

De la nécessité de la mise en place d'un manuel des procédures opérationnelles et comptables au sein des entreprises en RDC au regard du droit comptable OHADA

par

Don José Muanda Nkole wa Yahve
Docteur en droit des affaires
Professeur des universités
Avocat à la Cour

Introduction

Selon l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les Etats-Parties au Traité relatif à l'harmonisation du Droit des Affaires en Afrique, *toute entreprise oeuvrant dans l'espace OHADA, doit souscrire ou mettre en place une organisation comptable*. Cette dernière doit se conformer aux normes légales édictées par l'Acte susmentionné.

Certes les entreprises congolaises tiennent une organisation comptable selon le type d'entreprise choisi et selon les objectifs que l'entreprise s'est fixés pour atteindre les résultats favorables à l'épanouissement de ses affaires, mais il est à déplorer que dans la majeure partie des cas, les observations ou constatations ont démontré les faiblesses ou les insuffisances dans les procédures comptables mises en place de ces entreprises.

Lesquelles insuffisances entraînent une « *impossibilité de certifier la régularité et la sincérité des comptes produits par lesdites entreprises* ».

L'impossibilité de certification de la régularité et de la sincérité des comptes sont les conséquences inévitables engendrées par une mauvaise mise en place des procédures administratives et comptables, ou plutôt par un non-respect des procédures comptables des entreprises.

En République du Congo, tant d'entreprises publiques même privées souffrent de l'absence d'un manuel des procédures opérationnelles et comptables, ce qui influe sur la compétitivité de dites entreprises sur le plan national et sur le plan international. En dépit de la réforme intervenue dans le secteur du Portefeuille de l'Etat (transformation de certaines entreprises publiques en entreprises commerciales, avec pour objectif de devenir plus compétitives, il demeure que l'inexistence d'un manuel des procédures opérationnelles et comptables ne

changerait nullement la situation déjà catastrophique de ces entreprises.

Les exemples sont légion en la matière, nombreuses sont les entreprises congolaises en voie de redressement judiciaire ou aux prises aux difficultés, faute d'une mauvaise tenue ou du respect de manuel des procédures comptables.

Ces insuffisances au niveau des entreprises en matière des procédures opérationnelles et comptables:

- *altèrent la qualité et la fiabilité de l'information produite;*
- *ne permettent pas d'assurer l'exhaustivité des enregistrements;*
- *entachent la régularité et la sincérité des comptes produits;*
- *favorisent les détournements de biens et les irrégularités dans l'établissement des états financiers.*

Ces insuffisances dans les procédures comptables exercent une incidence néfaste sur la gestion de l'entreprise qui, par ricochet engendrent :

- l'absence d'informations susceptibles de toute fiabilité et disponibles à temps opportun et ponctuel ne pouvant ainsi nullement permettre la prise de décisions correctes ;
 - des lourdeurs ou les redondances (répétition superflue des tâches) dans les procédures comptables. Les défaillances à ce niveau sont génératrices de pertes de temps et entravent la prise de décisions à temps opportun.
- ❖ au niveau des entreprises publiques et/ou para-publiques :

Le défaut de *certifier la régularité et la sincérité* des comptes tient à la forme statutaire (le statut des entreprises publiques) : les textes qui régissent ces entreprises ont une connotation fortement administrative et juridique. Rendant de ce fait, ces entreprises en dépit de celles qui sont industrielles ou commerciales, « des régies ou des services publics » devant considérer avant tout l'intérêt général même mal distribué. Les principaux axes (Achats-Commandes, Budget et autres...) sont préfixés et imposés aux dirigeants sociaux de ces entreprises.

Les textes légaux sur les entreprises publiques en RDC même transformées en sociétés commerciales, ne sont pas en même de résoudre les problèmes posés par les procédures comptables voire par le système de contrôle interne, lequel ne peut répondre à ses objectifs primordiaux :

- sauvegarde des actifs; séparation des fonctions, systèmes de transmission et de traitement des données comptables. Ce qui explique les nombreux cas de fraude détectés au niveau de bon nombre d'entreprises. Et ce, en dépit de textes juridiques réglementant les divers aspects de la gestion (budgétisation des dépenses, choix des fournisseurs, contrôle des actifs monétaires, etc.).

