surcharge**] Les livres comptables et autres supports doivent être tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte.

Toute correction d'erreur s'effectue exclusivement par inscription en négatif des éléments erronés ; l'enregistrement exact est ensuite opéré.

Article 21 : **[Simple comptabilité de Trésorerie – Système Minimal de Trésorerie, SMT]**

Les entreprises visées à l'article 13 ci-dessus qui relèvent du *Système minimal de trésorerie* tiennent une *simple comptabilité de trésorerie* dans les conditions fixées par le Système comptable OHADA.

Les états financiers de ces entreprises ainsi que leurs règles d'établissement font l'objet d'une édition distincte.

Article 22 : **[Particularité des règles juridiques pour traitement comptable numérisé]**

Lorsqu'elle repose sur un **traitement informatique**, l'organisation comptable doit recourir à des procédures qui permettent de satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité requises en la matière de telle sorte que :

1. les données relatives à toute opération donnant lieu à l'enregistrement comptable comprennent, lors de leur entrée dans le système de traitement comptable, *l'indication de l'origine, du contenu et de l'imputation de ladite opération* et puissent *être restituées sur papier ou sous une forme directement intelligible* ;

2. *l'irréversibilité des traitements effectués interdit toute suppression, addition ou modification ultérieure à l'enregistrement* ; toute donnée entrée doit faire l'objet d'une validation, afin de garantir le caractère définitif de l'enregistrement comptable correspondant ; cette procédure de validation doit être mise en œuvre au terme de chaque période qui ne peut excéder le mois ;

3. *la chronologie des opérations écarte toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure* ; pour figer cette chronologie dans le système de traitement comptable doit prévoir une procédure périodique (dite « clôture informatique ») au moins trimestrielle et mise en œuvre au plus tard à la fin du trimestre qui suit la fin de chaque période considérée ;

4. les *enregistrements comptables* d'une période clôturée soient classés dans l'ordre chronologique de *la date de valeur comptable des opérations* auxquelles ils se rapportent ; toutefois, lorsque la date de valeur comptable correspond à une période déjà clôturée, l'opération concernée est enregistrée au premier jour de la période non encore clôturée ; dans ce cas, la date de valeur comptable de l'opération est mentionnée distinctement ;

5. la *durabilité des données enregistrées* offre des conditions de *garantie et de conservation conformes à la réglementation en vigueur*. Sera notamment réputée durable, toute transcription indélébile des données qui entraîne une modification irréversible du support ;

6. l'organisation comptable garantisse toutes *les possibilités d'un contrôle éventuel* en permettant la *reconstitution* ou la *restitution du chemin de révision* et en donnant *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 ;

7. les états périodiques fournis par le système de traitement *soient numérotés et datés*. Chaque enregistrement doit s'appuyer sur une pièce justificative établie

sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.

Chaque donnée, entrée dans le système de traitement par transmission d'un autre système de traitement, *doit être appuyée d'une pièce justificative probante.*

Article 23 : [**Clôture des comptes au terme maximal de 04 mois post-exercice**] Les états financiers annuels sont arrêtés au plus tard dans les quatre mois qui suivent la date de clôture de l'exercice. La date d'arrêté doit être mentionnée dans toute transmission des états financiers.

Article 24 : [**Archivage décennal des documents comptables**] Les livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.

Article 111 : [**Sanction**] Encourt une sanction pénale, les entrepreneurs individuels et les dirigeants sociaux qui :

- 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 ;
- auront sciemment établis et communiqués des états financiers ne délivrant pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice.

Les infractions prévues par le présent acte uniformes seront punies conformément aux dispositions du droit pénal en vigueur dans chaque état partie.

Les dispositions de droit comptable ont été ainsi titrées et soulignées à dessein, dans le but de saisir la pertinence des obligations, pour certaines prudentielles, du système comptable OHADA. Le droit comptable OHADA apporte une philosophie nouvelle, qui et les institutions

## **§2. Institutions de contrôle/appui et philosophie du Système comptable OHADA**

Il avait déjà été dit que le droit comptable concerne tant les professionnels « producteurs » tenus de tenir une comptabilité dans les règles que les intervenants « contrôleurs ». Il n'existe cependant pas d'entités créées par l'OHADA pour accompagner spécialement la bonne application de l'AUCDIF (A). Toutefois, la Philosophie de l'acte uniforme susdit est innovante à plusieurs égards pour le droit et la vie des affaires (B)

### **A. Entités d'accompagnement du droit comptable à la lisière de l'Ohada**

L'AUDCIF n'a pas prévu de structures d'accompagnement en vue de sa bonne application, de son suivi et de son adaptation aux évolutions de l'environnement comptable, économique et juridique. À l'instar du SYSCOA (système comptable ouest africain), de telles structures qu'il prévues ont commencé à se mettre en place dans les pays de l'UEMOA sans que l'union économique ouest africaine ne se confonde bien entendu à l'OHADA.

Les structures prévues par le SYSCOA sont:

- l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés ;
- le Conseil national de la comptabilité ;
- les Centres de gestion Agréée ;
- un Guichet spécialisé pour le dépôt unique des états financiers ;
- le Conseil comptable ouest Africain pour les travaux de normalisation ;
- un organe communautaire de coordination de l'activité des ordres des experts Comptables et des Comptables Agréés.

Ces structures de la zone UEMOA peuvent fonctionner en l'absence de dispositions contraires non prises par l'OHADA. Il en est de même des structures existant dans les autres zones de l'espace OHADA comme la CEMAC et la Guinée. Il nous semble que la mise en place du référentiel comptable commun n'est pas suffisante en soi. Elle devrait s'accompagner de la création d'organismes communautaires chargés notamment de veiller à son application, de l'élaboration de la doctrine comptable et de l'harmonisation des méthodes de travail. Elle s'intéresserait aussi à des prises de position sur les différents points de divergence qui ne manqueront pas de surgir dans le cadre de l'application des dispositions de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable.<sup>31</sup>

## **B. Principes comptables AUDCIF inhérents à la nouvelle philosophie OHADA**

La comptabilité générale dans l'espace OHADA est régie par les dispositions de l'AUDCIF, le Système Comptable OHADA. Cet Acte Uniforme comprend 113 articles qui constituent l'émergence d'un droit comptable autonome comprenant entre autres :

- a) l'obligation de la tenue de comptabilité et les entreprises qui y sont assujetties. Ainsi, chaque entreprise doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage ;
- b) les livres et documents dont la tenue est obligatoire : livre-journal, grand-livre, balance général des comptes, livre d'inventaire ;
- c) la durée minimale de conservation des documents : le livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservées pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de l'exercice ;
- d) l'organisation de la tenue de la comptabilité et la présentation des informations financières : l'organisation comptable doit permettre d'établissement dans le délai requis d'états financiers réguliers et sincères donnant une image fidèle du patrimoine, et de la situation financière et du résultat de l'entreprise ;
- e) l'Acte Uniforme relatif au droit comptable de l'Ohada oblige les entreprises à établir une documentation décrivant des procédures de l'organisation comptable. Ce document est appelé « *manuel de procédure* ».

La vocation des principes comptables est principalement d'assurer la fiabilité, la clarté et la comparabilité des informations financières tant à l'intérieur de chaque entreprise que dans le

<sup>31</sup> O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, *Le praticien : Comptable, système comptable Ohada*, 3<sup>e</sup> éd., Dakar, éd. Comptables et juridiques, 2003, p. 37.

cadre des informations délivrées au public. À cette fin, la comptabilité de chaque entreprise doit respecter la terminologie et les principes directeurs communs institués par l'Acte Uniforme (AUDCIF).<sup>32</sup> Elle 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.<sup>33</sup>

Les principes comptables repris dans l'AUDCIF sont ceux largement reconnus au niveau international. La réconciliation est ainsi assurée entre le modèle anglo-saxon et celui de l'Europe continentale.<sup>34</sup> Le système comptable Ohada reste un plan comptable cadre dont les principes déjà évoqués (coût historique, prudence, etc.) marquent une symbiose entre l'économique et le droit. Certains voient dans son cadre conceptuel une adoption partielle de la prééminence du premier sur le second.<sup>35</sup>

Le système comptable OHADA est ressemblant à plusieurs égards à l'ex-système comptable congolais, sauf quelques différences. Les contenus de leurs états financiers de synthèse respectifs divergent : « Le PCGC adopte une approche essentiellement juridique de l'information comptable contre l'approche économique du système comptable OHADA ». La structure générale des systèmes comptables en présence : « le système comptable OHADA tient compte non seulement de la 4<sup>ème</sup> directive de la commission européenne (sur le compte personnel) comme c'est le cas pour le PCGC, mais il tient aussi compte de la 7<sup>e</sup> directive (sur la production des comptes consolidés et combinés, une culture empruntée à l'école anglo-saxonne) dans la structuration de son plan comptable-cadre ».<sup>36</sup>

En elle-même le Droit OHADA est une réforme du droit congolais. La transition du PCGC vers le Système OHADA est source de nouvelles difficultés tant pour le juriste que pour le comptable. Les efforts d'adaptation requièrent un « investissement cognitif » conséquent, qui s'avère plus pesant sur les unités économiques moins nantis. Si pour le Professeur de comptabilité Justin KAMAVUAKO DIWAVOVA et son assistant Patrick MAYIMBI (tous de l'Université Kongo), il s'avérait « dès lors impérieux de s'intéresser sur la façon dont les entreprises congolaises s'adaptent aux évolutions de la normalisation comptable OHADA, sur la manière dont elles abordent en conséquence les nouvelles pratiques de la comptabilité pour présenter et exploiter leurs états financiers », <sup>37</sup> pour nous, en Professeur de droit comptable nos schémas de problématique bifurquent autrement.

Il convient de voir les règles juridiques assurant la transversalité des rapports entre le droit comptable et les autres droits voisins (droit commercial, droit de la faillite, droit pénal, etc.), la typologie des comptes (personnels, consolidés, combinés) entrant également en ligne de mire (**Chapitre 2**).

<sup>32</sup> Voir article 4, AUDCIF.

<sup>33</sup> Article 3, 4, AUDCIF.

<sup>34</sup> A. NGANTCHOU, « Le système comptable OHADA : une réconciliation des modèles «européen continental» et «anglo-saxon», *La place de la dimension européenne dans la comptabilité Contrôle Audit*, mai 2009.

<sup>35</sup> Cf. J. KAMAVUAKO DIWAVOVA et P. MAYIMBI EKULI NGOKANA, « Les difficultés rencontrées par les pme lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des PME congolaises », Kongo Central, p. 8, in [<http://jeacc.org/wp-content/uploads/2016/10/DIWAVOVA-NGOKANA-JEACC-VF.pdf>] (consulté le 21 juin 2020).

<sup>36</sup> *Ibidem*.

<sup>37</sup> *Ibid.*

## Chapitre 2 :

# Typologies des comptes et droits voisins de la comptabilité

---

L'AUDCIF du 26 janvier 2017 est la source principale d'organisation des comptes,<sup>38</sup> tandis que l'obligation de tenue de comptabilité découle de l'AUDCG, pour le commerçant, professionnel des actes de commerce.<sup>39</sup> Le droit comptable qui régit les modalités de tenue des comptes et de présentation des documents comptables de synthèse : états financiers. Les agents économiques peuvent agir seuls à titre individuel ou en groupe dans le cadre de leurs participations ou stratégies.

Dans tous les cas, la comptabilité va au-delà de l'enregistrement des opérations journalières. Elle sert d'outil de gestion et de moyen de preuve des opérations (**Section 1**). Elle est aussi un support, pénalement protégé, d'information financière pour divers usages : analytique, stratégique, boursier (**Section 2**).

### SECTION 1. Comptes personnels, combinés et consolidés

D'autres professionnels sont tenus de la même obligation à partir de textes juridiques spécifiques. L'organisation comptable présente des niveaux de comptes concernant l'agent économique. Ce dernier peut être une entité individuelle. Il peut agir en synergie de groupes avec un centre stratégique international. Il peut tout autant avoir des participations avec une « tête de participation » dans l'espace Ohada ou hors ohada. Les comptes personnels (§1) sont alors à combiner ou à consolider (§2).

#### §1. Comptes personnels

Les comptes personnels, appelés aussi comptes individuels en droit français, sont la situation financière d'une société, d'une entreprise, d'une entité économique prise isolément, sans portefeuille de participation dans une autre entreprise. La réglementation comptable fonde les principes généraux de structuration de la comptabilité (A). Leur aperçu catégoriel est nécessaire pour connaître sommairement le SYSCOHADA et son fonctionnement (B).

<sup>38</sup> La source principale de la matière de comptabilité se complète d'autres sources multiformes. Elles sont à la fois formelles et informelles : Constitution, Traité de l'Ohada, Règlements, Décisions, Actes uniformes de l'OHADA, lois nationales, jurisprudence (dont on doit s'inspirer des orientations), la doctrine, les usages et les standards internationaux (IFRS par exemple).

<sup>39</sup> Il importe de préciser le siège des matières formant les enseignements de droit commercial, de droit des sociétés et de comptabilité. Il est désormais constitué de l'Acte uniforme portant sur le droit commercial général (AUDCG) et de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUSCGIE) ainsi que de l'Acte uniforme sur le Droit comptable et l'information financière (AUDCIF).

## A. Principes généraux de structuration de la comptabilité

Une société consiste en un contrat d'affectio societatis en vue de partager les gains et d'en supporter les pertes. Pour ce faire, les personnes physiques ou morales mettent ensemble leurs moyens, sous forme d'apport en capital. Ces personnes visent à réaliser un résultat optimal qui caractérise son profit. Le bénéfice escompté est la différence positive entre les produits et les charges. Ainsi, l'atteinte de cet objectif dépend du type d'organisation mis en place sur différents aspects : administratif, financier et comptable.

### 1. Fondement des obligations comptables et non-comptables

Le référentiel comptable OHADA est inhérent au Statut de commerçant. Aux termes de l'article 2 de l'AUDCG, « est commerçant celui qui fait de l'accomplissement d'actes de commerce par nature sa profession ». Deux conditions cumulatives sont exigées pour avoir la qualité de commerçant, à savoir:

- l'accomplissement d'actes de commerce par nature ;
- l'exercice du commerce à titre de profession.

De ce statut, il découle deux types d'obligations qui sont en lien direct et indirect avec la comptabilité. D'une part, la tenue de la comptabilité s'impose au commerçant dans son activité. D'autre part, l'inscription au RCCM implique une déclaration d'activité dont les effets. L'utilité de la comptabilité se manifeste également en cas de difficultés d'entreprise. Cette dernière question est en lien avec le droit des entreprises en difficulté.<sup>40</sup>

En ce qui concerne les obligations comptables, l'article 13 de l'AUDCG édicte l'obligation de tenue d'une comptabilité régulière, en ce qu'il dispose : « Tout commerçant personne physique ou morale doit tenir tous les livres de commerce conformément aux dispositions de [l'AUDCIF]. Il doit en outre respecter, selon le cas, les dispositions prévues par [l'AUDCIF] et à l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement intérêt économique ». La tenue de cette comptabilité apporte un élément de transparence dans l'exercice de l'activité commerciale. Elle permet aussi de démontrer la bonne foi du commerçant en cas de soumission à la procédure collective d'apurement du passif (faillite).

En ce qui concerne l'inscription au RCCM, les actes de société font apparaître la somme des apports en numéraire et des apports en nature constituant le capital social. Ce dernier est divisé en parts sociales ou en actions, selon la forme de la société. Le montant du capital est librement fixé par les associés ou actionnaires dans le respect des minima prévus par l'AUSCGIE pour chaque type de société. Il est mentionné dans les statuts. Les titres de participation ont chacune une valeur nominale que fixent les statuts dans le respect des dispositions de l'Acte uniforme susdit. Au fur et à mesure du fonctionnement de la société, la comptabilité évolue. La valeur réelle est celle que l'on considère généralement lors de la vente des titres de participation, appelée valeur vénale ou valeur intrinsèque. Cette valeur varie selon que la société prospère ou décline : elle est bénéficiaire ou déficitaire.

<sup>40</sup> Cf. Section 2, §1, A. usage économique de l'information financière.

Le montant du capital social peut être augmenté par de nouveaux apports, par exemple. Il peut aussi être réduit par remboursement d'une partie de leurs apports aux associés, par exemple. Et ce, dans les conditions fixées par l'Acte uniforme et les statuts. Dans certains cas, l'Acte uniforme autorise les statuts des sociétés anonymes ne faisant pas appel public à l'épargne et sociétés par actions simplifiées de stipuler que le capital est variable. Autrement dit, le capital est susceptible d'augmentation (par des versements successifs des associés ou par l'admission de nouveaux associés) ou alors de diminution (par la reprise totale ou partielle des apports effectués).

