



Léonard AMBASSA, Ph.D.

Expert-comptable
Secrétaire Général de l'ONECCA
Maître de conférences au CFPB

Résumé:

Sous la pression des institutions européennes et des marchés financiers, la France s'est dotée de normes comptables inspirées des I.P.S.A.S. (International Public Sector Accounting Sector Accounting Standards) qui reprennent tout en les adaptant, les I.F.R.S. (International Financial Reporting Standards) applicables aux entreprises. Depuis 2006, la Cour des comptes certifie les états financiers qui ne laissent aucun doute sur les difficultés actuelles des finances publiques.

En pleine crise financière, la représentation comptable de l'État a entraîné une réorganisation des administrations et des circuits de décisions avec pour objectif la réduction des dépenses

publiques. Le cas français montre qu'une réforme de la comptabilité publique n'est pas détachable d'une réforme administrative. La comptabilité apparaît comme un élément essentiel de la gouvernance publique. À ce titre, toute réflexion portant sur l'application des normes comptables internationales devrait intégrer cette dimension politique.

Mots clés : Certification des comptes publiques - Crise financière - IPSAS - IFRS - Régime financier de l'état

Abstract:

The reliability of information is a quality standard which countable system OHADA did not spare. It is related to the objective of the financial information which returns to the faithful purpose of filing. However, the latter is subordinated to its obligations whose principal ones constitute the regularity and sincerity.

The present contribution would like to show through three truths, that this interaction between objective and obligations underlies reliability and it is a pledge of confidence for the user of the financial information. However, that requires an actualization of conceptual framework OHADA for the taking into account of the international countable information day before through the new requirements for quality which are translated

Key words : Accounting conventions - IFRS (International Financial Reporting Standards) - Fairfull representation - Faithful - Relevance.

INTRODUCTION

En page 55 du document de recensement général des entreprises au Cameroun en 2009, l'INS (2010) relève que « la tenue des comptes est un élément-clé de la transparence et de la gouvernance économique dans les entreprises. Il est important que chaque entreprise du secteur moderne se conforme au droit comptable en vigueur dans le respect et l'application des directives adoptées les États signataires du traité communautaire OHADA ».

Toutefois, cette enquête révèle que « sur 88 144 entreprises recensées, seulement 42,9% tiennent une comptabilité formelle, alors que 57,1% n'en tiennent pas du tout ».

De ces 42,9%, seulement 31,1% parviennent à établir les états financiers OHADA sous le format de la DSF. Au total, seules 13% des entreprises tiennent une comptabilité conforme à l'art 8 du droit comptable OHADA⁸².

L'enquête relève que « c'est une situation regrettable. » et, cela pose avec beaucoup plus d'acuité la problématique de la fiabilité de l'information comptable produite.

A cet égard, rappelons que la FIABILITÉ (de l'information) est définie dans la terminologie OHADA comme étant la « caractéristique qualitative de l'information qui vise à rendre celle-ci sûre, capable de traduire fidèlement la réalité économique et financière. Cette fiabilité est liée aux dispositifs de fond et de forme à savoir :

- la définition des règles d'évaluation, de présentation ;
- l'application de celles-ci avec régularité et sincérité ».

Traduire fidèlement la réalité, c'est répondre au principe de l'image fidèle qui est un des enjeux du système et qui s'énonce comme suit : En tant que fiabilité de l'information comptable, c'est la finalité de la comptabilité, « l'image fidèle est présumée résulte de l'application de bonne foi des règles et des procédures du SYSTÈME COMPTABLE OHADA en fonction de la connaissance que les responsables de comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations.

L'image fidèle est un objectif supposé atteint lorsque les comptes sont réguliers et sincères. Si tel n'est pas le cas, des compléments doivent être apportés dans l'état annexé. Dans des cas exceptionnels, des dérogations aux règles de base du SYSTÈME COMPTABLE OHADA doivent être pratiquées et justifiées dans l'état annexé».