Le personnel a également une place indéniable dans les procédures comptables. En effet, leur compétence a une incidence sur la sincérité et la régularité des comptes produits par les entreprises. Le mode de choix du personnel devra par conséquent influencer sur les objectifs de l'entreprise.

Les cas d'inadéquation malheureusement constatés dans ces entreprises publiques entre les titulaires des postes et les tâches qui leur sont attribuées, sont cause des insuffisances. Et il est encore déplorable de constater que ces insuffisances entraînent des retards dans la mise en place des procédures fiables ou, une mauvaise application de ces procédures se traduit par des pertes d'informations, de manque de fiabilité, des irrégularités des comptes produits quelle qu'en soit la nature de comptes.

❖ au niveau des entreprises privées

Les procédures comptables ou leur mise en place, pose problème du fait souvent, de l'ignorance, de l'inobservance des exigences de lois comptables, de la volonté malveillante de la part des dirigeants qui confondent le patrimoine social à leur patrimoine privé ou encore du fait des faits pourtant infractionnels tels : abus des biens sociaux, fraude fiscale, présentation d'un faux bilan, distribution des dividendes fictifs et bien d'autres usages frauduleux des états financiers .

Toutes ces faiblesses susmentionnées, s'érigent une véritable problématique à laquelle nous proposons des hypothèses reprises dans les développements qui suivent.

Mais avant tout, deux questions jugées centrales se formulent comme suit dans l'hypothèse inévitable de l'adhésion de notre pays à l'OHADA

- *les procédures comptables mises en place dans les entreprises congolaises, sont-elles conformes aux Acte uniforme relatif au Droit Comptable OHADA et répondent-elles aux exigences édictées par ce dernier, telle : la régularité et la sincérité des comptes produits par les entreprise ?*
- *Dans l'affirmatif, comment celles-ci doivent-elles procéder réponses.*

A ces deux questions centrales nous tenterons d'apporter des les hypothèses .

A titre d'hypothèses principales, nous pouvons affirmer que « remédier » à ces insuffisances, consistera principalement à mettre en place un « *manuel des procédures opérationnelles et comptables* » et « un Système de Contrôle interne ».

Le manuel comptable ou le manuel des procédures comptables de l'entreprise décrit particulièrement l'organisation comptable de l'entreprise, les méthodes de saisie et de traitement des informations, les politiques comptables et les supports utilisés.

Ce manuel devra comprendre les éléments ayant trait :

1. à l'organisation générale de l'entreprise ;

2. à l'organisation comptable de l'entreprise ;
3. au plan des comptes, à la description des contenus des comptes et au guide des imputations comptables ;
4. à la description des procédures de collecte, de saisie, de traitement et de contrôle des informations ;
5. au système de classement et d'archivage ;
6. aux livres comptables obligatoires et aux liens entre ces livres et autres documents et pièces comptables ;
7. au modèle retenu de présentation des états financiers ;
8. au guide de justification des comptes et des travaux d'inventaire avec des modèles de rapprochement et d'état de justification pour les travaux récurrents ;
9. au modèle d'instructions d'inventaire ;
10. à l'organisation des travaux d'élaboration et de présentation des états financiers.

Il faut noter que pour une meilleure application de manuel des procédures comptables, le Système de Contrôle interne vient en aide grâce à la poursuite de ses objectifs. Le Système de contrôle interne n'a pas que de composantes.

Bien que ces dernières jalonnent pour ainsi dire, le processus relatif aux procédures mises en place par le Service de Comptabilité de l'entreprise. Pour paraître efficace, le contrôle interne se fonde sur des principes généraux.

Avant d'aborder le processus de la mise en place d'un manuel comptable selon le Droit comptable OHADA, rappelons quelques notions de la comptabilité.