Particulièrement pour l'entrepreneur, sa déclaration d'activité lui fait conserver ce statut tant que son chiffre d'affaires ne dépasse pas les seuils fixés par l'AUDCIF. Il bénéficie de certains allègements de tenus de comptes en termes de « système minimal de trésorerie », au vu de son chiffre d'affaires. Le droit commercial général lui accorde également certains avantages par rapport aux commerçants, sous réserve de quelques exceptions. Certaines de ses obligations sont singulières en matière comptable, sociale et fiscale.<sup>41</sup>

## 2. Utilité des obligations de comptabilités commerciales et non-commerciales

L'importance de la comptabilité s'en ressent du prescrit des règles contraignantes qui entourent son obligation, sous peine de sanctions fiscales<sup>42</sup> et pénales<sup>43</sup>. Les obligations de comptabilité ont un sens logique : éviter la dissimulation de la véritable situation de prospérité ou de difficulté de l'entreprise. Il en va de la facilité et de la sécurité de la vie des affaires.

C'est pourquoi les comptes annuels doivent présenter l'image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine, à l'expiration de la période concernée.<sup>44</sup> La durée de l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. Ainsi, la durée de l'exercice comptable est de douze mois, mais elle peut être exceptionnellement inférieure à douze mois pour le premier exercice débutant au cours du premier semestre. Néanmoins, cette durée peut être supérieure à douze mois lorsque le premier exercice commence au cours du deuxième semestre de l'année.<sup>45</sup> Les modalités de la tenue de la comptabilité ainsi que les différents livres comptables sont organisées par [l'AUDCIF].

La comptabilité bien tenue apporte une tranquillité d'esprit. En avoir sert de preuve entre commerçants.<sup>46</sup> En disposer d'une en règle évite les désagréments fiscaux. Le résultat imposable n'est autre chose que le résultat comptable revu et organisé. C'est à la suite de l'arrêt des résultats comptables que le résultat imposable se détermine. Les règles fiscales postulent que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable

<sup>41</sup> Le projet de loi sur l'entrepreneuriat qui complètera le droit communautaire en matière d'entrepreneur est à l'étude au parlement. Il prévoit notamment que l'entrepreneur a le droit de déclarer insaisissable un bien immobilier lui servant de résidence.

<sup>42</sup> Exemple : redressement fiscal.

<sup>43</sup> Exemple : faux en écriture.

<sup>44</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *La comptabilité racontée aux juristes*, Litec, LexisNexis, coll. Litec fiscal, Paris, 2006, p. 20

<sup>45</sup> Article 7 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

<sup>46</sup> Article L.123-23, Code français du commerce : « La comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce. Si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit ».

général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».<sup>47</sup>

**2.a) En ce qui concerne les obligations de comptabilités commerciales,** elles astreignent les personnes physiques commerçantes, tout comme les sociétés commerciales (SA, SCDS, SNC, SAS, SU, SARL, SNC) ainsi que des GIE à objet commercial. L'ancien Acte uniforme de 2000 semblait ne viser que la comptabilité des entreprises, prises comme structures économiques organisées, alors que l'exploitation commerciale peut se dérouler sous forme individuelle. Dans l'un ou l'autre cas, le commerçant, individu ou personne morale, est soumis à l'obligation de tenue de comptabilité.

Seulement, l'épaisseur des comptes varie selon la taille de l'activité commerciale, appréciée en chiffre d'affaires. Ce que le droit comptable exige à l'épicier du coin ou à la modeste PME du quartier n'est pas de commune mesure en termes d'exigences avec les grandes entreprises souvent multinationales, en termes de comptes personnels. De plus, la nécessité de présentation (re)groupées des comptes concerne des groupes de sociétés. Il leur est requis, en comptes combinés ou en comptes consolidés une unité de présentation des comptes individuels des entreprises de leur centre stratégie ou de leur tête participation, pour dresser une image globale du patrimoine.

Concernant les comptes individuels, le droit comptable français dispose de trois niveaux de comptes. Pour le « régime des micro-entreprises », il suffit de tenir au jour le jour les recettes encaissées et les dépenses payées, d'établir en fin d'exercice les relevés des recettes encaissées et des dépenses payées, les dettes financières, les immobilisations et les stocks évalués de *manière simplifiée*.<sup>48</sup> Un autre « régime simplifié » entoure souvent les entreprises de taille moyenne. Celles-ci doivent tenir une comptabilité de caisse et n'enregistrer ainsi que les encaissements et décaissements. Dans ce cas, elles doivent néanmoins rétablir à la clôture de l'exercice une « comptabilité d'engagement avec des créances et des dettes »<sup>49</sup>, en produisant un bilan et un compte de résultat, mais sans annexe. Enfin, un « régime normal » requiert que les écritures comptables soient appuyées par des pièces justificatives et enregistrées grâce à des livres obligatoires, très souvent informatisés : le livre-journal (ou journal général), le grand-livre et le livre inventaire. Il apparaît vis-à-vis du fisc, une liasse documentaire de déclaration des résultats, procédant d'un imprimé spécial, des tableaux de nature comptable, des tableaux de nature fiscale et des documents divers.

Comparativement au droit français, ce furent ces trois niveaux de comptes qui caractérisèrent, dans le passé (an 2000), l'Acte uniforme Ohada portant harmonisation de la comptabilité des

<sup>47</sup> Exemple de la France : Article 38 quater, Annexe III, Code général des impôts.

<sup>48</sup> Cas du code du commerce français : article L.123-28.

<sup>49</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *op.cit.*, p. 21. Exemple : une vente réalisée mais non encore encaissée devra être enregistrée dans les comptes de l'exercice, par la contrepartie d'une créance client. Il en est de même des marchandises achetées mais non encore payées à faire figurer parmi les achats de l'exercice.

entreprises.<sup>50</sup> Actuellement, le droit Ohada n'a organisé que deux niveaux de comptes personnels dans l'AUDCIF de 2017.<sup>51</sup>

**2.b) En ce qui concerne les obligations de comptabilités non-commerciales,** il aura déjà été évoqué l'existence des professions lucratives, mais non-commerçantes. La vie des affaires ne se limite pas au professionnel des actes de commerce. Elle regorge d'activités multiples qui ne sont pas uniformément soumises aux comptabilités commerçantes. La comptabilité non-commerçante permet la présentation des résultats d'exploitation ou de la situation financière des activités agricoles, des sociétés civiles, des artisans, des professions libérales ou de la plupart des associations...

Sans être commerçant, l'agriculteur tire bien profit du cycle biologique animal et végétal, l'artisan de son savoir-faire manuel, les libéraux de leur expertise indépendante et l'employeur de la spéculation sur la force du travail d'autrui...<sup>52</sup> Si le référentiel comptable paraît, pour eux tous, celui de la comptabilité générale, plusieurs démarcations les éloignent nettement des obligations commerciales, tandis que certaines autres entités relèvent carrément de la comptabilité publique. Il est vrai que dans plusieurs matières, on peut conclure au rapprochement des régimes commercial et non-commercial, comme en matière de fond de commerce, de fond artisanal, des fonds libéraux ou encore en matière de procédure collective d'apurement du passif. Pour les professionnels non-commerçants de la vie des affaires, il s'avère que les contraintes comptables sont dictées non seulement par les contraintes fiscales, mais par les règles d'organisation des différents corps de métiers.

Des exemples généraux démontrent de la catégorie d'imposition fiscale des bénéficiaires non-commerciaux, pour les professionnels libéraux du genre : avocats, experts-comptables, commissaires aux comptes, architectes...<sup>53</sup> La doctrine française les réfère aux régimes de déclaration contrôlée rappelant la « comptabilité d'engagement », l'imposition légale de tenue de deux documents, à savoir : le *livre-journal* renseignant journalièrement les détails des recettes et des dépenses professionnelles, le registre des immobilisations et des amortissements, sans exigence, ni implication *a fortiori* de présentation de bilan. D'autres professionnels sont référés au régime de micro-entreprise, qui en droit Ohada s'avère le SMT.

Particulièrement pour les avocats, la tenue d'une comptabilité régulière est une obligation découlant de l'article 82 de l'ordonnance-loi du 28 septembre 1979<sup>54</sup> organisant le barreau. En ces sens, « les avocats sont tenus de retracer au fur et à mesure dans les documents comptables déterminés par les lois et les règlements du conseil national de l'Ordre, toutes les opérations d'ordre pécuniaire auxquelles ils procèdent. Le conseil national de l'Ordre prescrit à l'avocat de tenir au moins un livre-journal, une comptabilité client de fonds reçus et une

<sup>50</sup> Cf. K. NDUKUMA ADJAYI, « "Key Notes " : explications et travaux dirigés », n°1-14.06.2021, *Cours de droit comptable*, L3 Droit, L3 FED, UCC, 2020-2021, pp. 1-6.

<sup>51</sup> Cf. §2, de la présente section du chapitre.

<sup>52</sup> Cf. F.-X Lucas, *le droit des affaires*, PUF, Coll. « Que sais-je ? », Paris, 2005, pp. 25-28 et 29-37.

<sup>53</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *op.cit.*, p. 23.

<sup>54</sup> Ordonnance-loi n°079-028 du 28 septembre 1979 portant organisation du Barreau et du Corps des défenseurs judiciaires, JOZ, n°15, 1<sup>er</sup> octobre 1979, p. 4.

comptabilité client des valeurs et effets reçus »<sup>55</sup>. L'article 83 de l'ordonnance-loi rajoute l'obligation à charge de l'avocat de donner quittance, ou à défaut de délivrer accusé réception, pour tout versement de fonds ou remise d'effets et valeurs. Ces obligations comptables de l'avocat trouvent sanction, en matière de preuve de bonne foi, dans le Règlement intérieur cadre des barreaux du Congo datant du 19 août 1987. Son article 65 dispose, en effet, que « l'avocat qui, soit à l'occasion élevée par son client sur le montant de ses honoraires, soit à l'occasion d'un différend avec un confrère au sujet des honoraires ou autres dus, ne serait pas en mesure de présenter une comptabilité régulière de son cabinet ou de l'association, *sera en tout état de cause poursuivi et condamné disciplinairement...* ».

## B. Aperçu principal et catégoriel (de tenue) des comptes

Les comptes personnels méritent un aperçu des principes spécifiques du droit comptable qui s'y rapportent. Il importe d'ajouter aux principes purement comptables, la schématisation du système d'organisation comptable en classe et en étapes de constitution des écritures

### 1. Principes spécifiques de tenue des comptes

La base des principes à parcourir fonde les règles du jeu comptable. « Ces principes garantissent que la traduction comptable de la situation économique de l'entreprise est conforme aux conventions reconnues par tous »<sup>56</sup> : producteurs et contrôleurs de comptabilité, tant en ce qui concerne les écritures, leur contrôle que leur normalisation.

Il est utile de donner l'aperçu d'une sélection des principes comptables spécifiques.

#### – Principe de liberté d'affectation comptable

Sans avoir de personnalité juridique, une entreprise individuelle dispose néanmoins d'une personnalité comptable et d'une personnalité fiscale ; sur la base de règle prétorienne l'agent « est libre d'inscrire à l'actif du bilan de son entreprise des éléments qui ne sont pas affectés à l'exploitation, comme il est libre de ne pas y faire figurer les éléments qui ne sont pas affectés. Il faudra alors distinguer ce qui relève du patrimoine privé (fiscalité des ménages) et du patrimoine professionnel (fiscalité des entreprises). Seraient alors « seuls pris en compte pour la détermination du résultat imposable les éléments inscrits au bilan, même s'ils ne sont pas affectés à l'exploitation ».<sup>57</sup>

#### – Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture [...]»<sup>58</sup>

#### – Principe de continuité de l'exploitation

Il faut toujours se placer, au moment de l'arrêt des comptes, dans l'optique de continuité, notamment celle d'application des règles antérieures d'évaluation pour les amortissements par exemple ; et ce, sauf en cas de liquidation dans lequel cas, les

<sup>55</sup> MBUY-MBIYE TENAYI, *La profession d'avocat au Congo*, 2<sup>e</sup> éd, Editions NTOBO, Kinshasa, [2009 ?], p.161

<sup>56</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *op.cit.*, p. 14.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 25.

<sup>58</sup> *Ibid.*, p. 17.

actifs sont à enregistrer en valeurs liquidatives, probablement très inférieures aux valeurs nettes comptables.<sup>59</sup>

- Principe d'indépendance (ou de spécialisation) des exercices [...] <sup>60</sup>
- Principe de coûts historiques et de nominalisme monétaire [...] <sup>61</sup>
- Principe de prudence : notamment l'interdiction d'anticipation des produits [...] <sup>62</sup>
- Principe de permanence des méthodes [...] <sup>63</sup>
- Principe de non-compensation [...] <sup>64</sup>
- Principe d'importance relative [...] <sup>65</sup>
- Principe de prééminence de la réalité sur l'apparence [...] <sup>66</sup>

Les principes cités ci-dessus sont généraux. Certains principes comptables sont particulièrement issus de l'OHADA, en vue « d'assurer la fiabilité, la clarté et la comparabilité des informations financières tant à l'intérieur de chaque entreprise que dans le cadre des informations délivrées au public ». <sup>67</sup> Ces principes sont :

- Régularité, sincérité et transparence ;
- Prudence ;
- Règles et procédures comptables ;
- Coïncidence avec l'année civile ;
- Composition des états financiers ;
- Image fidèle. <sup>68</sup>

## 2. Schématisation de l'organisation comptable à partie double

L'organisation comptable consiste à présenter les caractéristiques de la tenue de la comptabilité permettant d'établir les documents de synthèse nécessaires à la production de l'information financière, en respectant le fonctionnement de la comptabilité partie double.

**2.a)** L'organisation comptable repose sur les étapes suivantes dans la passation des écritures :

- la collecte des pièces justificatives (ces pièces peuvent être d'origine interne ou externe) ;
- l'enregistrement des opérations dans le livre journal ;
- le report des opérations du journal dans le grand livre ;
- l'établissement de la balance générale des comptes avant inventaire ;
- la réalisation des opérations d'inventaire ;
- l'établissement de la balance générale après inventaire ;

<sup>59</sup> *Ibid.*, p. 14.

<sup>60</sup> *Ibid.*, p. 15.

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 15.

<sup>62</sup> *Ibid.*, p. 15.

<sup>63</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>64</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>65</sup> *Ibid.*, p. 16.

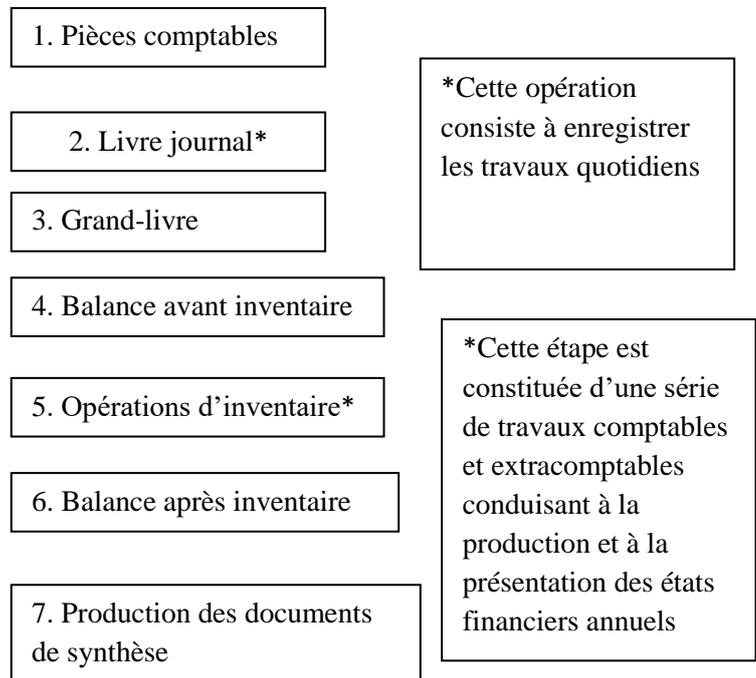
<sup>66</sup> *Ibid.*, p. 17.

<sup>67</sup> B. MARTOR, N. PILKINGTON, D. SELLERS et S. THOUVENOT, *Le Droit uniforme africain des affaires issu de l'OHADA*, 2<sup>e</sup> éd., Litec, coll. Le droit commercial, Paris, 2009, p. 174.