La définition qui précède montre que ce principe ne saurait se définir en « autarcie ». Cette finalité a un caractère systémique, car elle fait appel à d'autres principes chaque fois qu'elle est énoncée et bien appliquée. Cela sous entend qu'il suscite la mise en œuvre concomitante d'autres principes, en l'occurrence la régularité et la sincérité qui font partie intégrante de l'essence de cette définition.

Il est alors clair que la régularité et la sincérité ont une relation commune avec l'image fidèle et ces deux principes sont aussi contingents à la définition de la fiabilité. On se retrouve dès lors en face d'une double causalité qui ne trouve sa justification qu'à travers des interactions évidentes d'une systémique certainement sous-jacente :

- la causalité de la fiabilité est du ressort de l'image fidèle ;
- celle de l'image fidèle est expliquée en partie par la régularité et la sincérité.

Notre contribution vise donc à clarifier cette relation interactive fondée sur trois vérités selon OHADA. Celles-ci se résument dans la thèse implicite suivante : la fiabilité de l'information financière résulterait d'une convergence relationnelle entre image fidèle, régularité et sincérité.

C'est cette hypothèse implicite fondamentale que cette contribution vise à démontrer, d'une part à travers la réalité conventionnelle que représente la comptabilité (I), d'autre part par le caractère convergent de la fiabilité elle-même à la convention d'image fidèle (II), toutes choses qui traduisent enfin cette convergence systémique dans l'attente des parties prenantes à l'information (III).

I. PREMIERE VERITE : LA COMPTABILITE EST UNE REALITE CONVENTIONNELLE

Dans sa terminologie, la loi comptable OHADA traduit cette première vérité selon la principale caractéristique de toute comptabilité dans son fondement : «la comptabilité moderne est conventionnelle». En d'autres termes, elle ne traduit que le droit. Cela échappe très souvent à l'usager qui pense à tort qu'une bonne comptabilité peut s'expliquer par elle-même.

Universellement, on admet souvent que ces conventions peuvent se regrouper selon la typologie suivante :

- les principes généraux ;
- les règles d'évaluation ;
- les hypothèses d'établissement des comptes.

Un examen de l'Acte Uniforme OHADA portant Organisation et Harmonisation des comptabilités des entreprises montre bien que sa loi comptable n'est pas en marge de cette réalité.

1. Des principes généraux

L'article 3 énonce pour cela que «la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence, inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées». En d'autres termes, les principes généraux restent sous-tendus par une règle de prudence et trois obligations :

- régularité ;
- sincérité ;
- transparence.

Tout ce qui montre l'importance des règles d'évaluation pour traduire ces principes généraux dans les faits.

2. Des règles d'évaluation

La loi comptable a retenu en matière d'évaluation, l'application de la méthode dite des coûts historiques. En effet, l'art 35 du droit comptable OHADA dit que «la méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée sur la convention de coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité de l'exploitation. Cependant, il peut être procédé à la réévaluation des éléments dans des conditions fixées par les autorités compétentes, et dans le respect des articles 62 à 65... ». A cet égard, le droit comptable OHADA commande de respecter ce qui suit :

- les articles 36, 37, 38 définissent pleinement les éléments qui composent le coût historique dans diverses acceptions qui traduisent les fondements techniques de toute évaluation. Alors que l'art 43 définit l'évaluation de la valeur d'inventaire à la date de clôture de l'exercice ;
- les biens interchangeables fongibles (stocks) étant définis dans l'art 44 ;
- les divers amoindrissements des actifs immobilisés quant à eux sont définis par les articles 45 à 46 pour

les immobilisations, l'article 47 pour les créances, les articles 48 et 49 pour les risques provenant des charges liées...;

- les fluctuations de cours (art 50) ;
- les biens acquis en devises (art 51) ;
- les créances les dettes libellées en monnaie étrangères (art 52 et art 54) et les écarts constatés (art 53), les autres opérations de change (art 55-58) ;
- les biens réévalués dans les articles 62 à 65.