I.- La comptabilité

La comptabilité est une technique de mesure qui constate, enregistre et mémorise l'activité économique d'un agent économique privé ou public, ou de la nation. Elle est destinée à servir d'instrument d'information à l'agent économique lui-même ou au public en vue soit de répondre à l'obligation légale et fiscale, soit de l'analyse de la gestion et de la prévision.

Certains auteurs, définissent la comptabilité comme : « *un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture* ».

Mais la comptabilité n'est pas seulement une technique ou un langage, mais avant tout un outil dont il est indispensable de savoir se servir et qui doit être parfaitement adapté aux tâches qu'il doit remplir. Ces deux auteurs attribuent à la comptabilité un rôle multiple à savoir :

- un moyen de preuve entre les commerçants ;
- un moyen d'information des associés, salariés et tiers en général ;
- un moyen de calcul de l'assiette de différents impôts ;
- un moyen d'obtention des informations homogènes sur le plan national, d'où la nécessité d'être réglementée par l'élaboration d'un plan comptable général.

De ces différentes définitions, nous pouvons retenir que la comptabilité est une technique qui consiste à constater et enregistrer les activités d'une entité économique dans le but de présenter à une date déterminée, l'état du patrimoine et du résultat de cette entité.

A. Histoire de la comptabilité

L'enfance de la comptabilité remonte à celle de l'humanité : les Sumériens et Assyriens nous ont laissé de nombreuses tablettes d'inventaires (terres, bétails, hommes). La Bible mentionne l'usage de la comptabilité simple dans l'Evangile selon Matthieu (parabole des talents). Luca PACIOLI (1445-1517) est crédité comme l'auteur du premier livre sur la comptabilité (*summa de arithmetica, geometrica, proportionalita*) publié à Venise en 1494.

Ce livre est une synthèse des connaissances mathématiques de son temps dont une partie décrit la méthode de tenue de compte des marchands vénitiens de son temps, la comptabilité en partie double. Luca Pacioli n'a fait que codifier plutôt que d'inventer ce système mais il est largement considéré comme le « père de la comptabilité ».

Sa description comprend la plupart des éléments du cycle comptable tel que nous la connaissons aujourd'hui ainsi qu'une recommandation précieuse de ne pas aller se coucher avant que les débits n'égalent les crédits.

Ses journaux comportent des comptes pour les actifs (immobilisations, avoirs et inventaires), pour les dettes, pour le capital, pour les dépenses et les recettes, toutes les catégories nécessaires à un bilan et un compte de résultat. Il présente les écritures nécessaires à une clôture des comptes de fin d'année et n'oublie pas les sujets relatifs comme l'éthique comptable et les centres de coût.

B. Types de comptabilité

L'on distingue : *la comptabilité publique, la comptabilité privée et la comptabilité nationale.*

- ☞ La **comptabilité publique** détermine les recettes et dépenses de l'État et des autres collectivités publiques.
- ☞ **La comptabilité privée** est celle que tiennent tous les autres acteurs économiques. Ils utilisent l'une des deux méthodes comptables (simple et en partie double), au choix pour certains organismes (associations, petites entreprises) ou imposées par certains critères fiscaux, économiques et sociaux.

La comptabilité privée peut prendre deux formes :

1) La comptabilité générale ou comptabilité financière

La comptabilité générale, ou comptabilité financière, s'appuie essentiellement sur la technique de la comptabilité en partie double. Elle est là pour recenser les biens que possède l'entreprise (qu'on appelle ses actifs) et les dettes qu'elle a (passif). Outil d'information obligatoire pour les entreprises au-delà d'une certaine taille ou d'un certain volume d'affaires, elle peut être fortement réglementée et contrôlée selon les législations nationales.

Son objectif essentiel est d'informer les dirigeants et les tiers (propriétaires, prêteurs, fisc, etc.) sur la situation économique de l'entité. Elle sert de base au calcul du résultat et à celui des impôts

directs ou indirects. C'est la comptabilité la plus répandue.