<sup>68</sup> *Ibid.*, p. 174-175.

- l'établissement des documents de synthèse (bilan, compte de résultat, tableau financier des ressources et des emplois et état annexé).

Schématiquement, l'organisation comptable se présente comme suit :



Aux termes de l'article 14 de l'AUDCIF, l'organisation comptable est l'ensemble de procédures administratives et comptables mises en place dans l'entreprise pour satisfaire aux exigences de régularité, de sincérité, d'authenticité des écritures, de façon à ce que la comptabilité puisse servir d'instrument de mesure des droits et des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve et d'information des tiers.

**2.b)** Au chapitre précédent, il avait été mis en avant l'apport de l'algébriste Luca Paccioli dès le XV<sup>e</sup> siècle de notre ère à l'avancement de la comptabilité moderne. Le principe de la partie double s'applique à toutes les écritures. Aussi, la comptabilité peut-elle produire des états de synthèses homogènes en fin d'exercice. On distingue clairement le bilan du compte de gestion (dit compte de résultat en droit français). Le premier – comptes de bilan – fournit, à un instant donné (le 31 décembre pour les entreprises dont l'exercice coïncide avec l'année civile), une photographie du patrimoine de l'entreprise, c'est-à-dire de ce qu'elle possède (les actifs) et de ce qu'elle doit (les passifs). Le compte de résultat – compte de gestion – retrace les enrichissements et appauvrissement de l'exercice, sans correspondre à une date comme le bilan mais à une période l'exercice).<sup>69</sup>

Derrière un simple exercice en quelques phrases de Maurice Cozian et Pierre-Jean Gaudel, il peut apparaître toute la compréhension de l'articulation entre le bilan et le compte de résultat. En bonne hypothèse, l'étudiante Delicia, sans sous en poche au début de l'année, gagne au « Pari Foot » la somme de 100.000 \$ en cours d'année A.

<sup>69</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *op.cit.*, p. 30.

1. **Elle** inscrit en son compte de résultat, la somme de 100.000 \$ comme revenu exceptionnel (produit) faisant désormais partie de son patrimoine.
2. **Elle** achète aux prix de 150.000\$, un appartement, pour le louer, en empruntant 50.000\$ à la BIAC au-dessus de la manne du Loto. Cette opération se traduit :
  - par une entrée d’argent (actif) dans le patrimoine de 50.000\$, en contrepartie d’une dette (passif) du même montant ;
  - par l’entrée de l’appartement (actif) dans son patrimoine, pour 150.000 \$, en contrepartie de la sortie d’argent pour le même montant (diminution de l’actif).
3. **Elle** perçoit les loyers pour 10.000, au cours de l’année, ce qui se traduit par une entrée d’argent dans le patrimoine (actif), en contrepartie, au compte de résultat d’un revenu.
4. **Elle** utilise 4.000\$ pour partir en vacance, ce qui se traduit pas une sortie de trésorerie et donc une diminution de l’actif, en contrepartie, au compte de gestion, d’une charge.
5. **Elle** commence à rembourser sa dette à la BIAC, à hauteur de 5.000\$, ce qui se traduit par une sortie de trésorerie (diminution d’un actif) en contrepartie d’une diminution d montant de la dette (diminution du passif). Par simplification de l’exercice, on considère qu’il n’y a pas d’intérêt.

### En fin d’année A, Combien l’étudiant a-t-il en poche ?

Manifestement, sur le plan arithmétique, l’étudiant finit l’année avec : 1.000\$

Soit,  $(100.000+50.000) + 10.000 - 4\ 000 - 5000 = 1\ 000$  \$.

Cette simple comptabilité de caisse, montrant encaissements et décaissements, ne suffit pas.

Nous essayons d’être plus clairs en présentant d’abord l’impact dans un tableau à partie double, avant par la suite de procéder de manière plus technique à dresser le bilan et le compte de résultat en termes d’actifs et de passifs.

Tableau sommaire de traduction des appauvrissements et enrichissements en partie double

<b>1</b>	Entrée de trésorerie	100 000	
	Revenu (gain de parieur)		100 000
<b>2</b>	Entrée de trésorerie	50 000	
	souscription d’une dette		50 000
<b>2 suite</b>	Sortie de trésorerie	150 000	
	Achat appartement		150 000
<b>3</b>	Entrée de trésorerie	10 000	
	Revenu (loyer)		10 000
<b>4</b>	Sortie de trésorerie	4 000	
	Frais de voyage		4 000
<b>5</b>	Sortie de trésorerie	5 000	
	Dette (Remboursement)		5 000

### 3. Notes-clés sur les incontournables de la comptabilité

L'Appendice (annexe) en fin du présent document présente des « Key Notes ». Il semble essentiel de définir quelques notions ici.

#### 3.a) *Le coût historique*

C'est le coût constant auquel sont enregistrés, en unités monétaires courantes, les biens à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise. Cette valeur n'est pas remise en cause, ni modifiée, lorsque du fait de l'inflation ou de la déflation, ou des variations de prix spécifiques à la catégorie des biens, la nouvelle valeur courante s'avère supérieure ou inférieure à ce coût historique. C'est le principe du nominalisme monétaire retenu en droit comptable Ohada. Adoptée aussi sur le plan international, la méthode a le mérite de simplicité et de fiabilité, sauf quelques exceptions au profit des méthodes privilégiant plutôt des valeurs plus actuelles ou plus récentes à la date du bilan. Il ressort de ses exceptions, le « coût actuel »<sup>70</sup> et la « valeur actuelle »<sup>71</sup>.

#### 3.b) *Les titres*

En droit commercial, le titre désigne l'écrit qui consacre le droit des titulaires de valeurs mobilières, qu'il s'agisse des parts sociales, d'actions, du certificat d'investissement, des titres participatifs ou d'obligations émises, par les sociétés. Les titres de participation ont chacune une valeur nominale que fixent les statuts dans le respect des dispositions de l'AUSCGIE. Une prise de participation consiste en la souscription des parts sociales ou de l'obtention des actions dans le capital d'une société. Dans le SYSCHOADA, le « compte 26 : Titre de participation » relève des « comptes d'actifs immobilisés » de la Classe 2 des comptes de bilan.

Par ailleurs, le titre à ordre est un document représentant un droit de créance dont est titulaire celui qui l'émet, sur la personne sur laquelle le titre est tiré et qui peut être endossé au profit d'un créancier. Tel est le cas des valeurs à ordre, comme la lettre de change, le billet à ordre, le certificat de warrant.

#### 3.c) *Le livre journal*

Instrument utilisé pour éditer le grand livre, le livre journal regroupe différents journaux auxiliaires parmi lesquels le journal des achats et frais, le journal des banques, le journal des ventes et le journal des opérations diverses.<sup>72</sup> Il se présente sous forme de tableau à double colonne, l'une de débit pour les dépenses et l'autre des crédits pour les recettes. On y retrouve alors tous les mouvements qui affectent le patrimoine de l'entreprise<sup>73</sup>. Dans leur fonctionnement, les entreprises se comportent de deux façons. Il y a celles qui comptabilisent toutes leurs écritures dans un même journal comptable valant livre-journal. Il y a en revanche

<sup>70</sup> C'est le coût que l'on subirait si le bien était acquis à la date du bilan.

<sup>71</sup> C'est le montant qu'un acquéreur de l'entreprise accepterait de payer pour le bien, dans le cadre de la continuité de l'exploitation.

<sup>72</sup> Article 66, AUDCIF, préc.

<sup>73</sup> *Ibidem*.

celles qui utilisent plusieurs journaux comptables spécifiques (précités) ; leur livre-journal opère alors la centralisation des écritures figurant dans les livres auxiliaires.<sup>74</sup>

### 3.d) *Les pièces justificatives*

Il s'agit des documents servant de justification aux enregistrements comptables et de moyens de preuve entre commerçants en cas de litige. En cas de doute, l'entité doit passer à la vérification. Un assistant comptable se charge de contrôler :

- l'authenticité des pièces justificatives, en termes d'existence de l'entité émettrice de la pièce et de celle de signataire mandaté à cet effet ;
- l'identité des sommes portées sur les pièces justificatives et la comparaison entre le montant repris en chiffre et celui des lettres.

Les pièces justificatives se conservent sous leur forme originale et avec méthode de classement permettant de faire facilement la liaison entre la pièce en question et son écriture en comptabilité. Elles facilitent l'identification et la correction des erreurs en permettant de contrôler la comptabilité.<sup>75</sup>

### 3.e) *Le plan comptable*

Le plan comptable est le guide d'établissement des comptes annuels, comportant des définitions, principes et plans de compte. Il s'impose à toute entreprise industrielle ou commerciale ainsi qu'à toute personne tenue légalement de produire la comptabilité.<sup>76</sup>

Aux termes de l'article 13 de l'AUDCG, le commerçant, personne physique ou morale, doit tenir les livres de commerce, avec mention de son numéro d'immatriculation au RCCM. L'ensemble de ses opérations doit être enregistré au jour le jour dans le grand livre journal contenant la balance générale récapitulative et dans un livre inventaire. Les entreprises relevant de l'AUSCGIE tiennent la comptabilité d'entreprise les obligeant de produire des états financiers de synthèse.<sup>77</sup>

Actuellement avec l'AUDCIF, le SYCOHADA compte cinq classes des comptes de bilan contre trois classes des comptes de gestion. Dans le passé avec l'AUHCE, on comptait quatre classes de comptes de bilan contre autant pour les comptes de gestion. Dans la migration du PGCC vers le SYSCOHADA et dans la mise à jour des règles comptables OHADA, les rôles du CPCC et de l'Ordre des experts comptables est à scruter à propos des méthodes prônées pour le respect du plan comptable.

Une fiche des « Key notes » (notes clés) figure en Appendice. Elle présente le tableau de comptabilité générale, au titre de cadre comptable de l'Ohada, en en donnant quelques clés d'intelligibilité et de fonctionnement.

<sup>74</sup> *Ibid.*

<sup>75</sup> Article 27, AUDCIF, préc.

<sup>76</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *La comptabilité racontée aux juristes*, op.cit, p. 12.

<sup>77</sup> R-C. OKANI, *Droit commercial général (OHADA)*, Les P.U.Y, Yaoundé, 2017, p. 27.

## §2. Comptes consolidés et combinés

Les entreprises commerciales proposent ou assurent la fourniture des biens et services à destination du marché. Elles font face à la concurrence dans leurs secteurs d'activités. Les stratégies d'entreprise peuvent consister en une diversification des activités ou à la création de nouvelles sociétés. Une entreprise peut alors détenir des participations une ou plusieurs d'autres sociétés. Tel est le cas d'un « groupe de sociétés » avec une société-mère et des sociétés filiales. Le groupe dispose d'une « tête de participation » ou du moins d'un centre stratégique d'orientation de leurs politiques d'entreprise pour une « synergie de groupe ».

Chacune des sociétés est déjà tenue d'établir ses comptes individuels ou personnels. Ces derniers pris isolément peuvent renseigner une perte dans l'une des filiales alors que le groupe dans son ensemble a réalisé des bénéfices durant l'exercice. Par des mécanismes financiers de « vases communicants », les filiales d'un groupe peuvent avoir rétribué des intérêts sur capitaux empruntés à la maison-mère ou lui devoir des factures divers (contrat de publicité globale, commandes groupées, etc.). La richesse tourne en réalité entre membres du groupe de sociétés. Elle peut toutefois donner l'impression que la filiale payante s'appauvrit alors que l'argent qu'elle « perd » se retrouve dans le même panier financier (sans être loin de l'idée de *basket fund*). Les multinationales ont inspiré une ingénierie du droit de société qui avait souvent dépassé les mécanismes purement territoriaux de la fiscalité. L'argent se perdait dans l'opération d'une société filiale dans un pays, mais rien n'était perdu pour le groupe qui savait le capter quelque part dans sa structure d'actionariat. Pour des raisons de cohérence de leur comptabilité et de fourniture d'une image comptable globale, appelées à établir des comptes groupés, comme s'il s'agissait d'une seule unité économique. Telles présentations des comptes sont alors appelées « comptes consolidés » ou, le cas échéant, « comptes combinés ».

Les comptes consolidés et combinés sont utilisés dans le cadre d'une entreprise en capacité financière d'agir dans une autre entreprise ou dans plusieurs autres. Celle-ci lève l'option d'y investir dans les actifs immobilisés financiers (les actions et les parts sociales) en vue d'en tirer un revenu financier appelé dividende et /ou d'y exercer une influence notable.<sup>78</sup> « Investir, c'est transformer du capital monétaire en capital réel, matériel ou immatériel. Le capital réel, c'est une machine qu'on achète [...] avec ses coûts et ses risques ». <sup>79</sup> Il se crée un lien financier entre la tête de groupe et les autres sociétés membres de celui-ci. Généralement, il s'agit d'une prise de participation : la souscription des parts sociales ou de l'obtention des actions dans le capital d'une société. Les comptes consolidés et combinés sont élaborés et publiés par souci de présenter le patrimoine commun et unique du groupe formé par deux ou plusieurs entreprises ayant des personnalités juridiques différentes évoluant ensemble pour des raisons d'intérêts financiers.

La consolidation (A) et de combinaison (B) des comptes sont davantage des mécanismes de comptabilité des sociétés qui les approfondit. Le Droit comptable positif avance le critère

<sup>78</sup> COMMISSION NATIONALE OHADA, *Manuel de Droit et Comptabilité OHADA*, Ministère de la justice et droits humains, Kinshasa, 2005, p.168.

<sup>79</sup> J-P. BETBEZE, *Les 100 mots de l'économie*, 6<sup>e</sup> éd., PUF, Coll. « Que sais-je ? », Paris, 2016, p. 10.

proéminent de la situation géographique de « tête de groupe » (en dehors ou au-dedans de l'espace Ohada) pour distinguer les cas d'application des deux mécanismes

## A. Les comptes consolidés

La réunion de plusieurs patrimoines pour n'en former qu'un seul, fait appel au conflit d'intérêt, de contrôle et de pouvoir dans sa gestion et dans le partage des avantages économiques y relatifs. La solution à cette problématique est donnée par l'article 74 de l'Acte uniforme qui dispose que :

« Toute entreprise qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elle une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toute ces entreprises ainsi qu' un rapport sur la gestion de cet ensemble ».

Le droit comptable de la consolidation se structure autour de plusieurs notions de droit de société. Il importe de parcourir les essentiels de la consolidation.

### 1. Principes caractéristiques

D'après O. Sambe et M. Diallo, « la consolidation est l'ensemble des principes et des techniques mis en œuvre pour établir les comptes consolidés d'un ensemble d'entreprises intégrées à un groupe ». Le système de comptabilité Ohada prévoit les conditions de consolidation des comptes. L'une des premières est géographique : elle assujetti à des comptes consolidés toute entreprise ayant son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties.<sup>80</sup> Une autre est matérielle à double encoche : elle y assujettit ladite entreprise qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou alors qui, exerce sur elles une influence notable.<sup>81</sup>

Les comptes consolidés ont pour objet de donner une image globale de l'ensemble des sociétés, qui bien que juridiquement distinctes, sont soumises à une unité de direction du fait des liens de participation. « Notons que le concept image fidèle correspond au principe anglo-américain de "true and fair view" partagé par les normes IFRS développés sous l'égide de l'IASC ». <sup>82</sup> L'obligation comptable consiste en la consolidation des comptes individuels. La technique consiste à élaborer les tableaux de synthèses consolidés, notamment : le bilan consolidé, le compte de résultat consolidé, autrefois<sup>83</sup> le tableau financier des ressources et emplois (TAFIRE) consolidé, mais simplement aujourd'hui<sup>84</sup> les états financiers annexés.

<sup>80</sup> C'est ce critère qui fait la différence de conditions avec l'exigence de combinaison des comptes. Cf. *Infra* : point B, du présent §.

<sup>81</sup> Article 74 à 102, AUDCIF, préc.

<sup>82</sup> B. MARTOR, N. PILKINGTON, D. SELLERS et S. THOUVENOT, *Le Droit uniforme africain des affaires issu de l'OHADA*, 2<sup>e</sup> éd., Litec, coll. Le droit commercial, Paris, 2009, p. 175.

<sup>83</sup> C'est l'une des différences à relever dans le changement de régime entre l'AUHCE de 2000 et l'AUCDIG de 2017 qui l'abroge.

<sup>84</sup> *Ibidem*.