«La cohérence des évaluations au cours des exercices successifs implique la permanence dans l'application des règles et des procédures les concernant» (art 40).

Toute violation de ce principe ne peut être «justifiée que par la recherche d'une meilleure information ou par des circonstances impératives» (art 41).

Pour ce qui est du principe de continuité, il entre bien dans les hypothèses sous jacentes du système lors de la production des comptes.

«Les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois, ainsi que l'État annexé. Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les éléments, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise...»

3. Les hypothèses d'établissement des comptes

Trois hypothèses fondamentales sont dans la loi pour l'établissement des documents de synthèse. Il s'agit notamment :

- de la permanence des méthodes (art 40 et 41) ;
- de la continuité d'exploitation (art 39) ;
- de la correspondance entre bilan d'ouverture et bilan de clôture (terminologie) ;
- de la spécialisation des exercices (terminologie).

En tout état de cause, c'est pour assurer sa fonction de communication que le système comptable OHADA, dans sa terminologie, a établi les postulats généralement admis pour l'établissement des états financiers en retenant ainsi huit principes comptables, à savoir :

- la prudence ;
- la permanence des méthodes ;
- la correspondance entre bilan d'ouverture et bilan de clôture ;
- la spécialisation des exercices ;
- le coût historique ;
- la continuité d'exploitation ;
- la transparence ;
- l'importance significative.

Toute comptabilité est donc d'essence conventionnelle, et c'est du respect de l'application des conventions dans la technique que se fonde la base de la fiabilité de l'information produite.

II. DEUXIEME VERITE : LA FIABILITE DE L'INFORMATION COMPTABLE EST UN FACTEUR CONTINGENT A L'OBJECTIF DE L'IMAGE FIDELE

L'une des vocations de la comptabilité est qu'elle est un des meilleurs systèmes d'information de l'entreprise. Elle aide le dirigeant pour la sauvegarde de sa richesse patrimoniale, ce qui suppose une meilleure organisation de l'activité comptable pour garantir l'ajustement mutuel des différentes parties prenantes grâce à la détermination des résultats et à leur partage.

C'est ainsi que l'article 4 fournit les éléments de cette valeur qualitative qui incarne la fiabilité de la comptabilité. «Pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations, la comptabilité de chaque entreprise implique :

- le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entreprises concernées des États-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ;
- la mise en œuvre de conventions, de méthodes et de procédures normalisées éventuellement par secteurs professionnels (voir première vérité) ;
- une organisation répondant à tout moment aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations comptables se rapportant aux opérations de l'entreprise visées à l'article premier) (art 4).

Cette dernière exigence de fiabilité sous entend une parfaite organisation afin de réaliser les fonctions de collecte, de tenue, de contrôle et de communication de la chaîne de valeur de l'information issue des états financiers⁸³.

Signalons en passant qu'à l'origine, la notion de fiabilité répondait à la recommandation n° 38 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en France quant au système d'information de l'entreprise et aux moyens de traitement notamment informatiques. Elle s'appliquait alors à l'ensemble des traitements informatiques.

Nous pensons que c'est ce que le législateur de la comptabilité OHADA a bien voulu rendre encore plus fort à travers les prémices organisationnelles en matière de contrôle interne.

Aussi trouve-t-il une relation étroite avec les obligations de régularité et de sincérité, pour en faire une information authentique au sens d'instrument de mesure pour garantir la traçabilité des droits et obligations des partenaires, renforcer le rôle d'instrument de preuve, et celui de la confiance des tiers à la gestion (art 14).