2) *La comptabilité analytique ou comptabilité de gestion*

La comptabilité analytique, ou comptabilité de gestion, est une comptabilité qui cherche à déterminer le coût de revient des produits et des services que vend une entreprise. Dans le cas d'une entreprise qui achète des produits (par exemple des planches de bois) et les revend sans les avoir modifiés, le coût de revient est simple à calculer.

C'est essentiellement le prix d'achat des produits. Mais si l'entreprise les modifie (elle fabrique des meubles, par exemple), le coût de revient est bien plus complexe : il intègre des salaires, des dépenses d'électricité, de petit outillage, de produits "consommables" (colles, vernis), etc. Si l'entreprise ne fait qu'un type de meubles, il lui suffit de diviser toutes ses dépenses par le nombre de meubles fabriqués pour connaître son coût de revient. Mais si elle fabrique plusieurs types de meubles, la comptabilité générale ne peut pas lui donner le coût de revient par type de meuble.

Elle trouvera l'information dans sa comptabilité analytique, qui lui donnera aussi d'autres informations de gestion : coût de revient d'un centre de coût, marge réalisée par produit, par atelier, etc. Elle n'est pas obligatoire mais en pratique indispensable pour les grandes entreprises dont le processus de production est complexe.

- La **comptabilité nationale** agrège, au niveau d'un pays, les comptabilités publiques et les comptabilités privées pour donner l'image de la situation économique du pays.

Les méthodes de la comptabilité financière Il existe deux méthodes de comptabilisation :

- la comptabilité simple et la comptabilité en partie double. Précisions que dans toutes les deux méthodes, on passe des écritures datées, chiffrées (montant), allouées à un compte, explicitées par un libellé et correspondant à un document répertorié qui doit toujours en retour pouvoir justifier une écriture comptable (une facture, un relevé de compte bancaire, une feuille d'impôt à payer, etc.). Une écriture comptable ainsi justifiée peut alors être opposable à des tiers (actionnaires, organisme sociaux, justice, etc.).

On subdivise généralement les opérations en catégories correspondant à des comptes numérotés et libellés que détermine le plan comptable. On distingue les « comptes de bilan » et les « comptes de résultat ».

Les comptes de bilan correspondent à ce que l'entité possède (les bâtiments, les machines, les comptes clients, les liquidités, les avoirs divers) et ce qu'elle doit (les capitaux propres, les dettes envers les fournisseurs, les organismes sociaux, les salariés, les établissements financiers, etc.)

Les comptes de résultat correspondent à l'activité de l'entité pour produire les richesses inscrites au bilan. On distingue les produits (vente de matières produites ou de services, de marchandises ou production immobilisée) et les charges engagées pour atteindre ces produits (achats de fournitures, d'énergie, de services, frais généraux, cotisations d'adhérents, etc.)

La comptabilité simple Elle est basée sur la distinction des recettes et des dépenses et la détermination d'un solde entre le total des dépenses et le total des recettes telles qu'elles apparaissent dans le journal de banque et le journal de caisse.

Chaque évènement économique est reporté sur un cahier à deux colonnes : la première colonne pour décrire l'évènement, la deuxième pour mettre son montant, en plus ou en moins selon qu'il s'agit d'un encaissement ou d'une dépense pour celui qui tient la comptabilité.

Ce type de comptabilité dit « de caisse » ne permet pas de faire apparaître les variations de stock (et, plus généralement, du patrimoine), de sorte qu'elle peut laisser penser que tout va bien alors qu'on est en train de vendre les "bijoux de famille" (et inversement, faire croire que la situation est difficile, alors que c'est simplement le stock qui grossit).

Elle ne convient donc que pour gérer un stock dont la valeur est stable ou relativement faible, c'est-à-dire pour des particuliers ou de toutes petites entreprises dont les évènements économiques sont très simples (par exemple : un cafetier qui encaisse au comptoir les consommations et rend la monnaie).