En pratique, « *si la notion a [...] un intérêt ou un sens, c'est comme point d'imputation d'un régime juridique* ». <sup>85</sup> Certaines notions sont structurantes pour les trois niveaux (des obligations) du système comptable : comptes personnels ou consolidés ou combinés. L'objectif poursuivi par la consolidation des comptes est de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entreprises comme si elles étaient une seule entreprise. Relevant de la pratique des sociétés, elles sont d'impact dans le champ comptable. Il en est ainsi en l'occurrence des notions de : groupe, filiale, participation, liens financiers, pourcentage d'intérêts, intégration des comptes, seuil déterminant de capitalisation ...

## 2. Appréhension comptable : groupe d'entreprise, géants économiques globaux

Un groupe est un ensemble de sociétés économiquement et financièrement liées, mais ayant chacune une indépendance juridique (personnalité juridique propre). L'une d'entre elles, la société-mère, dirige et contrôle les autres sociétés qui sont sous sa dépendance (filiales). En revanche, la filiale est une société juridiquement indépendante, dont les actions appartiennent majoritairement à une société. La participation quant à elle, est le fait de détenir une fraction du capital d'une société.

En droit de la concurrence, l'intérêt porte sur la position dominante d'un groupe d'entreprises. Une seule entreprise du groupe peut occuper une position dominante sur un marché, tout autant que la dominance peut-être *collective*. <sup>86</sup> En général, les entreprises liées entre elles constitue une puissance économique concentrée sur la tête du groupe qui domine le marché. Il peut aussi advenir qu'aucune d'elle prise isolément n'a de position dominante, mais par un mécanisme de concentration, les sociétés sont dominantes dans leur ensemble. Il est de jurisprudence européenne, s'agissant des entreprises formant un groupe, « qu'elles soient unies entre elles par certains liens ou certains facteurs de corrélation qui leur donnent le pouvoir d'adopter une même ligne d'action sur le marché ». <sup>87</sup> Comme le précisent Jean-Bernard Blaise et Richard Desgorces, il peut s'agir de la puissance économique tirée « de liens structurels ou d'accords formalisés ». <sup>88</sup> Tel est d'une part le fait d'une « addition des parts de marché détenues par la société-mère et ses filiales » <sup>89</sup> ou alors « des entreprises qui seraient unies par des liens contractuels pourraient détenir ensemble une position dominante ». <sup>90</sup>

Le droit comptable se contente d'user des éléments définitionnels de groupe d'entreprises pour leur imposer une présentation consolidée de leurs supports financiers. L'obligation comptable de consolidation permet de regrouper les éléments de comptes personnels de chaque société du groupe. Elle permet de dépasser la difficulté, voire l'opacité, de la lecture

<sup>85</sup> C. SEVELY-FOURNIER, *Essai sur l'acte juridique extinctif en droit privé. Contribution à l'étude de l'acte juridique*, t. 100, 2010, p. 38, cité par J. EYNARD, *Les données personnelles, quelle définition pour un régime de protection efficace ?*, Michalon, Paris, 2013, p. 357.

<sup>86</sup> J-B. BLAISE et R. DESGORCES, *Droit des affaires : commerçants, concurrence, distribution*, 9<sup>e</sup> éd., LGDJ, coll. manuel, Paris, 2017, p. 456. « L'addition des parts de marchés [...] peut placer le groupe en position dominante, alors qu'aucune des sociétés du groupe, considérée isolément ne disposerait d'une telle position. Ainsi encore, des entreprises qui seraient unies par des liens contractuels pourraient détenir ensemble une position dominante ».

<sup>87</sup> CJCE, 31 mars 1998, *Kali & Salz*, aff. Jointes C-68/94 et C-30/95.

<sup>88</sup> J-B. BLAISE et R. DESGORCES, *droit des affaires...op.cit.*, p. 456-457.

<sup>89</sup> *Ibidem.*

<sup>90</sup> *Ibid.*

éclatée des comptabilités individuelles, en reconstituant une image consolidée du patrimoine, de résultat de la situation financière et du résultat de l'ensemble du groupe d'entreprise. Cela procure aux tiers intéressés une vision claire pour chacune des entreprises du groupe et pour l'ensemble d'entre elles, comme s'il s'agissait d'une seule unité économique. Ces opérations, à la fois de prise de participation et de consolidation comptable, sont habituellement faites par les multinationales à travers le monde.<sup>91</sup>

Cependant, la globalisation du XXI<sup>e</sup> aura davantage favorisé l'abaissement des frontières de même que l'incorporalité des biens et services. L'économie numérique, celle de l'Internet, a mis en relief des champions globaux qui diffusent et destinent dans le monde à partir des États-Unis, leurs services dématérialisés. Les GAFA, *Google, Appel, Facebook, Amazon*, ne sont pas des entreprises constituées sur les marchés selon le droit des sociétés ou le droit d'établissement. Ils sont une marque mondiale qui génère des revenus sur les populations d'internautes du monde entier. Ils captent les rentes de leurs chiffres d'affaires en ayant porté, dans un univers connecté, appelé le cyberspace, les modèles disruptifs d'une véritable « économie de verrouillage », une « économie de péage », une « économie valorisant le messenger ». Leur gigantisme économique est indéniable.

	Google	Apple	Facebook	Amazon
<b>Date de création</b>	<b>1998</b>	<b>1976</b>	<b>2004</b>	<b>1994</b>
Capitalisation boursière	714 b \$	840 b \$	380 b \$	731 b \$
Chiffre d'affaires	110,8 b \$	229,2 b \$	40,6 b \$	177,9 b \$
Bénéfice Net	12,7 b \$	48,3 b \$	15,9 b \$	3 b \$
Effectif (employés, ETP)	80.110 b \$	123.000 b \$	25.105 b \$	566.000 b \$
Trésorerie	101,9 b \$	268,9 b \$	41,7 b \$	20,5 b \$

Source : Rapport annuel, 2017 ; pour la capitalisation boursière au (21 novembre 2018) : Google Finance

Malgré tout, les gouvernements peinent à leur imposer des taxes locales et à leur appliquer les droits étatiques nationaux. On ne sait pas leur imposer une comptabilité consolidée. C'est tout l'enjeu du débat sur la « Taxe GAFA » au sein de l'Union européenne...

La mondialisation des années 90 aura livré au monde ses multinationales à la conquête de présence sur plusieurs territoires souverains. C'est un mouvement qui commence six siècles plus tôt et qui prend ampleur au XX<sup>e</sup>-XXI<sup>e</sup> siècles. « Depuis le XVI<sup>e</sup> siècle, [...] un réseau mondial d'échanges [...] se constitue un authentique tissu planétaire. [...] Aucune très grande entreprise ne peut se soustraire à cette planétarisation. Il faut toujours produire la meilleure qualité au meilleur endroit, dans les meilleurs délais, au meilleur prix, à proximité des marchés les plus porteurs (aujourd'hui, l'Asie-Pacifique ; demain l'Afrique) ». <sup>92</sup> Les multinationales prennent le soin de créer des sociétés disséminées à travers le monde ou d'y prendre des participations en vue d'opérer sur un territoire souverain. Les exemples répandus

<sup>91</sup> COMMISSION NATIONALE OHADA, *Manuel de Droit et Comptabilité OHADA*, op.cit, p.168.

<sup>92</sup> PH. MOREAU DEFARGES, *La mondialisation*, 9<sup>e</sup> éd., Coll. « Que sais-je ? », Paris, 2012, p. 110-111.

des multinationales se concentrent sur les entreprises mondiales dont les maisons-mères sont basées :

- aux États-Unis : *Mc Do*, chaîne mondiale de fast-food, *Dell*, enseigne de fabrication d'ordinateur à flux tendu, *IBM*, pionnier de la micro-informatique, etc. ;
- en Suisse : Nestlé, géant des produits laitiers et du conditionnement des aliments céréaliers ;
- en Allemagne : Siemens, l'équipementier-phare des télécommunications, au Japon : Toyota, l'usine automobile ;
- en Corée du sud : Samsung, champion de l'électroménager et des téléphones portables intelligences.

Deux exemples du très florissant secteur des télécommunications en RD Congo méritent d'éclairer les développements théoriques. En fin d'évocation des cas de multinationales Vodacom (Vodafone) et Orange, les chiffres d'observation du marché congolais de la téléphonie sont éloquentes.

- En avril 2016, le Groupe français Orange opérait l'achat de tous les actifs de Tigo RD Congo pour la bagatelle somme de 140 millions de \$ US. Tigo, elle-même membre du Groupe hollandais, fut une acquisition en milieu de l'an 2000 de la société commerciale Oasis S.A.I.T SPRL constituée en 1990, à partir des actifs belges, sur le marché congolais des télécoms. Orange, elle-même, entra en 2009 sur le marché congolais après le rachat de CCT, Congo Chine Télécom, à la suite des tractations au Sommet avec la visite à Kinshasa du Président français Nicolas Sarkozy. (Il y a à relever que la France économique envisageait à l'époque d'entreprendre à travers ses champions Lafarge dans la cimenterie en rachat de la Cinat (Kongo Central), Areva dans les minerais stratégiques d'uranium à Shikolobwe (Katanga), Bolloré dans la logistique.)
- En 1998, la société CWN, *Congolese Wireless Network*, obtient pour 2 millions de \$ une licence d'exploitation de la téléphonie GSM. Elle est la première dans le pays à l'exploiter dès 1999. Son étude de marché et ses capacités techniques visaient 20.000 abonnés sur une population de plus de 35 millions d'habitants à l'époque. Très vite, elle se voit dépasser par la demande et son réseau se congestionne. CWN cherche alors des partenaires, pour un marché très prometteur d'autant qu'au passage en l'an 2000 la société d'Etat, OCPT, est moribonde et la télédensité est d'1 téléphone pour 1300 habitants. C'est alors que la société Vodacom International Ltd d'Afrique du Sud, en quête d'investissement rentable, signe une Joint-venture avec l'américano-gambien *Conteh Badara*, Chairman visionnaire et porteur d'affaires pour CWN. En 1998, la licence de concession fut accordée par l'Etat congolais à CWN pour une somme de 2 millions de \$ acquittée en plusieurs tranches. Le porteur d'affaires de CWN avait dû se servir des chiffres de sa comptabilité d'entreprise et des indices économiques favorables de premiers moments d'exploitation en vue d'attirer des investisseurs. En 2001, la fameuse J-V est signée entre CWN et Vodacom International Ltd pour plus de 100 millions de \$ US. Il naquit alors Vodacom Congo

RDC, sous forme de SPRL, sur la base des statuts déposés au greffe du TGI Gombe. Sa structure d'actionariat renseignait : 51% des parts sociales pour Vodacom International Ltd et 49% des parts pour CWN. Cette dernière à la base était elle-même constituée de plusieurs associés parmi lesquels figure RESOTEL, personne morale.

Tableau de Bord récapitulatif des principaux indicateurs observés entre T4-20 et T1-21<sup>93</sup>

Indicateurs	T4-20	Janvier-21	Fevrier-21	Mars-21	T1-21	Variation T4-20 T1-21
<b>1. Nombre d'abonnements actifs à la Téléphonie Mobile (90 jours)</b>						
Airtel	10 583 837	10 658 563	10 908 722	11 265 306	11 265 306	6,44%
Vodacom	14 818 133	14 904 100	15 062 176	15 179 529	15 179 529	2,44%
Orange	11 197 168	11 132 428	11 071 267	10 994 434	10 994 434	-1,81%
Africell	4 199 258	4 236 414	4 245 543	4 156 213	4 156 213	-1,03%
<b>Total Abonnements</b>	<b>40 798 396</b>	<b>40 931 505</b>	<b>41 287 708</b>	<b>41 595 482</b>	<b>41 595 482</b>	<b>1,95%</b>
<b>2. Taux de pénétration Global</b>						
Taux de Pénétration Global (population ?)	46,2%	46,3%	46,7%	47,1%	47,1% <sup>1</sup>	0,9%
<b>3. Parts de marché sur le total des abonnements à la Téléphonie Mobile</b>						
Airtel	25,94%	26,04%	26,42%	27,08%	27,08%	1,1%
Vodacom	36,32%	36,41%	36,48%	36,49%	36,49%	0,2%
Orange	27,45%	27,20%	26,81%	26,43%	26,43%	-1,0%
Africell	10,29%	10,35%	10,28%	9,99%	9,99%	-0,3%
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,0%</b>
<b>4. Chiffres d'affaires Global TTC (Voix+SMS+Data+Mobile money+Autres SVA) en USD</b>						
Airtel	125 518 871	41 629 235	39 363 259	45 290 331	126 282 824	0,61%
Vodacom	147 026 218	49 788 207	47 022 418	51 482 309	148 292 934	0,86%
Orange	100 282 354	32 064 714	29 908 810	31 979 031	93 952 555	-6,31%
Africell	29 498 924	9 737 668	9 102 995	10 019 223	28 859 886	-2,17%
<b>Total Chiffre d'affaires TTC en USD</b>	<b>402 326 367</b>	<b>133 219 825</b>	<b>125 397 481</b>	<b>138 770 893</b>	<b>397 388 200<sup>2</sup></b>	<b>-1,23%</b>

« Tableau 1: Principaux accroissements observés entre les deux Trimestres T4-20 et T1-21, sur l'ensemble du Marché »

### 3. Appréhension comptable : filiale, participation, pourcentage de contrôle

Selon les standards onusiens, la société est multinationale, lorsqu'elle détient une participation significative en capital dans les filiales ou des sociétés apparentées situées à l'étranger. Les liens financiers entre les sociétés d'un groupe se traduisent par des prises de participations en capital plus ou moins importantes. En lien avec l'AUDCIF, c'est ce lien financier qui procure à une entreprise du groupe sur les autres le « contrôle exclusif ou conjoint » ou alors son « influence notable ».<sup>94</sup>

**3.a) De façon directe ou indirecte, la société-mère contrôle des filiales** situées à l'étranger. Il y a lieu de considérer comme ayant une participation dans une société, toute société qui détient une fraction de son capital comprise entre 10% et 50%. Il faut considérer comme filiale, une société dont plus de 50% du capital sont détenus par une autre appelée société-mère.<sup>95</sup> Il existe différents types de participations : directe, indirecte, réciproque ou croisée, circulaires.

<sup>93</sup> Source : ARPTC, *Observatoire du marché de la téléphonie mobile, Rapport du 1<sup>er</sup> trimestre 2021*, Autorité de régulation de la poste et des télécommunications du Congo, Présidence de la République, Kinshasa, 2021, p. 7.

<sup>94</sup> PH. TIGGER, *Le Droit des affaires en Afrique*, 3<sup>e</sup> éd., PUF, coll. « Que sais-je ? », Paris, 2001, p. 121.

<sup>95</sup> COMMISSION NATIONALE OHADA, *Manuel de Droit et Comptabilité OHADA*, op.cit, p.168.

La « participation directe » concerne une société A qui détient des titres de participation dans la société B. La « participation indirecte » *a contrario* met en exergue une société A qui détient des titres de participation dans la société B, et la B, à son tour, détient des titres de participation dans la société C. Les « participations réciproques ou croisées » le sont lorsqu'une société A détient des titres de participation dans la société B et que la B détient aussi des titres de participation dans la société A. les « participations circulaires » surviennent lorsqu'il y a trois ou plusieurs sociétés les unes dans les autres jusqu'à former un cercle. Les fusions-absorption, les fusions-scission sont des mécanismes de droit des sociétés, qui peuvent en donner lieu.

**3.b) L'entreprise concernée par les mécanismes de consolidation** est celle qui dispose d'un droit de propriété et de contrôle inhérents à sa prise de participation au capital social du groupe. C'est cette entreprise-là, la dominante du groupe des sociétés, qui est concernée par l'établissement et la publication des comptes consolidés. Propriété et/ou contrôle lui confèrent son influence notable sur les autres. Aux termes de l'article 74 alinéa 1<sup>er</sup> de l'AUDCIF, toute entreprise qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats parties, doit établir et publier chaque année les états financiers consolidés dès l'instant qu'elle détient des titres de participation sur une ou plusieurs entreprises. Avec M. Dobill on entend par « titres de participation, ceux conférant des droits sur le capital d'autres entreprises et dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise, notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence notable sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle ».

Deux notions – se rapportant à la participation – méritent bien d'être précisées à partir du pourcentage détenu par la société dominante dans la structure d'un groupe, à savoir :

- la notion de propriété qui s'analyse en « pourcentage d'intérêt »,
- la notion de contrôle ou de pouvoir qui s'analyse en « pourcentage de contrôle ».