1. Des exigences d'une organisation fiable en général

Dans son article 17, le législateur donne 8 conditions que doit remplir une organisation fiable pour s'affranchir des obligations de régularité et de sécurité. À cette fin, «l'organisation comptable doit au moins respecter les conditions de régularité et de sécurité suivantes :

- la tenue de la comptabilité dans la langue officielle et dans l'unité monétaire légale du pays ;

- l'emploi et la technique de la partie double ;
- la justification des écritures par les pièces à conviction classées ;
- le respect de l'enregistrement chronologique des opérations ;
- l'identification de chaque enregistrement par une codification ;
- le contrôle par inventaire de l'existence des biens ;
- la tenue de la comptabilité par un plan de comptes normalisé dont la liste est conforme à OHADA ;
- la tenue obligatoire des livres visés à l'art 8...

Au sens de l'article 19, l'activité comptable répond à une démarche bien séquentielle, allant des livres journal et d'inventaire, aux balances et aux états financiers. «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».

La tenue de ces livres est édictée par les conditions qui ressortent de l'article 20 : «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».

2. Des exigences d'une organisation comptable informatisée

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 :

- «les données relatives à toute opération donnant lieu à 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 resti-

L'une des vocations de la comptabilité est qu'elle est un des meilleurs systèmes d'information de l'entreprise. Elle aide le dirigeant pour la sauvegarde de sa richesse patrimoniale, ce qui suppose une meilleure organisation de l'activité comptable pour garantir l'ajustement mutuel des différentes parties prenantes grâce à la détermination des résultats et à leur partage.

C'est ainsi que l'article 4 fournit les éléments de cette valeur qualitative qui incarne la fiabilité de la comptabilité. «Pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations, la comptabilité de chaque entreprise implique :

- le respect d'une terminologie et de principes directeurs communs à l'ensemble des entreprises concernées des États-parties au traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique ;
- la mise en œuvre de conventions, de méthodes et de procédures normalisées éventuellement par secteurs professionnels (voir première vérité) ;
- une organisation répondant à tout moment aux exigences de collecte, de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations comptables se rapportant aux opérations de l'entreprise visées à l'article premier» (art 4).

Cette dernière exigence de fiabilité sous entend une parfaite organisation afin de réaliser les fonctions de collecte, de tenue, de contrôle et de communication de la chaîne de valeur de l'information issue des états financiers⁸³.

Signalons en passant qu'à l'origine, la notion de fiabilité répondait à la recommandation n° 38 de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes en France quant au système d'information de l'entreprise et aux moyens de traitement notamment informatiques. Elle s'appliquait alors à l'ensemble des traitements informatiques.

Nous pensons que c'est ce que le législateur de la comptabilité OHADA a bien voulu rendre encore plus fort à travers les prémices organisationnelles en matière de contrôle interne.

Aussi trouve-t-il une relation étroite avec les obligations de régularité et de sincérité, pour en faire une information authentique au sens d'instrument de mesure pour garantir la traçabilité des droits et obligations des partenaires, renforcer le rôle d'instrument de preuve, et celui de la confiance des tiers à la gestion (art 14).

1. Des exigences d'une organisation fiable en général

Dans son article 17, le législateur donne 8 conditions que doit remplir une organisation fiable pour s'affranchir des obligations de régularité et de sécurité. À cette fin, «l'organisation comptable doit au moins respecter les conditions de régularité et de sécurité suivantes :

- la tenue de la comptabilité dans la langue officielle et dans l'unité monétaire légale du pays ;

- l'emploi et la technique de la partie double ;
- la justification des écritures par les pièces à conviction classées ;
- le respect de l'enregistrement chronologique des opérations ;
- l'identification de chaque enregistrement par une codification ;
- le contrôle par inventaire de l'existence des biens ;
- la tenue de la comptabilité par un plan de comptes normalisé dont la liste est conforme à OHADA ;
- la tenue obligatoire des livres visés à l'art 8...

Au sens de l'article 19, l'activité comptable répond à une démarche bien séquentielle, allant des livres journal et d'inventaire, aux balances et aux états financiers. «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.

La tenue de ces livres est édictée par les conditions qui ressortent de l'article 20 : «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».