Néanmoins, la comptabilité de caisse peut être perfectionnée par l'usage du plan comptable, permettant de déterminer des sous totaux et des soldes par catégorie. Le solde général peut alors être subdivisé entre le solde des comptes de bilan et celui des comptes de résultats.

☞ **La comptabilité en partie double**

La partie double est une technique qui fonctionne sur la correspondance entre des ressources et leur emploi, entre une origine et une destination. Elle est basée sur un postulat bien connu des scientifiques : rien ne se crée, rien ne se perd, tout se transforme. En terme économique, cela se traduit par deux règles : toute la valeur qui circule dans une entreprise ne fait que se déplacer ; l'enrichissement d'une entreprise résulte de sa capacité à prélever cette richesse sur des tiers.

C'est donc une technique basée sur un enregistrement réciproque et simultané de deux évènements : un débit et un crédit. Conventionnellement, le débit représente un enrichissement financier ou un accroissement du patrimoine, le crédit représentant l'inverse.

Exemple de l'achat d'un véhicule : une entreprise qui achète un véhicule 10.000 unités monétaires augmente son patrimoine puisqu'elle a un véhicule. C'est un débit. En contrepartie, elle doit payer ce véhicule, donc faire diminuer sa trésorerie, évènement que l'on inscrit au crédit.

Cette technique est bien supérieure à la comptabilité simple. En effet, elle permet d'enregistrer non seulement les opérations financières immédiates, mais aussi les opérations différées dans le temps : les emprunts, les prêts et les réserves ou provisions pour des opérations envisagées de façon certaine.

De même, elle permet à tout instant d'assurer que la richesse et les avoirs (ce que l'entreprise possède et qui est au débit) sont égaux aux dettes (ce que l'entreprise doit, et qui est inscrit au crédit) : si de la richesse est créée (supposons la vente de services), le résultat de l'opération sera comptabilisé au bilan comme une dette envers l'actionnaire.

On fait ainsi toujours correspondre une opération de recette ou de dépense avec un moyen de la réaliser. Ceci donne une image la plus fidèle possible de l'état des richesses d'un organisme à tout moment et de ses interactions avec les différents acteurs dont il dépend.

Certaines opérations (avec taxes par exemple) font entrer en jeu plusieurs débits et plusieurs crédits dont les sommes des débits doivent être égales aux sommes des crédits. Elle recourt à un plan comptable pour catégoriser les opérations, mais chaque compte peut être débité ou crédité et dispose donc d'au moins deux colonnes.

L'historique des écritures reflète ainsi à chaque date, la photographie de la situation financière de l'entreprise, avec ses acquis, l'état de sa trésorerie, l'évaluation des risques, ses dettes et ses créances. Cette technique offre en outre des garanties de cohérence beaucoup plus grande que celle d'une comptabilité simple. L'égalité entre les débits et les crédits permet en effet des contrôles sous plusieurs angles de la rigueur de la comptabilité. Notamment, le solde des comptes de bilan et celui des comptes de résultats doivent être égaux d'une part et d'autre part s'équilibrer : l'un créditeur (somme des crédits supérieure à celle des débits) et l'autre débiteur (somme des débits supérieure à celle des crédits).

Ce système ne garantit pas complètement contre la fraude : généralement les opérations sont techniquement correctes (débit = crédit), mais la fraude provient de pièces comptables inventées ou trafiquées et/ou d'affectations de comptes erronées, voire à des abus de confiance (signature de deux chèques pour une même opération par exemple). Parfois ce sont des systèmes virtuels très sophistiqués qui sont employés.

Le terme « partie double » est parfois pris au sens de comptabilité générale. Cette association est impropre car il existe des comptabilités analytiques tenues en partie double. Il est important de noter que la comptabilité est une technique protéiforme, c'est-à-dire susceptible de prendre diverses formes ou d'en changer fréquemment selon les besoins des
Section II.- L'organisation comptable

a. Organisation

Le concept « organisation » revêt plusieurs sens selon le contexte dans lequel il est utilisé¹ :

- l'organisation d'une entreprise ou d'un service désigne la conception et la disposition de différents éléments ou structures nécessaires à son fonctionnement ;
- le service d'organisation est un service fonctionnel de l'entreprise dont la mission est d'élaborer les méthodes de procédures relatives à l'organisation de l'entreprise, du travail.