**3.c) Le pourcentage d'intérêt** représente la part de l'actif net détenue par la société consolidante dans les autres sociétés du groupe. Le pourcentage d'intérêt fait référence aux droits de propriété et se calcule de la manière suivante :

- en cas de participations directes, le pourcentage d'intérêt direct est égale au pourcentage de la participation détenue ;
- en cas de participations indirectes, le pourcentage d'intérêt indirect est égal au produit des pourcentages des participations détenues dans les sociétés formant le lien ;
- le pourcentage d'intérêt total est égal au pourcentage d'intérêt direct plus celui d'intérêt indirect.

**3.d) La typologie du pourcentage de contrôle** tient du degré de contrôle d'une société-mère (consolidante) sur les filiales. Il faut en dégager trois aspects qui ont des conséquences particulières sur les méthodes de condolidation.

- Le *contrôle exclusif* est celui qui donne à l'entreprise consolidante le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin de tirer avantage de ses activités.  
Selon M. Mbangala. et R. Wanda. « Il y a contrôle exclusif lorsque la société-mère a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de la filiale ». Trois cas peuvent se dessiner : si la société-mère détient 50% et plus de prise de participation dans la filiale, le contrôle exclusif devient *de droit* ; tandis que lorsque pendant les deux dernières années, la société-mère détient une fraction de capital supérieure à 40% des droits de vote et qu'aucun autre associé ne détient pendant la même période une fraction supérieure à 40%, le contrôle exclusif est dit *de fait*. Dans certains contextes, on peut parler de contrôle exclusif contractuel lorsque la société-mère exerce dans la société consolidée (et non plus forcément dans la filiale) une influence dominante en vertu du contrat ou des clauses statutaires.
- Le *contrôle conjoint* est celui qui consiste à partager le contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions à prendre résultent de leur accord.  
Il est question du contrôle conjoint lorsqu'il y a partage de contrôle entre un nombre limité d'associés de sorte que les politiques financières et opérationnelles résultent de leur consensus.
- L'*influence notable* est le pouvoir de participer aux politiques financières et opérationnelles de l'entreprise consolidée sans détention du contrôle.  
Exemple : Une entreprise A du groupe ayant une représentation dans les organes de décision d'une autre entreprise B du fait de son lien de dépendance technique ou de manque d'une certaine expertise dans la gestion.

En somme, la prise de contrôle d'une société sur une autre s'apprécie sous deux angles. Premièrement, il apparaît l'intention d'exercer une *influence* déterminante sur la gestion de la société dont elle détient les titres à partir de son « droit de veto » (qui peut même être une minorité de blocage) dans la prise des décisions. Deuxièmement, le pouvoir de contrôle, en pourcentage de contrôle, exprime le *lien de subordination* entre la société-mère et les filiales ou encore le degré de pouvoir de la société-mère. Il représente *le droit de vote* détenu directement ou indirectement dans les assemblées générales ordinaires et extraordinaires de chaque société du groupe.

Aussi, l'influence notable s'apprécie-t-elle sur la gestion et la politique financière d'une entreprise lorsqu'une société dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette entreprise. Les situations caractérisant une influence notable sont :

- participations aux décisions stratégiques ;
- existence de transactions importantes avec d'autres entreprises du périmètre de consolidation ;
- échange de personnel de direction avec d'autres ;

- lien de dépendance technique avec le groupe.

#### 4. Modalités d'établissement et de contrôle des comptes consolidés

La consolidation des comptes ainsi qu'un rapport de gestion du groupe sont obligatoires pour les sociétés qui contrôlent, directement ou indirectement, de façon exclusive ou conjointe plusieurs autres sociétés, ou qui y exercent une influence notable.

Le périmètre de consolidation comprend l'ensemble des entreprises prises en considération pour l'établissement des comptes consolidés.

**4.a) Les méthodes de consolidation** sont fonction des trois niveaux ci-après : Contrôle exclusif, contrôle conjoint et influence notable (dont les notions ont déjà été évoquées). Pour chacun d'eux, il correspond respectivement un schéma de consolidation comptable.

- Le schéma d'« intégration globale » tient au contrôle exclusif. Il procède de l'ouverture du journal de consolidation pour constater la reprise des états financiers des entités consolidées, des retraitements de consolidation, de l'élimination des titres de la filiale et des états financiers consolidés.<sup>96</sup>
- Le schéma d'« intégration proportionnelle » tient au contrôle conjoint. Il procède de la reprise des états financiers des entités consolidées à concurrence du pourcentage d'intérêt du groupe, du retraitement de consolidation, de l'élimination des titres de la filiale pas d'intérêts minoritaires et des états financiers consolidés.
- Le schéma de « mise en équivalence » vaut pour l'influence notable. Ici, les soldes des comptes de la filiale ne sont pas repris. La méthode consiste à substituer à la valeur comptable des titres détenus par l'entreprise consolidante, la quote-part des capitaux propres de l'entreprise consolidée. Les retraitements sur les opérations internes au groupe sont limités aux montants significatifs.

#### 5. Production et contrôle des comptes consolidés

Il est question de faire le point sur les organes responsables de l'établissement (producteurs de comptabilité) et de contrôle des comptes consolidés d'un groupe ainsi que leur certification.

**5.a) Concernant les producteurs principaux**, les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes les entreprises doivent être établis et publiés par :

- le conseil d'administration ou l'administrateur général s'il s'agit d'une société anonyme ou les titres de participation sont appelés actions ;
- le ou les gérant(s), s'il s'agit d'autres formes de société commerciale autres que les sociétés de capitaux, de l'entreprise dominante de l'ensemble consolidé.

<sup>96</sup> COMMISSION NATIONALE OHADA, *Manuel de Droit et Comptabilité OHADA*, op.cit, p. 175.

Le défaut d'établissement et de publication des comptes consolidés constituent des infractions pénales.<sup>97</sup> Le contrôle et la certification des comptes consolidés du groupe est l'apanage des commissaires aux comptes de la société consolidante. Ils établissent un rapport sur les états financiers consolidés du groupe. Dans ledit rapport, ils certifient que le bilan, le compte de résultat et l'état annexé sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation.

**5.b) Concernant les diligences des commissaires aux comptes,** ils opèrent la mission de contrôle et celle de certification des comptes consolidés. Des préalables entourent la fiabilité et l'impartialité du travail des commissaires aux comptes pour l'atteinte des objectifs de leur mission.

Ils doivent se prononcer sur la sincérité et la concordance, avec les états financiers consolidés, des informations données par les dirigeants sociaux dans le rapport de gestion. Ils ont aussi le droit, dans le cadre de ce rapport, d'émettre des réserves, ou peuvent exprimer un refus de certifier pour des raisons qui leur sont fondées et discrétionnaires. Les commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante collaborent directement avec le procureur de la République en cas de constat de faits délictueux, sollicitant ainsi des poursuites judiciaires à l'endroit des dirigeants responsables.

Dans le cadre de la mission de certification des comptes consolidés, les diligences à mettre en œuvre par les commissaires aux comptes portent essentiellement sur les points suivants :

- compréhension générale de l'organisation, du fonctionnement, de l'équilibre structurel des activités ordinaires et hors activité ordinaire du groupe ;
- pénétration et rentabilisation des relations entre les entreprises du groupe et des professionnels de comptabilité internes ou externes ayant fait des contrôles bien avant les travaux de consolidation ;
- contrôle des principes de consolidation en ce qui concerne le périmètre, les méthodes de consolidation et le contrôle des principes comptables y relatifs utilisés ;
- contrôle des opérations matérielles de consolidation tels que le report des données de base, le retraitement, l'élimination des opérations réciproques, etc.
- contrôle de l'état annexé des comptes consolidés ;
- contrôle de tous les rapports de gestion du groupe.

## **B. Comptes combinés**

Les comptes combinés sont régis des articles 103 à 110 de l'AUDCIF. Conformément à l'article 103 ainsi visé, les entreprises qui constituent, dans une région de l'espace Ohada, un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décision situé hors de cette

<sup>97</sup> Article 111, AUDCIF, préc.

région, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination, doivent établir des états financiers « combinés », comme s'il s'agissait d'une seule entreprise.<sup>98</sup>

## 1. Fondement et différenciations

L'économie du XXI<sup>e</sup> a empreint la vie des affaires, par l'enchaînement économique des parties du globe, l'explosion des flux économiques, la transnationalité des opérateurs économiques, la mobilité des capitaux ainsi des produits et services.<sup>99</sup> La recherche du gain économique et financier déborde les frontières nationales. Dans ce contexte du droit commercial et des affaires,<sup>100</sup> les comptes consolidés et combinés ont pour fondement d'assurer une évaluation du patrimoine commun pour des entreprises opérant à cheval sur plusieurs espaces géographiques et économiques. Leur raison d'être est également la détermination du résultat d'un ensemble d'en fin d'exercice comptable.

Beaucoup de notions se rapportant aux comptes consolidés éclairent l'approche théorique sur les comptes combinés. Leur similitude réside dans l'établissement et la publication des comptes consolidés ou combinés des entreprises qui constituent un ensemble économique.

Toutefois sans attendre, il faut relever les différences majeures entre la combinaison et la consolidation des comptes personnels. Tandis que les comptes consolidés supposent une société-mère et ses filiales, les comptes combinés ne requièrent pas des liens juridiques de domination entre entreprises. Alors que l'obligation des comptes consolidés se fonde sur la tête de groupe ayant son siège ou son activité principale au sein de l'Ohada, la combinaison concerne toutes entreprises dépendant d'une autre n'étant pas basée sur l'espace OHADA. « Les combinés peuvent être assimilés à une consolidation horizontale ». <sup>101</sup>

## 2. Entreprises concernées par le mécanisme des comptes combinés

Ce sont les entreprises sises dans l'espace OHADA et soumises à la dépendance d'une autre entreprise basée hors espace OHADA qui sont concernées par l'établissement du bilan, du compte de résultat ainsi que de l'état annexé, combinés.

En vue d'identifier les entreprises susceptibles d'entrer dans la formation d'un tel ensemble, toute entreprise placée, en dernier ressort, sous contrôle exclusif ou conjoint d'une personne morale doit en faire mention dans l'état annexé faisant partie de ses états financiers annuels personnels. Chacune de ces entreprises est tenue de préciser, dans l'état annexé, l'entreprise de l'Etat-partie chargée de l'établissement des comptes combinés.

<sup>98</sup> PH. TIGGER, *Le Droit des affaires en Afrique*, op.cit, p. 121.

<sup>99</sup> PH. MOREAU DEFARGES, *La mondialisation*, op.cit, p. 5.

<sup>100</sup> R-C. OKANI, *Droit commercial général (OHADA)*, Les P.U.Y, Yaoundé, 2017, p. 16.

<sup>101</sup> Ces éléments font suite aux travaux pratiques de recherche : K. NDUKUMA ADJAYI (sous dir.), I. KABONGU MUKENDI, D. KADELI ALUSHA, R. KADIATA KAZADI, D. KIBWE et al., « Acte uniforme du 23 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités d'entreprises sises dans les Etats-parties au Traité relative à l'OHADA... », Travaux dirigés, L1 FASE, UPC, Kinshasa, 2019-2020, p. 10.

L'identification de ces entreprises relève de l'état annexé faisant partie des états financiers annuels personnels déposés à l'administration fiscale. Dans l'état financier, chacune de ces entreprises précise la dénomination de l'entreprise de l'Etat partie chargée de l'établissement des comptes combinés. Les filiales comprises dans le périmètre de combinaison peuvent être liées par des relations économiques de nature diverse, sans que leur intégration ne résulte des liens de participation organisant les sociétés-mères et les filiales.

Le périmètre de combinaison englobe toutes les entreprises d'une même région de l'espace Ohada satisfaisant à des critères d'unicité et de cohésion caractérisant l'ensemble économique formé, quels que soient leur activité, leur forme juridique ou leur objet, lucratif ou non.<sup>102</sup> Il doit être combiné les comptes et états financiers de synthèse de l'ensemble constitué des filiales situées dans une région de l'espace Ohada dépendantes d'une société-mère située en dehors de cette région. Et ce dans le même but, de donner une image fidèle des éléments pertinents de la comptabilité d'ensemble constitué : patrimoine, situation financière et résultat.

### 3. Etablissement et présentation des comptes combinés

L'établissement et la présentation des états financiers combinés obéissent aux mêmes règles et méthodes que les comptes consolidés ; mais sous réserve des dispositions des articles 105 à 109 de l'Acte uniforme.

**3.a)** L'établissement du compte de résultat combiné doit être présenté selon le modèle du système normal en faisant distinctement apparaître :

- le résultat net de l'ensemble des entreprises combinées par intégration ;
- la quote-part des résultats nets des entreprises combinées par mise en équivalence ;
- la part des associés minoritaires et la part de l'entreprise combinante dans le résultat net.

**3.b)** Le compte de résultat combiné peut être accompagné d'une présentation des produits et des charges classés selon leur destination sur décision prise par l'entreprise combinante basée hors espace OHADA. La présentation des états financiers combinés doit rester dans le contexte de la synergie des principes comptables admis pour que l'information financière qu'ils véhiculent puisse refléter l'image fidèle.

**3.c)** L'état annexé des comptes combinés doit préciser notamment :

- la nature des liens à l'origine de l'élaboration des comptes combinés ;
- la liste des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison et des modalités de détermination de ce périmètre ;
- la qualité des ayants droits aux capitaux propres et des éventuels bénéficiaires d'intérêts minoritaires ;

<sup>102</sup> Article 103, AUCDIF.

- es régimes de taxation des résultats inhérents aux diverses formes juridiques des entreprises incluses dans le périmètre de combinaison. Il sied de rappeler ici que chaque Etat partie jouit de l'autonomie fiscale.

#### 4. Contrôle des comptes combinés

Le contrôle des comptes combinés est laissé aux commissaires aux comptes de la même manière que celui des comptes consolidés. Ils ont l'obligation de faire un rapport détaillé sur la gestion et la certification de la comptabilité de l'ensemble des entreprises en combinaison.

Les commissaires aux comptes accomplissent les mêmes missions que celles reconnues en cas de consolidation, à savoir : contrôle, certification et collaboration avec le procureur général du ressort. Aux termes de l'article 69, de l'AUDCIF, ce sont des personnes physiques ou morales exerçant une activité réglementée consistant à contrôler très strictement la régularité, la sécurité et la fidélité des comptes sociaux des sociétés par action et de certains autres groupements.

Ils font leur travail conformément aux règles et éthique professionnelles en la matière. La jurisprudence ajoute leur comportement sur quelques principes directeurs :

- la compétence ;
- la discrétion ;
- l'intégrité ;
- l'impartialité ;
- le respect des règles professionnelles.

En somme, la comptabilité de consolidation et de combinaison des comptes est une matière plus approfondie en comptabilité des sociétés.

## SECTION 2. Information financière et protection du SYSCOHADA

La comptabilité est une information financière à multiples usages : économique (§2), boursier et stratégique (§2).

### §1. Contenu et consistance de l'information financière

L'information financière découle de la comptabilité tenue par les entreprises. La comptabilité tenue par l'entreprise constitue une technique d'enregistrement et de traitement de l'information. Elle est considérée comme un instrument d'informations financières qui rend compte aux partenaires en relation d'affaires avec l'entreprise.

Ses usages économiques se structurent autour de la nature des informations requises, de leur fiabilité et de leur applicabilité utile (A). Ses usages boursiers découlent de l'obligation de

production des états financiers, faite par l'AUCDIF à certaines entreprises inscrites à une bourse de valeur et faisant appel public à l'épargne, à l'intention des marchés financiers et d'autres instances de réglementation sectorielles **(B)**.

## **A. Usages économiques de l'information financière**

La nature de l'information financière est à dégager en droit comptable. Elle doit revêtir certains caractères pour sa fiabilité et pour son utilité. Une de ses applications conséquentes se révèle dans les procédures collectives et d'apurement de passif, en cas d'entreprises en difficulté.

### **1. Informations financières : les états financiers annuels**

Tirées de la comptabilité, les informations financières sont contenues dans les documents de synthèse appelés « tableaux de synthèse ». Conformément à l'Article 8 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière, le système comptable OHADA retient les états financiers annuels ci-après :

- le bilan ;
- le compte de résultat ;
- l'état annexé

La structure et la description des états financiers sont analysées avec force détail dans le cours de comptabilité générale. Même si le tableau financier des Ressources et des Emplois (TAFIRE) ne fait plus partie du lot des obligations du niveau normal de comptabilité, sa notion reste intéressante. Il convient de préciser les notions afférentes aux états financiers annuels.