2. Des exigences d'une organisation comptable informatisée

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 :

- «les données relatives à toute opération donnant lieu à 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 resti

tuées sur papier ou sous une forme directement intelligible ;

- l'irréversibilité des traitements effectués interdit toute suppression, addition ou modification ultérieure 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 ;

- la chronologie des opérations écarte toute possibilité d'insertion intercalaire ou d'addition ultérieure ; pour figer cette chronologie 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 ;

- 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 ;

- 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 ;

- 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 ;

- 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 ».

Ces conditions sont à la fois techniques et contraignantes ; c'est pour cela que le législateur a bien voulu qu'elles ne soient remplies que par un professionnel ayant le statut d'Expert comptable professionnel, statut repris dans le cadre de la loi nouvelle de 2011.

Cette deuxième vérité nous fournit le deuxième déterminant à partir du premier, les interactions peuvent être démontrées pour illustrer le caractère systémique de la fiabilité de l'information comptable OHADA.

III. TROISIEME VERITE : LA FINALITE D'IMAGE FIDELE A UN CARACTERE SYSTEMIQUE

Toute comptabilité et particulièrement le Système comptable OHADA est en quête de l'image fidèle ; dans cette quête, l'information et donc sa fiabilité sont au cœur même du système. Il s'agit de son enjeu principal dans le cadre de l'application de ces conventions et, cette image fidèle est atteinte selon un certain nombre d'obligations, ou liens très étroits avec la finalité comptable.

1. Rappel des obligations

Deux principales obligations sont à noter ici, elles portent sur les dimensions morale et éthique de OHADA, ce qui les renvoie respectivement sur la régularité et la sincérité.

Dimension morale : RÉGULARITÉ

« Conformité aux règles et procédures en vigueur. C'est également l'obligation que doit satisfaire toute entreprise, en matière de tenue, de contrôle, de présentation et de communication des informations qu'elle aura traitées, pour assurer l'authenticité des écritures de sorte que la comptabilité puisse servir à la fois (Valeurs attendues) d'instrument de mesure des droits des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve et d'instrument d'information des tiers ».

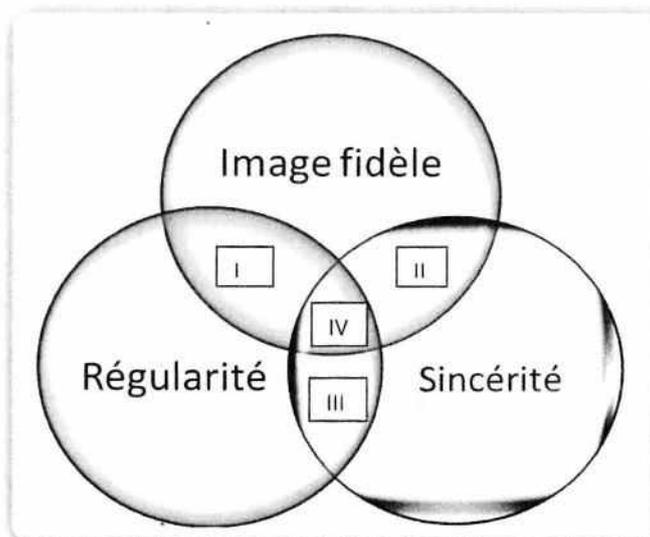
Dimension éthique : SINCÉRITÉ

« Application de bonne foi de la règle de prudence, des obligations de régularité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication de toutes les procédures comptables en vigueur, en fonction de la réalité et de l'importance des opérations, des événements et des situations ».