L'organisation est une notion pouvant désigner une entreprise ou toute communauté humaine structurée. On parle de théorie des organisations.

b. Comptable

Comme substantif, le terme comptable désigne celui qui tient la comptabilité d'une organisation et, comme adjectif, tout ce qui est lié, qui a trait ou qui se rapporte à la comptabilité. De ce qui précède nous pouvons retenir que l'organisation comptable d'une entreprise c'est la mise en place d'une structure nécessaire au fonctionnement de la comptabilité dans cette entreprise.

c. L'entreprise

Dans le sens général, l'entreprise est une organisation qui se procure des moyens de production et les utilise pour l'élaboration des biens et des services destinés à être vendus à une clientèle.

¹ Nestor KANKU (2007), *Etude de l'organisation comptable dans une petite et moyenne entreprise*, Mémoire, L2, ISC/Lubumbashi, p.35.

On peut définir autrement une entreprise comme étant une structure économique et sociale comprenant une ou plusieurs personnes et travaillant de manière organisée pour fournir des biens ou des services à des clients dans un environnement concurrentiel ou non concurrentiel.

Etymologiquement le terme entreprise dérive de « entreprendre » dont le sens original est « prendre entre ses mains ». Il a, par la suite, pris l'acceptation actuelle de « prendre un risque, relever un défi, oser un objectif. C'est ainsi qu'on peut utiliser le mot entreprise pour des projets uniques mais d'apparence risquée ou difficile (par exemple : un grand voyage, une recherche scientifique, ...) car, il y a un effort entrepris.

III.- Classification des entreprises

A.- Selon l'appartenance

On distingue les entreprises privées, les entreprises publiques et les entreprises mixtes ou semi-publiques. Les entreprises privées sont celles dont le capital est détenu par des particuliers. Elles peuvent être individuelles ou sociétaires selon que leur capital provient d'un Individu ou de plusieurs personnes associées. Les entreprises publiques sont celles appartenant en totalité à l'Etat et les semi-publiques ou mixtes sont celles dont les capitaux proviennent simultanément de l'Etat et des privés.

a. Selon les objectifs

Il existe deux catégories d'entreprises :

Les entreprises à but lucratif qui visent le lucre et les entreprises sans but lucratif qui relèvent de l'économie sociale.

b. selon la nature d'activités

L'on dissocie les entreprises financières des non financières. Ces entreprises financières sont celles qui financent l'activité économique en collectant des fonds auprès des agents économiques à surplus financier et en octroyant des prêts d'autres agents économiques ayant besoin desdits fonds.

Les entreprises non financières sont celles dont l'activité ne consiste pas au financement d'autres entreprises. Elles comprennent :

1. les entreprises industrielles qui transforment les matières premières en produits finis ;
2. les entreprises commerciales qui revendent des marchandises en l'état même où elles ont été achetées, c'est-à-dire sans les transformer ;
3. les entreprises de services qui mettent en vente leur savoir-faire ; autrement dit, celles qui produisent des services.

c. selon la taille

D'après leur dimension, on distingue les grandes entreprises et moyennes et les petites entreprises. La taille d'une entreprise est déterminée à partir de l'effectif de son personnel, de son chiffre d'affaires et parfois même de sa valeur ajoutée. Pour l'importance des entreprises concernant la taille en capitaux, nous en parlerons dans les développements consacrés aux systèmes d'organisation comptable suivant les différentes valeurs en capital qui oriente l'entreprise selon

qu'il adopte le système normal, allégé ou minimal.

Ainsi rappelée la notion générale sur la comptabilité, venons-en à l'objet de notre étude, savoir la mise en place d'un manuel comptable.