#### **a) États financiers**

Les états financiers sont des tableaux périodiques établis par l'entreprise pour rendre compte de son patrimoine, de sa situation financière et de son résultat. Ces tableaux forment un tout indissociable. Ils sont établis et présentés conformément aux dispositions des articles 25 à 34 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

#### **b) Bilan**

Le bilan est un tableau qui représente la situation patrimoniale d'une entreprise à une date donnée. Il comporte deux parties :

- la partie droite, appelée « passif », exprime l'origine des moyens ou des ressources dont dispose l'entreprise ;
- la partie gauche, appelée « actif », correspond à l'emploi qui a été fait des ressources de l'entreprise.

#### **c) Compte de résultat**

Aux termes des articles 29 à 31 de l'AUDCIF, c'est le document légal qui enregistre tous les produits et les charges de l'entreprise. La différence est le résultat net comptable qui sera

repris (en soustraction s'il s'agit d'une perte) au passif du bilan. C'est l'état financier de synthèse récapitulant les charges et les produits intervenus dans la formation du résultat net de l'exercice et mettant en évidence des soldes significatifs de gestion.

Le compte de résultat de l'exercice fait apparaître les produits et les charges distingués selon qu'ils concernent les opérations d'exploitation attachées aux activités ordinaires, les opérations financières, les opérations hors activités ordinaires. Le classement des produits et des charges permet d'établir des soldes de gestion dans les conditions définies par le SYSCOHADA.

La structure d'un compte de résultat s'articule autour de trois niveaux : niveaux d'exploitation, niveau financier et niveau exceptionnel. Les produits et charges de chaque niveau permettent de calculer le résultat intermédiaire de gestion (SIG). Le niveau d'exploitation et le niveau financier dégagent le résultat de l'activité ordinaire. En revanche, le niveau exceptionnel, déduction faite de l'impôt sur le bénéfice et de la participation des travailleurs aux bénéfices, produisent le résultat hors activité ordinaire. La somme de ces trois niveaux donne le niveau global qui complète au moins les deux précédents et donne le résultat net de l'exercice.

#### **d) État annexé**

L'état annexé est un tableau de synthèse qui complète, explicite et commente, pour autant que de besoin, les éléments fournis par les trois autres états.<sup>103</sup> Il fait mention des méthodes particulières utilisées, le cas échéant, et de tous les éléments d'ordre comptable ou financier contribuant à améliorer l'obtention d'une image fidèle.

Il explicite, complète et commente, pour autant que de besoin, les éléments fournis par au moins les deux autres états financiers annuels. Il fait mention des méthodes particulières utilisées, le cas échéant, et de tous les éléments d'ordre comptable ou financier contribuant à améliorer l'obtention d'une image fidèle de l'entreprise ou du groupe des sociétés.

Dans sa teneur, l'état annexé comporte tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers. Lesdits éléments sont susceptibles d'influencer le jugement des destinataires sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise. Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entreprise dans le cadre de son organisation comptable. Toute modification dans la présentation des états financiers annuels ou dans les méthodes d'évaluation doit être signalée dans l'état annexé.

#### **a) Tableau Financier des Ressources et des Emplois (TAFIRE)**

Le TAFIRE est un tableau de synthèse qui retrace les flux de ressources et les flux d'emplois de l'exercice. Le TAFIRE fait apparaître, pour l'exercice, les flux d'investissement et de financement, les autres emplois et ressources financiers et la variation de la trésorerie. Il n'est plus requis dans le niveau normal de comptabilité.

<sup>103</sup> Article 25, AUDCUF, préc.

## 2. Exigences de fiabilité de l'information financière générée par la comptabilité

Pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité de l'information financière produite, la comptabilité de chaque entreprise implique :

- la mise en œuvre 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 effectuées par l'entreprise ;
- le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs applicables à l'ensemble des entreprises concernées évoluant dans les Etats parties au traité de l'OHADA ;
- l'observation stricte et correcte de la règle de prudence, à partir d'une appréciation raisonnable des événements et des opérations à enregistrer au titre de l'exercice comptable concerné ;
- la mise en place, d'une part, et la mise en œuvre des procédures de contrôle interne, par les responsables de l'entreprise, procédures indispensables à la connaissance qu'ils ont de la réalité et de l'importance des événements, opérations et situations liées à l'activité de l'entreprise, d'autre part ;
- la présentation et la communication correcte et claire des informations produites sans intention de dissimuler la réalité derrière l'apparence.<sup>104</sup>

## 3. Utilité générale de la comptabilité comme information financière

La vision claire du patrimoine de l'entreprise ressort de la comptabilité bien tenue. Cela permet aux dirigeants de l'entreprise ou aux acteurs économiques, notamment de (d'):

- prendre de bonnes décisions d'investissements ;
- attribuer aux managers-clés une rémunération [sous forme de bonus de primes] (en partie) indexée sur les résultats de leur entreprise, sans que l'assiette de ce calcul ne soit remise en cause ou source de tensions ;
- rassurer les créanciers, notamment les banquiers, en leur donnant une image précise du patrimoine de leur débiteur ;
- convaincre les clients qu'ils peuvent contracter avec elle, sans craindre une subite cessation de paiements ;
- conforter les actionnaires, anciens ou nouveaux, au moment de les solliciter pour les nouveaux apports ;
- convaincre es partenaires industriels [ou financiers] potentiels de la bonne santé financière de l'entreprise et de l'intérêt à nouer des alliances avec elle ;
- distribuer, dans les sociétés, des dividendes non fictifs car d'un montant inférieur aux résultats et réserves distribuables.<sup>105</sup>

<sup>104</sup> Articles 4 et 6 de l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière.

<sup>105</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *La comptabilité racontée aux juristes*, Litec, LexisNexis, coll. Litec fiscal, Paris, 2006, pp. 19-20 et s.

## B. Usages boursiers et stratégies de l'information financière

L'AUDCIF évoque les normes internationales d'information financières (IFRS) comme référentiel obligatoire principalement pour les entreprises inscrites à une bourse de valeur. Celles faisant appel public à l'épargne (les banques) sont également tenues d'observer l'IFRS à l'intention des marchés financiers et des instances sectorielles de réglementation.

### 1. Notion de la bourse des valeurs

[Rédaction réservée]

### 2. Importance financières des comptes individuels, consolidés et combinés

L'importance de la comptabilité individuelle prend une dimension encore plus stratégique en ce qui concerne les comptes individuels des têtes de groupes des sociétés. Ils renseignent en effet sur la capacité de distribution des dividendes de la société. La réalité juridique est que la société en tête de groupe verse des dividendes aux actionnaires et non pas le groupe. Les comptes consolidés et combinés se construisent à partir des comptes individuels ou personnels.<sup>106</sup>

Toutefois, les comptes individuels ont une portée juridique, tandis que les comptes combinés et consolidés ont une portée essentiellement économique. Le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat issu des comptes individuels de chaque société. La comptabilité s'avère stratégiquement le « mode d'expression utilisée par les entreprises pour parler de leurs performances ». Il s'agit d'une communication financière des résultats consolidés par la tête de groupe. Les banquiers, les investisseurs et les actionnaires s'intéressent à la comptabilité au titre de l'information sur la situation financière liée à la gestion, sur le patrimoine constitué par des apports en capital et sur les résultats inhérents aux produits face aux charges de l'entreprise.<sup>107</sup>

Sans comptabilité, il n'y aurait pas de vue sur le logement des dettes financières dans telle ou telle filière. On ne disposerait d'aucune idée sur les résultats réalisés par la société tête de groupe (se trouvant dans ou en dehors de l'espace national / Ohada), ni des profits et pertes réalisés dans les filiales situées à l'étranger. On aurait ainsi qu'une appréciation très limitée des performances du groupe, sans une vue globale sur ses capacités par rapport aux groupes concurrents. Dans la concurrence pneumatique, tel serait le cas théorique de Michelin France face à l'américain Goodyear ou au japonais Bridgestone.<sup>108</sup>

L'économie du XXI<sup>e</sup> confronte les marchés territoriaux et donc les systèmes juridiques. La réglementation comptable nationale ne peut inévitablement se passer de la réglementation internationale. Et ce, au vu de la convergence des flux financiers transfrontaliers entre sociétés faisant partie d'un groupe ; ce qui fonde la consolidation ou la combinaison des comptes. Sans

<sup>106</sup> *Ibidem.*

<sup>107</sup> *Ibid.*

<sup>108</sup> *Ibid.*

référentiel comptable standardisé, les comptabilités entre entreprises opérant en pays différents connaîtraient un dialogue difficile. Les entreprises auraient du mal à communiquer financièrement entre elles. La tendance est à l'unification des référentiels comptables. L'IFRS est bien à propos sorti de la machine de production des normes IASCF.

### 3. Concours international des normes Ohada, IFRS et autres

Parmi les sources de réglementation comptable internationale, il existe l'IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Il existe aussi le US GAAP (*Generally accepted Accounting principles*). Suivant leur puissance économique, des entreprises connectent leur comptabilité aux règles comptables internationales dans le cadre de leur cotation en bourse. La diffusion mondiale des règles de l'IFRS tient à ses soutiens par les puissances étatiques et économiques. Notamment, l'OICV, *Organisation Internationale des Commissions des valeurs mobilières et organismes assimilés*, a recommandé la norme IFRS le 17 mai 2020. Et ce quoique certaines autorités boursières américaines, comme la SEC, *Security and Exchange Commission*, exige des tableaux de réconciliation avec les US GAAP. Il n'ya pourtant pas trop de disparités entre IFRS et US GAAP, les deux étant anglo-saxons et leurs deux organes décisionnaires (« *Boards* ») se sont engagés en une harmonisation.

Au sein de l'Union européenne, l'IFRS a fait l'objet d'adoption à travers le « Règlement IFRS 2005 ». <sup>109</sup> Ainsi en est-il en droit comptable OHADA des « groupes européens ayant les filiales sur le continent africain [qui] devront donc concilier ces normes avec les normes comptables africaines développées par l'OHADA, sachant que ces deux corps de règles pourraient éventuellement différer, même si dans certains cas le système comptable OHADA s'est inspiré des normes IFRS ». <sup>110</sup> L'IFRS fut jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 2001 la fameuse IAS, *International Accounting Standard*. La nouvelle dénomination met davantage l'accent sur l'information financière plutôt que comptable. <sup>111</sup> Il faut remonter à l'IASCF (*International Accounting Standards Comitee Foundation*), en français : Fondation du Conseil des normes comptables internationales. Basé en Angleterre, l'IASCF est une machine de production des normes comptables de niveau international. Ses structures méritent d'être citées :

- Comité de surveillance (*trustees*) avec 19 membres, à raison de 6 des États-Unis, 6 de l'Union européenne et 3 du reste du monde, jouant les rôles de régulateurs-normatifs des entreprises en matière de normalisation, de préparation des états financiers, des audits et de formations universitaires ;
- Comité exécutif (IASB, *International Accounting Standard*) ;
- Comité d'interprétation de l'information financière (IFRIC, *International Financial reporting Interprétation*) ;
- Comité consultatif de normalisation (SAC, *Standard Advisory Council*).

<sup>109</sup> Règlement n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, JOUE n°L°243, 11 septembre 2002, p. 001-004.

<sup>110</sup> B. MARTOR, N. PILKINGTON, D. SELLERS et S. THOUVENOT, *Le Droit uniforme africain ...*, op.cit, p. 178. « C'est le cas notamment, en matière de crédit-bail puisque la norme OHADA et la norme IAS n°17 considèrent que le crédit-bail est un contrat de location-financement » .

<sup>111</sup> M. COZIAN et P.-J. GAUDEL, *La comptabilité racontée aux juristes*, op.cit, p. 9-10.

Pour ce qui est des instances sectorielles de réglementation évoquées par l'AUDCIF, certaines branches d'activités ont des sources régionales d'obligations spécifiques en matière comptable. Le secteur des banques voit la CIMA et celui des assurances l'UEMOA ou la CEMAC faire intervenir des normes comptables particulières.<sup>112</sup> D'une part, le traité instituant la Conférence interafricaine des marchés des assurances implique quand même 14 Etats membres de l'OHADA. Signé le 10 juillet 1992 et en vigueur depuis février 1995, le Traité CIMA unifie les réglementations des entreprises et opérations d'assurances avec un Code CIMA de 530 articles limités aux assurances terrestres.<sup>113</sup> D'autre part, dans la région CEMAC, l'article 9 de la Convention créant la COBAC, Commission bancaire d'Afrique centrale, datant du 16 octobre 1990, émet les procédures et modèles comptables en fonction du mandat lui reconnu.<sup>114</sup>

#### 4. Analyse stratégique de la comptabilité

[Rédaction réservée]

### §2. Protection pénale et autres de l'information financière

La comptabilité fait partie des secrets des entreprises. Certains éléments de la comptabilité sont publiables, tandis que de nombreux entre eux restent internes à l'entreprise. Les producteurs de la comptabilité doivent au jour le jour respecter des règles de tenue et de contrôle légalement sanctionnées (A). La comptabilité apparaît désormais comme une information stratégique au service de l'intelligence économique (B).

#### A. Audit, inspection et droit pénal de la comptabilité

L'information financière est fiabilisée par le contrôle obligatoire qui entoure sa production et sa certification. L'AUDCIF a incriminé certaines infractions à ses règles, sous réserve de définition des sanctions en droit pénal national.

#### 1. Obligation de contrôle de la comptabilité

Le contrôle des comptes est une obligation légale à laquelle on ne peut déroger. Les règles de conduite des commissaires aux comptes résultent des missions qui leur sont dévolues dans l'AUDCIF. Les commissaires aux comptes ont pour mission de certifier que les états financiers de synthèse sont conformes à la régularité, à la sincérité et à l'image fidèle des résultats des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

<sup>112</sup> B. MARTOR, N. PILKINGTON, D. SELLERS et S. THOUVENOT, *Le Droit uniforme africain ...*, op.cit, p. 178.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 341.

<sup>114</sup> *Ibid.*, p. 178.

Malgré le relief pris par l'IGF, Inspection générale des finances, sous la mandature du Président Félix-Antoine Tshisekedi (2018-2023), il est à signaler que cette inspection ne contrôle pas les entreprises privées. Elle contrôle au second degré auprès de la DGI, de la DGRAD ou de la DGDA, les déclarations faites par les entreprises, sans intervenir surplace mais sur pièce à l'égard de ces dernières.

## 2. Sanction de faillite personne pour défaut de comptabilité et réhabilitation

La faillite personnelle peut s'avérer une sanction pour manquements volontaires aux règles de comptabilité. A toute époque de la procédure, la juridiction compétente prononce la faillite personnelle des personnes qui se sont rendues coupables de manquements suivants :

- avoir soustrait la comptabilité de leur entreprise, détourné ou dissimulé une partie de son actif ou reconnu frauduleusement des dettes qui n'existent pas ;
- avoir exercé une activité commerciale dans leur intérêt personnel, soit par personne interposée, soit sous couvert d'une personne morale masquant leurs agissements ;
- avoir usé du crédit ou des biens d'une personne morale comme des leurs propres ;
- par leur dol, obtenu pour eux-mêmes ou pour leur entreprise, un concordat annulé par la suite ;
- avoir commis des actes de mauvaise foi ou des imprudences inexcusables ou qui ont enfreint gravement les règles et usages du commerce tels que définis par l'article 197.<sup>115</sup>

Peuvent également être déclarés en faillite personnelle les dirigeants d'une personne morale condamnés pour banqueroute simple ou frauduleuse.<sup>116</sup>

Aux termes de l'article 204 de l'Acte Uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif, la décision de clôture pour extinction du passif entraîne la réhabilitation du débiteur si le passif est éteint dans les conditions prévues par l'article 178 du même acte uniforme. Pour être réhabilité de plein droit, l'associé solidairement responsable des dettes d'une personne morale déclarée en cessation des paiements doit justifier qu'il a acquitté, dans les mêmes conditions, toutes les dettes de la personne morale, alors même qu'un concordat particulier lui aurait été consenti.

## 3. Le droit pénal de la comptabilité OHADA

Le droit pénal comptable s'inscrit dans la même logique que le droit pénal des affaires OHADA. « Le droit OHADA institue des incriminations pénales, mais laisse aux États parties le soin de déterminer les sanctions pénales et, le cas échéant, d'en assurer l'application ».<sup>117</sup>

Un texte de projet de loi fut déposé en 2014 au Parlement congolais pour besoin de transposition en droit national des incriminations prévues dans tous les Actes uniformes en

<sup>115</sup> Aux termes de l'article 197 du même Acte Uniforme, l'absence d'une comptabilité conforme aux règles comptables et aux usages reconnus de la profession, eu égard à l'importance de l'entreprise débitrice est présumée comme acte de mauvaise foi, imprudences inexcusables ou infractions graves aux règles et usages du commerce.