2. Représentation des liens de causalité

Le lien est si important qu'il ressort étroitement dans la figure n° 1 ci-après :

Figure 1 : Les liens de causalité de l'image fidèle



Source : auteur

Cette figure montre bien que la fiabilité de l'information est un facteur d'influence des liens systémiques de l'image fidèle. Elle fait donc révéler un certain nombre de liens :

- **le lien I** est celui de la convention ultime d'image fidèle et de celle de la régularité ; il s'agit d'un lien moral au sens du respect de la conformité qu'incarne la loi. Tout exercice illicite de l'activité d'expertise comptable quant à l'obligation de régularité expose donc les auteurs et leurs complices à des sanctions civiles et pénales ;

- **le lien II** se situe également entre la convention ultime et celle de la sincérité. Il sous-entend une relation de compétence et d'indépendance qui garantit au professionnel un libre exercice dans une pleine responsabilité ;

- **le lien III** regroupe les obligations de régularité et de sincérité ; il énonce la relation selon laquelle être conforme suppose également être compétent pour éviter les erreurs et les fraudes dues à l'incompétence. Seul le professionnel Expert-comptable peut valablement s'acquitter de cette obligation ;

- **le lien IV** est un lien essentiel qui renvoie au système nerveux qui est ici, l'information, et dont l'environnement de sa collecte est incontestablement la norme. En effet, le droit comptable OHADA, dans sa terminologie, définit la norme comptable comme étant une «donnée de référence résultant d'un choix collectif raisonné en vue de servir de solution à des problèmes répétitifs. Les normes ne sont pas intangibles. Elles évoluent en fonction de nécessités juridiques, politiques, économiques et sociales. La norme comptable s'applique uniquement à la comptabilité générale, à la finalité externe, puisque le droit a pour objet de régir les rapports entre les membres du corps social. Les normes assurent la pertinence de l'information pour les divers destinataires des états financiers».

En tout état de cause, le droit comptable OHADA émet dans son article 10, une hypothèse implicite en soulignant que «toute entreprise qui applique correctement le système comptable OHADA est réputée donner, dans ses états financiers, l'image fidèle de sa situation et de ses opérations exigées en application de l'article 8...». En d'autres termes, une telle entreprise est en harmonie avec l'exigence de fiabilité de l'information financière.

Pour quelle conclusion ?

Comme le souligne la loi de 2011 dans son article 5 alinéa premier, l'expert-comptable au Cameroun est soumis aux normes comptables régionales et internationales, ce qui sous-entend que son travail comporte des balises auxquelles sa simple volonté ne peut suffire pour s'affranchir de celles-ci sans violer cet important dispositif conventionnel.

En règle générale, ces normes internationales couvrent le vaste domaine de :

- ses missions ;
- l'exercice de ses activités ;
- l'encadrement des principes que nous venons d'énoncer ;
- la dimension éthique qui le protège.

Il serait donc naïf de penser que le système comptable OHADA peut fonctionner en vase clos ; c'est là le domaine du cadre conceptuel en tant que structures de réformes à l'instar du FASB⁸³ et de l'IASB⁸⁵ qui touchent sur cet épineux problème de la qualité de l'information au plan international et qui n'a pas fait d'économie pour redéfinir la fiabilité de l'information comptable.

C'est ainsi que le FASB vient de publier, en 2010, les concepts n° 8 désignés par Statement of Financial Accounting et l'IASB, son cadre conceptuel 2010 (Conceptual Framework for Financial Reporting 2010).

On peut retenir que le nouveau cadre conceptuel vise :

- l'objectif de l'information financière ;
- l'entité comptable ;
- les caractéristiques qualitatives de l'information financières à usage général
- les textes de 1989.

Eu égard à notre contribution, ce sont les caractéristiques qualitatives de l'information financière qui nous intéressent ici sous l'angle de la fiabilité, et qu'en est-il exactement par rapport à OHADA ?

Il s'agit dans ce cadre de la pertinence (relevance) et de la fidélité (Fairfull representation) (Obert R., 2011, p 26) :

- pour la PERTINENCE, le cadre conceptuel souligne que «l'information est pertinente si elle est susceptible d'influencer les décisions prises par les utilisateurs». Elle a une valeur prédictive si, à partir d'elle, les utilisateurs peuvent prédire l'avenir et s'appuient sur le principe d'importance relative qu'OHADA a bien pris en compte dans le cadre de l'état annexé. En Afrique et au Cameroun, cette réalité peut être vraie pour la grande entreprise, elle poursuit encore son chemin pour la PME qui ne s'intéresse à la comptabilité que par rapport aux contraintes fiscales et éventuellement à un besoin de levée de fonds ;

- pour la FIDELITE, l'information donne une image fidèle «quand elle dépeint un phénomène économique de manière complète, neutre et exempte d'erreurs significatives». Une représentation fidèle ne signifie pas une exemption de toute erreur. Dans ce cadre, c'est le Commissaire aux comptes ou l'Expert comptable qui sont valablement à même de donner cette appréciation dans le cadre de leur jugement professionnel sous forme d'opinion.