IV. Manuel comptable de l'entreprise

Le manuel comptable de l'entreprise décrit particulièrement l'organisation comptable de l'entreprise, les méthodes de saisie et de traitement des informations, les politiques comptables et les supports utilisés. Il comprend notamment les informations ayant trait :

- à l'organisation générale de l'entreprise ;
- à l'organisation comptable de l'entreprise ;
- au plan des comptes, à la description des contenus des comptes et au guide des imputations comptables ;
- à la description des procédures de collecte, de saisie, de traitement et de contrôle des informations ;
- au système de classement et d'archivage ;
- aux livres comptables obligatoires et aux liens entre ces livres et autres documents et pièces comptables ;
- au modèle retenu de présentation des états financiers ;
- au guide de justification des comptes et des travaux d'inventaire avec des modèles de rapprochement et d'état de justification pour les travaux récurrents ;
- au modèle d'instructions d'inventaire;
- l'organisation des travaux d'élaboration et de présentation des états financiers.

V. L'organisation comptable et le traitement comptable

1. Les obligations légales édictées par le Système comptable OHADA

Toute entreprise opérant dans l'espace OHADA, est tenue de souscrire au plan institué par le Système comptable OHADA avant de mettre en place son propre plan comptable.

1.1. Mise en place de l'organisation comptable

La fiabilité de l'information comptable et financière et donc, des états financiers, est fonction du cadre dans lequel est traitée l'information de base. Ce cadre est défini par les articles 1 et 15 du Système comptable OHADA.

En effet, selon le premier article :

«Toute entreprise qui entre dans le périmètre du système OHADA doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage.

A cet effet, elle classe, saisit, enregistre dans sa comptabilité toutes les opérations entraînant les mouvements de valeur qui sont traitées avec des tiers ou qui sont contractées ou effectuées dans le cadre de sa gestion interne.

Elle fournit, après traitement approprié de ces opérations, les redditions de comptes auxquels elle

est assujettie légalement ou de par ses statuts ainsi que les informations nécessaires aux besoins de divers utilisateurs».

Quant à l'article 15, il stipule :

« Que 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 ».

L'examen de l'article 15, ressort clairement que le Législateur met en exergue la célérité ou la rapidité (le non retard) de traitement des données comptables en respectant une certaine ponctualité périodique, gage d'une régularité et d'une sincérité dans l'établissement des états financiers.

2. Conditions impératives de l'organisation comptable

L'organisation comptable mise en place par l'entreprise doit respecter une somme des conditions impératives. Ces conditions sont jugées impératives parce que l'entreprise ne peut pas y déroger et sont les suivantes :

1. la tenue de la comptabilité en langue officielle du pays et en unité monétaire légale (le F CFA pour les pays membres de l'UEMOA et ceux de la CEMAC par exemple, notons que la RD Congo ne devra pas changer sa monnaie nationale qui est le Franc congolais. Il n'est pas d'obligation que l'Etat qui adhère à l'OHADA adopte le Franc CFA) ;
2. l'emploi de la technique de la partie double ;
3. la justification des écritures comptables par des datées, pouvant servir de preuve et portant les références de leur enregistrement en comptabilité ;
4. le respect de l'enregistrement chronologique des opérations ainsi que la mise place d'une procédure destinée à garantir le caractère définitif de l'enregistrement ;
5. le contrôle par inventaire de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes de l'entreprise ;
6. le recours à un plan de comptes normalisé pour la tenue de la comptabilité : le plan de comptes OHADA;
7. la tenue obligatoire de livres ou autres autorisés ainsi que la mise en œuvre de procédures de traitement agréées, permettant d'établir des états financiers annuels ;
8. la mise en place de procédures de contrôle interne et externe, le contrôle des comptes et la publicité légale des comptes.

Il y a lieu de préciser que les livres et autres supports dont la tenue est obligatoire sont :

- 1) le livre – journal ;
- 2) le grand – livre;
- 3) la balance générale des comptes ;
- 4) le livre d'inventaire

Par ailleurs, il existe trois niveaux de présentation des états financiers avec respect des principes comptables relatifs à la présentation : le système normal, le système allégé et le système minimal de trésorerie. Nous en examinons l'essentiel dans la présente section.