<sup>116</sup> Article 196 de l'Acte Uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif.

<sup>117</sup> COMMISSION NATIONALE OHADA, *Manuel de Droit et Comptabilité OHADA*, i, p.121.

vue de leur accorder une sanction pénale en droit interne.<sup>118</sup> Un vieux texte législatif congolais est censé servir de « sanction "passe-partout" »<sup>119</sup> pour les lois pénales imparfaites : le décret-loi du 6 août 1922.<sup>120</sup>

Néanmoins, le dispositif d'incrimination s'aligne sur les manquements aux règles de comptabilité OHADA et notamment aux modèles des comptes annuels du Système comptable OHADA. A ce titre, l'article 111 de l'AUDCIF dispose ce qui suit :

- « Encourent une sanction pénale les entrepreneurs individuels et les dirigeants sociaux qui :
- 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 ;
  - 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 ;

Les infractions prévues par le présent acte uniforme seront punies conformément aux dispositions du droit pénal en vigueur dans chaque Etat partie ».

Spécialement en matière de contrôle des comptes consolidés, les commissaires aux comptes de l'entreprise consolidante collaborent directement avec le procureur de la République en cas de constat des faits délictueux, sollicitant ainsi des poursuites judiciaires à l'endroit des dirigeants responsables.

## **B. Intelligence économique et droit comptable**

**[Rédaction réservée]**

---

<sup>118</sup> *Ibidem*.

<sup>119</sup> *Ibid.*, p.121-122.

<sup>120</sup> Aux termes du décret-loi du 6 août 1922 : « Les contraventions aux décrets, ordonnances, arrêtés, règlements d'administration intérieure et de police, à l'égard desquelles la loi ne détermine pas de peines particulières seront punies d'une servitude pénale de deux mois au maximum et d'une amende n'excédant pas deux mille francs, ou d'une de ces peines seulement ».

## Conclusion

---

Avec l'entrée en application du droit Ohada en 2012 sur son territoire, la RD Congo a vu le cadre juridique régissant sa vie des affaires profondément changé. « Le pacte OHADA est aujourd'hui scellé entre 17 pays ; le plus récent adhérent étant la RDC qui a formellement déposé, le 13 juillet 2012, ses instruments de ratification à Dakar [...] conformément à l'article 57 du Traité révisé à Québec [...] en 2008 ». <sup>121</sup> En application de l'article 10 du Traité de l'Ohada, les dispositions nationales contraires ou identiques à celles du droit uniforme sont abrogées. <sup>122</sup> Toutefois, l'Ohada n'a pas tout bouleversé, même si la réforme qu'elle véhicule est de grande envergure. <sup>123</sup> C'est un atout majeur pour l'amélioration du climat des affaires, à travers le renforcement de la sécurité juridique et judiciaire. La pratique comptable congolaise s'est particulièrement insérée dans le SYSCOHADA. Le régime de comptabilité fut successivement celui défini par l'Acte uniforme du 23 mars 2000 sur la comptabilité des entreprises et celui défini par l'Acte uniforme sur le droit comptable et l'information financière de 2017.

Le droit comptable fait appel à une panoplie des notions du droit des affaires et à des standards internationaux comme l'IFRS. Le périmètre du droit comptable est parsemé des droits voisins, dont plusieurs ne font pas partie du droit Ohada, à l'instar du droit cambiaire, du droit bancaire, du droit boursier, du droit financier, du droit fiscal. Leur maîtrise est nécessaire pour saisir le sous-jacent et les corollaires de la comptabilité. Tel est le cas des notions comme : le statut du commerçant et de l'entrepreneur ainsi que leurs droits et obligations, le registre du commerce et du crédit mobilier, le registre des sociétés coopératives, le bail à usage professionnel, le fonds de commerce, les intermédiaires de commerce, la vente commerciale, la répression pénale en droit des affaires, le recouvrement des créances et les voies d'exécution, les procédures collectives d'apurement du passif (faillite), les principes fondamentaux de la comptabilité des entreprises, le commissariat aux comptes ou aux apports, les règles régissant les comptes personnels des entreprises ainsi que les comptes consolidés et combinés.

Actuellement, le droit uniforme Ohada de la comptabilité a, dans objectif, élargi le champ des débiteurs de l'obligation de tenir une comptabilité générale et de corriger l'insuffisante appréhension du tissu productif. Il vise aussi l'objectif de faciliter les échanges et les investissements ainsi que de garantir leur sécurité. L'AUCDIF est en cohérence et en modernité avec les autres Actes uniformes. Il se singularise néanmoins, à travers :

<sup>121</sup> R-C. OKANI, *Droit commercial général (OHADA)*, op.cit, p. 13.

<sup>122</sup> Le domaine du droit uniforme des affaires est vaste et puise largement dans la sphère du droit privé, bousculant audacieusement des traditions juridiques séculaires. La dizaine d'Actes uniformes actuellement en vigueur régissent le droit commercial général, le droit des sociétés commerciales, le droit des sociétés coopératives, le droit des sûretés, le droit des procédures simplifiées de recouvrement des créances et des voies d'exécution, le droit des procédures collectives d'apurement du passif, le droit de l'arbitrage, la comptabilité et l'information financière y afférente, le droit du transport de marchandises par route.

<sup>123</sup> Des pans entiers de la législation économique nationale sont demeurés intacts : droit des investissements, droit minier, droit des hydrocarbures, droit forestier, droit bancaire, droit des assurances, droit des télécommunications, droit douanier, droit fiscal, droit des prix, entre autres. L'OHADA ne touche ni n'affecte aucunement ces législations.

- le maintien, aux cotés du « système normal », du « système minimal de trésorerie », réaménagé afin d’offrir la possibilité de tenir une comptabilité simplifiée en droits constatés, et l’abandon corrélatif du système intermédiaire que constituait le « système allégé » ;
- le relèvement substantiel du montant du chiffre d’affaires en deçà duquel les parties entités économiques sont éligibles au système minimal de trésorerie ;
- la reconnaissance clairement exprimée de la spécificité du système comptable des secteurs réglementés tout en réaffirmant que ces secteurs restent soumis au droit comptable Ohada ;
- l’obligation faite aux entités inscrites à une bourse de valeurs ou faisant appel public à l’épargne de produire, à l’intention des marchés financiers et autres instances de réglementation sectorielle, des états financiers en normes internationales d’information financières (IFRS), en sus de leurs états financiers individuels en normes SYSCOHADA ou selon le référentiel comptable spécifique à leur activité ;
- la consécration de dispositions transitoires pour permettre un passage efficient vers un nouveau référentiel.

**[à compléter]**

# Bibliographie indicative

---

## 1. Traité et Actes uniformes Ohada

- Traité du 17 octobre 1993 relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, JO OHADA, n°4, 01 novembre 1997, p. 1 et s.
- Acte uniforme du 26 janvier 2017 relatif au droit comptable et à l'information financière et système comptable Ohada (Syscohada) dit « AUDCIF », JO OHADA, n° spécial, 15 février 2017.
- Acte uniforme portant droit commercial général du 17 avril 1997 révisé le 15 décembre 2010 (AUDCG) [...].
- Acte uniforme portant droit des sociétés commerciales et le groupement d'intérêt économique (AUSCGIE) entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1998 et révisé le 30 janvier 2014 [...].
- Acte uniforme sur les procédures collectives et l'apurement de passif [...]

## 2. Législation congolaise

- Code civil congolais Livre III.
- Loi n°10/002 autorisant l'adhésion de la République démocratique du Congo au traité du 17 octobre 1993 relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique, JO RDC, 3 mars 2010, col. 4.
- Ordonnance-loi n°079-028 du 28 septembre 1979 portant organisation du Barreau et du Corps des défenseurs judiciaires, JOZ, n°15, 1er octobre 1979, p. 4.
- Décret-loi du 6 août 1922 [...]
- Décret n°010/13 portant création, organisation et fonctionnement de la commission nationale de l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires, JO RDC, 1<sup>er</sup> avril 2010, n°7, col. 5.

## 3. Législation européenne

- Règlement n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, JOUE n°L°243, 11 septembre 2002, p. 001-004.

## 4. Législation française

- Code français du commerce.

## 5. Ouvrages

- BETBEZE J-P., *Les 100 mots de l'économie*, 6<sup>e</sup> éd., PUF, Coll. « Que sais-je ? », Paris, 2016, p. 10.
- BLAISE J-B. et DESGORCES R., *Droit des affaires : commerçants, concurrence, distribution*, 9<sup>e</sup> éd., LGDJ, coll. manuel, Paris, 2017.
- BUISSON G., *Comptabilité et fiscalité des entreprises Ohada*, Kinshasa, éd. Organisation, 2014, p. 3.
- COMMISSION NATIONALE OHADA, *Manuel de Droit et Comptabilité OHADA*, Ministère de la justice et droits humains, Kinshasa, 2005.
- COZIAN M. et GAUDEL P.-J., *La comptabilité racontée aux juristes*, Litec, LexisNexis, coll. Litec fiscal, Paris, 2006, p. 20
- *Dictionnaire Larousse illustré 2004*, Paris, 2003.

- EYNARD J., *Les données personnelles, quelle définition pour un régime de protection efficace ?*, Michalon, Paris, 2013.
- ISSA-SAYEGH J., POUGOUE P.-G et SAWADOGO F. M. (sous la coord.), *OHADA, Traité et actes uniformes commentés et annotés*, Juriscope, Futorsocpe (France), 2008.
- LUCAS F.-X., *Le droit des affaires*, 1<sup>re</sup> éd., PUF, coll. « Que sais-je ? », Paris, 2005.
- MALAURIE PH. et MORVAN P., *Introduction au droit*, 6<sup>e</sup> éd., LGDJ, Paris, 2016.
- MARTOR B., PILKINGTON N., SELLERS D. et THOUVENOT S., *Le Droit uniforme africain des affaires issu de l'OHADA*, 2<sup>e</sup> éd., Litec, coll. Le droit commercial, Paris, 2009, p. 174.
- MBUY-MBIYE TENAYI, *La profession d'avocat au Congo*, 2<sup>e</sup> éd, Editions NTOBO, Kinshasa, [2009 ?], p.161
- MOREAU DEFARGES PH., *La mondialisation*, 9<sup>e</sup> éd., Coll. « Que sais-je ? », Paris, 2012, p. 110-111.
- OKANI R-C., *Droit commercial général (OHADA)*, Les P.U.Y, Yaoundé, 2017, p. 27.
- SAMBE O. et IBRA DIALLO M., *Le praticien : Comptable, système comptable Ohada*, 3<sup>e</sup> éd., Dakar, éd. Comptables et juridiques, 2003.
- SEVELY-FOURNIER C. , *Essai sur l'acte juridique extinctif en droit privé. Contribution à l'étude de l'acte juridique*, t. 100, 2010.
- TIGGER PH., *Le Droit des affaires en Afrique*, 3<sup>e</sup> éd., PUF, coll. « Que sais-je ? », Paris, 2001, p. 121.

## 6. Rapport officiel

- ARPTC, *Observatoire du marché de la téléphonie mobile, Rapport du 1<sup>er</sup> trimestre 2021*, Autorité de régulation de la poste et des télécommunications du Congo, Présidence de la République, Kinshasa, 2021, p. 7.

## 7. Articles

- KAMAVUAKO DIWAVOVA J et MAYIMBI EKULI NGOKANA P, « Les difficultés rencontrées par les pme lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des PME congolaises », Kongo Central, p. 8, in [<http://jeacc.org/wp-content/uploads/2016/10/DIWAVOVA-NGOKANA-JEACC-VF.pdf>] (consulté le 21 juin 2020).
- NGANTCHOU A., « Le système comptable OHADA : une réconciliation des modèles "européen continental" et "anglo-saxon" », *La place de la dimension européenne dans la comptabilité Contrôle Audit*, mai 2009.

## 8. Notes de cours

- NDUKUMA ADJAYI K., *Éléments comparés de Droit des affaires et de Droit public économique à l'ère OHADA et du numérique*, Notes de Cours, UPC, L1 FASE, 2017-2018.

# Appendice

N°1-14.06.2021

## « KEY NOTES » : EXPLICATION ET TRAVAUX DIRIGÉS

- **Règle :** Le premier texte ci-après a déjà été abrogé : *Acte uniforme du 23 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités d'entreprises sise dans les Etats-Parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique* ( dit « AUHCE »), entré en vigueur en deux phases : le 1<sup>er</sup> janvier 2001 pour les comptes personnels des entreprises et le 1<sup>er</sup> janvier 2002 pour les comptes consolidés et les comptes combinés.
- **Règle :** C'est le texte ci-après qui est en vigueur : *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière et système comptable OHADA (SYSCOHADA)*, dit « AUDCIF », fait à Brazzaville, le 26 janvier 2017 (JO OHADA, N° Spécial, 15 février 2017).

### Article 113, AUDCIF

Le présent Acte uniforme auquel sont annexés le Plan comptable général OHADA et le dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés sera publié au Journal Officiel de l'OHADA dans un délai de soixante (60) jours à compter de la date de son adoption. Il sera également publié dans les États parties au journal officiel ou par tout autre moyen approprié. Il est applicable quatre-vingt-dix (90) jours après sa publication.

L'entrée en vigueur est fixée :

- pour les comptes personnels des entités au 1er janvier 2018;
- pour les comptes consolidés, les comptes combinés et les états financiers selon normes IFRS au 1<sup>er</sup> janvier 2019.

### • Niveaux de système comptable

Passage de trois à deux niveaux d'obligations comptables pour les comptes personnels, en maintenant cependant les critères de sériation liés au chiffre d'affaires de l'exercice. Dans le passé, avec l'AUHCE, en fonction de la taille de l'entreprise, on avait trois niveaux.

1. Par défaut, « **système normal** » de présentation des états financiers et de tenue des comptes, avec présentation de :
  - Bilan,
  - Compte de résultat de l'exercice
  - TAFIRE
  - Etat supplémentaire statistique
  - Etat annexé complétant et précisant l'information donnée par les autres états financiers
2. Sinon, « **Système allégé** » si chiffre d'affaire ne dépassait pas 100 millions de francs CFA, avec établissement :
  - Bilan, Compte de résultat de l'exercice et de l'Etat annexé,
  - mais seulement, le tout simplifié dans les conditions du SYSCOHADA,
3. Par dérogation : « **Système minimal de trésorerie** » ou SMT, reposant sur l'établissement d'un système de recettes et des dépenses dégagant le résultat de l'exercice (recette nette ou perte nette), dressée à partir de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entreprises de la catégorie des recettes annuelles inférieures à :
  - 30 M Fr CFA pour les entreprises de négoce,
  - 20 M Fr CFA pour les entreprises artisanales et assimilées,
  - 10 M Fr CFA pour les entreprises de services.

**NB :** Pour les structures d'entreprise plus complexes, maintien d'instauration des comptes consolidés et combinés.



**I. 5. Le Plan des comptes OHADA** a déjà défini (en notre séance passée) et le tableau général de comptabilité a été fourni suivant l'AUHCE de 2000 déjà dépassé. En fin de Notes, le plan corrigé et à jour est de l'AUDCIF de 2017 a été remplacé, avec des indicateurs d'évolution dans le SYSCOHADA. Le Plan susdit a été suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations conformément à l'AUDCIF.

**I. 6. Flexibilité du système de compte par excès et par défaut :**

- Lorsque les comptes prévus par le SYSCOHADA ne sont pas suffisants pour enregistrer distinctement toutes les opérations, la comptabilité d'entreprise peut ouvrir toute subdivision nécessaire ;
- Lorsqu'à l'inverse, les comptes du SYSCOHADA sont trop détaillés par rapport aux besoins de l'entité, elle peut regrouper les comptes dans un compte global de même niveau ou de niveau plus contracté, en conformité avec les ouvertures possibles laissées par le système.

**I. 7. Structures décimales des comptes**

- Le plan présente deux identifiants indispensables à l'enregistrement et au suivi des opérations en comptabilité, à savoir : un numéro de compte et un intitulé se rattachant à chaque numéro ;
- Les opérations sont réparties en 9 classes, ayant des codes de 1 à 9.
- Les classes 1 à 8 sont réservées à la *comptabilité générale* et relèvent de la codification des comptes qui entrent dans le champ de la normalisation comptable obligatoire
- La classe 9, relative à la *comptabilité analytique de gestion* (CAGE), est d'application facultative.