Retenons que les caractéristiques qualitatives sont les suivantes :

- la comparabilité en vue de relever des similitudes et des différences qualitatives ;
- la vérifiabilité comme repère de qualité aux utilisateurs que l'information donne une image fidèle du phénomène économique observé ;
- la rapidité au sens de la réactivité en matière de prise des décisions ;
- la compréhensibilité en se dégageant de la complexité.

Cependant, pour être utile, ces caractéristiques traduisent en elles mêmes les exigences de qualité de l'information financière selon les IFRS dont l'évaluation OHADA pourrait être abrégée de la manière suivante :

- intelligibilité (§25) traduit la compréhensibilité : OHADA n'est pas si éloigné sauf pour le TAFIRE pour une bonne traçabilité des flux ;
- pertinence (§26 à 28) : plus proche de l'importance relative eu égard aux décisions économiques à prendre. Notons que OHADA l'a seulement approché ;
- fiabilité est le critère de qualité le plus important et qui enrichit la systémique OHADA à travers l'image fidèle (§33 à 34), la prééminence de la substance sur la forme (§35) que OHADA n'a admis que partiellement, neutralité (§36) moins abordée dans le cadre de l'OHADA, mais on peut valablement admettre que tout référentiel comptable est caractérisé par sa neutralité, neutralité de principe ou des opérations ? Prudence (§35), exhaustivité (§38) : ces deux exigences sont bien prises en compte dans OHADA ;
- comparabilité dans l'entité, dans le temps et d'une entité à l'autre (§39 à 42).

Le texte d'OHADA est-il si loin de ces nouvelles exigences IFRS ? L'ONECCA a été avant-gardiste, lors de ses VIIème et VIIIème congrès, en traitant en profondeur certains aspects de la présente contribution.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- INS, **Recensement Général des Entreprises : Rapport général des résultats**, RGE – INS de 2009, Septembre 2010
- OHADA, **Droit et système comptable OHADA**, Journal officiel n° 10, Novembre 2000
- ONECCA, La transparence des informations financières : le Rôle du Commissaire aux comptes, **Actes du IVe congrès de l'ONECCA tenu à Yaoundé**, avril 2000
- ONECCA, « La chaîne de valeur de l'information financière issue des résultats financiers », **Actes du Vile congrès de l'ONECCA tenue à Yaoundé**, 30 mai 2008
- ONECCA, « La démarche qualité de la profession comptable libérale : vecteur de crédibilité de l'information financière pour la croissance de l'économie camerounaise », **Actes du VIIIe congrès de l'ONECCA tenue à Yaoundé**, 07 juin 2010
- Oberl R., « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB, Réflexion », **Revue Française de Comptabilité**, n° 439, Janvier 2011.

Notes de Lecture

⁸⁴Financial Accounting Standard Board. ⁸⁵International Accounting Standard Board

⁸⁶Les activités des Experts-comptables, in, *Actes du congrès de l'ONECCA. La chaîne de valeur de l'information financière issue des résultats financiers*, Yaoundé, 30 mai 2008

⁸⁷Dans sa 4e table ronde portant sur le cadre de référence des missions de l'Expert-comptable, in, *Actes du Congrès de l'ONECCA. La démarche qualité de la profession comptable libérale : vecteur de crédibilité de l'information financière pour la croissance de l'économie camerounaise*, Yaoundé, 07 juin 2010