**I. 8. Constante à retenir :** le numéro de chacune des classes 1 à 9 correspond au premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe concernée, sachant que les comptes vont de 10 – Capital à 89 – Impôts sur le résultat ;

**I. 9. Rôles systémiques des chiffres des numéros de compte.**

- **le rôle du premier chiffre est d'indiquer la Classe considérée, tandis que, de gauche vers la droite, les niveaux de comptes s'affinent** de manière plus développée en *comptes principaux*, en *sous-comptes* et en *comptes divisionnaires* sans jamais commencer par un autre numéro que celui du compte principal, etc. ;
- **dans les comptes à deux chiffres, le rôle de toute terminaison** est de servir au regroupement en fonction des catégories des opérations, **sauf le 9** ;
- **dans les comptes de Bilan à deux chiffres, la terminaison 9** a pour rôle d'identifier les dépréciations provisionnées des classes correspondantes :

- ⇒ Exemple : 19 – provisions pour risques et charges 39 – Dépréciations des stocks
- dans les comptes de gestion des classes 6 et 7, la terminaison 9 joue le même dans la mesure où elle se rapporte aux opérations concernant les provisions ;
  - les terminaisons de 1 à 8 servent en général à détailler les opérations subordonnées au niveau immédiatement supérieur :
    - ⇒ Exception : les comptes de gestion à terminaison 8 ont des sous-ensembles. La terminaison 8 regroupe alors des opérations autres que celles prévues dans les comptes du même niveau et dont la terminaison va de 1 à 7.
    - ⇒ Exemple : 758–Produits dives, 668–Autres charges sociales, 7078–Autres prod. acc.

### I. 10. Quelques parallélismes entre charges et produits pour activités ordinaires

<b>601</b> Achats de marchandises	<b>701</b> Ventes de marchandises
<b>602</b> Achats de matières premières	<b>702</b> Ventes de produits finis
<b>65</b> Autres charges	<b>75</b> Autres produits
<b>697</b> Dotations aux provisions et aux dépréciations financières	<b>797</b> Reprises de provisions et de dépréciation financières

### I. 11. Quelques parallélismes entre autres charges et produits

Les comptes à deux chiffres à terminaison impaire désignent les charges et ceux à terminaison paire les produits

<b>81</b> Valeurs comptables des cessions d'immobilisation	<b>82</b> Produits des cessions d'immobilisation
<b>83</b> Charges hors activités ordinaires	<b>84</b> Produits hors activités ordinaires
<b>85</b> Dotations hors activités ordinaires	<b>86</b> Reprises hors activités ordinaires

### I. 12. Cartographie des comptes

CLASSES	COMPTES PRINCIPAUX	SOUS-COMPTES	COMPTES DIVISIONNAIRES
Classe 1	10	61	84
Classe 2	9	62	212
Classe 3	9	40	37
Classe 4	10	67	184
Classe 5	10	51	35
Classe 6	10	57	199
Classe 7	8	41	83
Classe 8	9	42	5
Classe 8	2	8	32
	77	429	871

## Fiche 1 : Droit comptable et fonctionnement de la comptabilité

1. Distinguo entre comptes individuels et comptes consolidés
2. Réglementation comptable
3. Obligations comptables
4. Champ d'application des normes IFRS
5. Tableau (revu et corrigé) de la comptabilité générale

## Fiche 2 : Comment marche la comptabilité

1. Le principe de la partie double
2. Des comptes aux états financiers
3. Tableau (revu et corrigé) de la comptabilité générale

## Fiche 3 : Chiffres d'affaires et clients

## Fiche 5 : Les stocks et encore de productions

## Fiche 10 : Les immobilisations corporelles et incorporelles

## Fiche 12 : Opérations de financement

## Fiche 13 : Les provisions

## Fiche 20 : Initiation à l'analyse stratégique et financière

## Fiche 22 : Règles de comptabilisation applicables aux comptes individuels

## Fiche 23 : Règles de comptabilisation applicables aux comptes consolidés

## Fiche Zéro : Notions essentielles

0. 1. Normes IFRS (12)
0. 2. Avenir pour Droit comptable (40)
0. 3. Droit comptable et droit financier (41)
0. 4. Principe de liberté d'affectation comptable (69)
0. 5. Entrepreneur sans terme de comptabilité (72)
0. 6. Propriété juridique et propriété économique ? (337)
0. 7. Fonde de commerce : une immobilisation à part (404)
0. 8. Comparaison des règles comptables et fiscales en matière de provision (520)
0. 9. Erreurs comptables délibérées et Conseil d'Etat (575)
0. 10. Éviter l'une des plus traves erreurs comptables (612)
0. 11. Actionnaire qui reçoit des dividendes ne s'enrichit pas (618)
0. 12. La trésorerie ne ment pas sauf exception (692)

TABLEAU / CADRE COMPTABLE SYSCOHADA : Comptabilité générale

Comptes de bilan					Comptes de gestion			Classe 9
CLASSE 1	CLASSE 2	CLASSE 3	CLASSE 4	CLASSE 5	CLASSE 6	CLASSE 7	CLASSE 8	
<b>Comptes de Ressources diverses durables</b>	<b>Comptes d'actif immobilisé</b>	<b>Comptes de stocks</b>	<b>Comptes de tiers</b>	<b>Comptes de trésorerie</b>	<b>Comptes de Charges des activités ordinaires</b>	<b>Comptes de Produits des activités ordinaires</b>	<b>Comptes des autres charges et des autres produits</b>	ENGAGEMENT HORS BILAN ET COMPTABILITE ANALYTIQUE
10. Capital	20. Charges immo	30.	40. Fournisseurs et comptes rattachés	50. Titres de placement	60. Achats et variations de stocks	70. Ventes	80.	
11. Réserves	21. Immobilisations incorporelles	31. Marchandises	41. Clients et comptes rattachés	51. Valeurs à encaisser	61. Transports	71. Subventions d'exportation	81. Valeurs comptables des cessions d'immobilisations	
12. Report à nouveau	22. Terrains	32. Matières premières et fournitures liées	42. Personnel	52. Banques	62. Services extérieurs A	72. Production immobilisée	82. Produits des cessions d'immobilisations	
13. Résultat net de l'exercice	23. Bâtiments, installations Techn. et agencements	33. Autres approvisionnements	43. Organismes sociaux	53. Etablissements financiers et assimilés	63. Autres Services extérieurs B	73. Variations des stocks de biens et services produits	83. Charges "hors activités ordinaires"	
14. Subventions d'investissement	24. Matériel, mobilier et actifs biol.	34. Produits en cours	44. Etat et collectivités publiques	54. Instruments de trésorerie	64. Impôts et taxes	74.	84. Produits "hors activités ordinaires"	
15. Provisions réglementés et fonds assimilés	25. Avances et acomptes versés en sur immobilisations	35. Services en cours	45. organismes internationaux	55. Instruments de monnaie électronique	65. Autres charges	75. Autres produits	85. Dotations "hors activités ordinaires"	
16. Emprunts et Dettes assimilées	26. Titre de participation	36. Produits finis	46. Apporteurs, Associés et Groupe	56. Banques, crédits de trésorerie et d'escompte	66. Charges de personnel	76.	86. Reprises "hors activités ordinaires"	
17. Dettes de crédit-bail et contrats assimilés location acquisition	27. Autres immobilisations financières	37. Produits intermédiaires et résiduels	47. Débiteurs et créditeurs divers	57. Caisse	67. Frais financiers et charges assimilées	77. Revenus financiers et assimilés	87. Participations des travailleurs	
18. Dettes liées à des participations et compte de liaison des établissements et sociétés en participation	28. Amortissements	38. Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt	48. Créances et dettes "hors activités ordinaires" (HAO)	58. Régies d'avances, accreditifs et virements internes	68. Dotations aux amortissements	78. Transferts de charges	88. Subventions d'équilibre	
19. Provisions financières pour risques et charges	29. Provisions pour Dépréciation	39. Dépréciation des stocks	49. Dépréciations et provision pour risques provisionnés à court terme (tiers)	59. Dépréciations et provision pour risques provisionnés à C.T (Trésorerie)	69. Dotations aux provisions et aux dépréciations	79. Reprises de provisions, de dépréciation et autres	89. Impôts sur le résultat	

Source : O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, Comptable système comptable OHADA, éd. comptables et juridiques, Dakar, 2003, p.42, avec corrections et mises à jour sur base de l'AUDCIF, du 26 janvier 2017.

TABLEAU / ANCIEN CADRE COMPTABLE SYSCOHADA DU 23 MARS 2000 : Comptabilité générale

Comptes de bilan				Comptes de gestion			
CLASSE 1	CLASSE 2	CLASSE 3	CLASSE 4	CLASSE 5	CLASSE 6	CLASSE 7	CLASSE 8
Comptes de Ressources diverses	Comptes d'actif immobilisé	Comptes de stocks	Comptes de tiers	Comptes de trésorerie	Comptes de Charges des activités ordinaires	Comptes de Produits des activités ordinaires	Comptes des autres charges et des autres produits
10. Capital	20. Charges immo	30.	40. Fournisseurs et comptes rattachés	50. Titres de placement	60. Achats et variations de stocks	70. Ventes	80.
11. Réserves	21. Immobilisations incorporelles	31. Marchandises	41. Clients et comptes rattachés	51. Valeurs à encaisser	61. Transports	71. Subventions d'exportation	81. Valeurs comptables
12. Report à nouveau	22. Terrains	32. Matières premières et fournitures liées	42. Personnel	52. Banques	62. Services extérieurs A	72. Production immobilisée	82. Produits des cessions d'immobilisations
13. Résultat net de l'exercice	23. Bâtiments, installations Techn. et agencements	33. Autres approvisionnements	43. Organismes sociaux	53. Etablissements financiers et assimilés	63. Services extérieurs B	73. Variations des stocks de biens et services produits	83. Charges "hors activités ordinaires"
14. Subventions d'investissement	24. Matériel	34. Produits en cours	44. Etat et collectivités	54. Instruments de trésorerie	64. Impôts et taxes	74.	84. Produits "hors activités ordinaires"
15. Provisions réglementés et fonds assimilés	25. Avances et acomptes versés en immobilisation	35. Services en cours	45. organismes internationaux	55.	65. Autres charges	75. Autres produits	85. Dotations "hors activités ordinaires"
16. Dettes assimilées	26. Titre de participation	36. Produits finis	46. Associés et Groupe	56. Banques, crédits de trésorerie	66. Charges de personnel	76.	86. Reprises "hors activités ordinaires"
17. Dettes de crédit-bail et contrats assimilés	27. Autres immobilisations financières	37. Produits intermédiaires et résiduels	47. Débiteurs et créditeurs divers	57. Caisse	67. Frais financiers et charges assimilées	77. Revenus financiers et assimilés	87. Participations des travailleurs
18. Dettes liées à des participations et compte de liaison des établissements et sociétés en participation	28. Amortissements	38. Stocks en cours de route, en consignation ou en dépôt	48. Créances et dettes "hors activités ordinaires" (HAO)	58. Régies d'avances, accreditifs et virements internes	68. Dotations aux amortissements	78. Transferts de charges	88. Subventions d'équilibre
19. Provisions financières pour risques et charges	29. Provisions pour dépréciation	39. Dépréciation des stocks	49. Dépréciation et risques provisionnés (tiers)	59. Dépréciations et risques provisionnés (Trésorerie)	69. Dotations aux provisions	79. reprises de provisions	89. Impôts sur le résultat

Source : O. SAMBE et M. IBRA DIALLO, Comptable système comptable OHADA, éd. comptables et juridiques, Dakar, 2003, p.42

# Table des matières

---

## Sommaire

### Notice

### Introduction

#### Chapitre 1<sup>er</sup> : Panorama du système comptable OHADA

##### SECTION 1. Historicité et champs d'application du droit comptable

###### §1. Historique du droit de la comptabilité

- A. Historicité primaire de la technique comptables et de son droit
- B. Tournants historiques de la systématisation comptable

###### §2. Champ d'application du droit comptable

- A. Domaine de la comptabilité comme objet du droit
- B. Composantes du système comptable OHADA
  - 1. Dispositifs multiples dans la cohérence du droit comptable
  - 2. Entités concernées ou non par le Système Comptable OHADA

##### SECTION 2. Régime et institutions du Système comptable OHADA

###### §1. Références juridiques relatives à l'organisation comptable

- A. Structure logique de l'acte uniforme (AUDCIF)
- B. Dispositions structurantes de l'organisation comptable uniforme OHADA

###### §2. Institutions de contrôle/appui et philosophie du Système comptable OHADA

- A. Entités d'accompagnement du droit comptable à la lisière de l'Ohada
- B. Principes comptables AUDCIF inhérents à la nouvelle philosophie OHADA

#### Chapitre 2 : Typologies des comptes et droits voisins de la comptabilité

##### SECTION 1. Comptes personnels, combinés et consolidés

###### §1. Comptes personnels

- A. Principes généraux de structuration de la comptabilité
  - 1. Fondement des obligations comptables et non-comptables
  - 2. Utilité des obligations de comptabilités commerciales et non-commerciales
- B. Aperçu principiel et catégoriel (de tenue) des comptes
  - 1. Principes spécifiques de tenue des comptes
  - 2. Schématisation de l'organisation comptable à partie double
  - 3. Notes-clés sur les incontournables de la comptabilité

###### §2. Comptes consolidés et combinés

- A. Les comptes consolidés
  - 1. Principes caractéristiques
  - 2. Appréhension comptable : groupe d'entreprise, géants économiques globaux
  - 3. Appréhension comptable : filiale, participation, pourcentage de contrôle
  - 4. Modalités d'établissement et de contrôle des comptes consolidés
  - 5. Production et contrôle des comptes consolidés
- B. Comptes combinés
  - 1. Fondement et différenciations
  - 2. Entreprises concernées par le mécanisme des comptes combinés
  - 3. Etablissement et présentation des comptes combinés
  - 4. Contrôle des comptes combinés

## SECTION 2. Information financière et protection du SYSCOHADA

### §1. Contenu et consistance de l'information financière

#### A. Usages économiques de l'information financière

1. Informations financières : les états financiers annuels
2. Exigences de fiabilité de l'information financière générée par la comptabilité
3. Utilité générale de la comptabilité comme information financière

#### B. Usages boursiers et stratégiques de l'information financière

1. Notion de la bourse des valeurs
2. Importance financières des comptes individuels, consolidés et combinés
3. Concours international des normes Ohada, IFRS et autres
4. Analyse stratégique de la comptabilité

### §2. Protection pénale et autres de l'information financière

#### A. Audit, inspection et droit pénal de la comptabilité

1. Obligation de contrôle de la comptabilité
2. Sanction de faillite personne pour défaut de comptabilité et réhabilitation
3. Le droit pénal de la comptabilité OHADA

#### B. Intelligence économique et droit comptable

## Conclusion

### Bibliographie indicative

1. Traité et Actes uniformes Ohada
2. Législation congolaise
3. Législation européenne
4. Législation française
5. Ouvrages
6. Rapport officiel
7. Articles
8. Notes de cours

### Appendice : « KEY NOTES » : EXPLICATION ET TRAVAUX DIRIGÉS

#### Fiche 1 : Droit comptable et fonctionnement de la comptabilité

- I. 13. Comptes individuels ou personnels
- I. 14. Combinaison des comptes
- I. 15. Consolidation des comptes
- I. 16. Comptes consolidés :
- I. 17. Le Plan des comptes OHADA
- I. 18. Flexibilité du système de compte par excès et par défaut :
- I. 19. Structures décimales des comptes
- I. 20. Constante à retenir
- I. 21. Rôles systémiques des chiffres des numéros de compte.
- I. 22. Quelques parallélismes entre charges et produits pour activités ordinaires
- I. 23. Quelques parallélismes entre autres charges et produits
- I. 24. Cartographie des comptes

#### Fiche 2 : Comment marche la comptabilité

#### Fiche 3 : Chiffres d'affaires et clients

Fiche 5 : Les stocks et encore de productions

Fiche 10 : Les immobilisations corporelles et incorporelles

Fiche 12 : Opérations de financement

Fiche 13 : Les provisions

Fiche 20 : Initiation à l'analyse stratégique et financière

Fiche 22 : Règles de comptabilisation applicables aux comptes individuels

Fiche 23 : Règles de comptabilisation applicables aux comptes consolidés

Fiche Zéro : Notions essentielles