3. Le traitement comptable de l'information

L'organisation comptable et le traitement de l'information comptable au sein d'une entreprise sont fonction du choix opéré par l'entreprise et ses dirigeants.

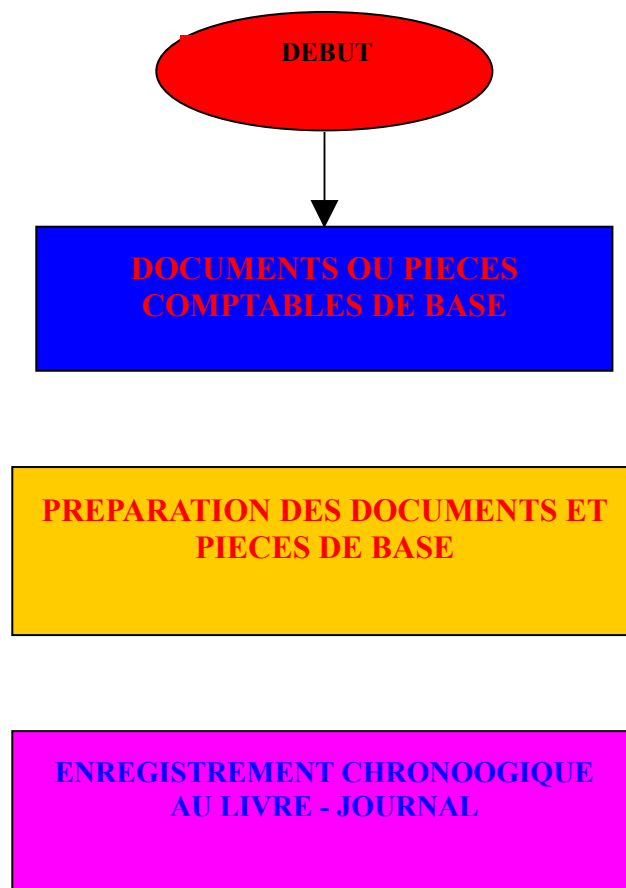
Deux systèmes sont connus et ont fait leur preuve dans le temps et dans l'espace. Il s'agit du système classique et du système centralisateur.

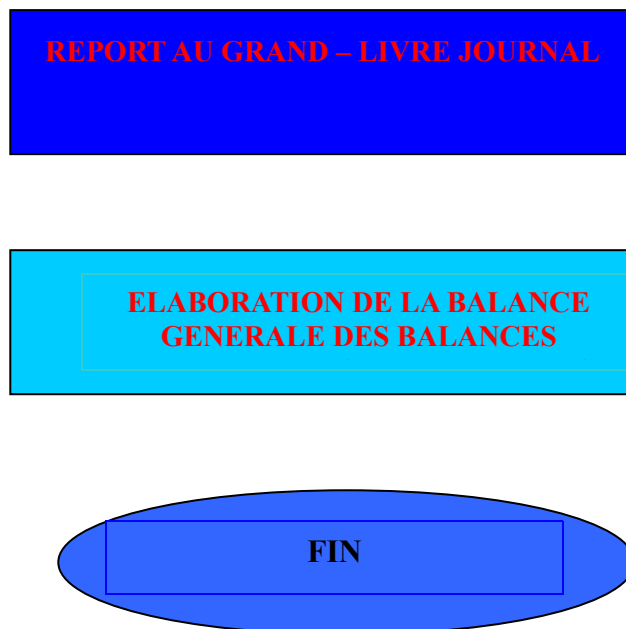
3.1. Le système classique

C'est un système qui s'adapte aux entreprises de petite taille et dans lesquelles les informations à traiter ne sont pas nombreuses. Il se caractérise par :

- un journal tenu quotidiennement par une personne ;
- le report périodique dans le grand – livre ;
- l'élaboration de la balance générale périodique également ;
- l'établissement des états financiers en fin de période

Le système classique schématisé





3.1. La pré-comptabilisation ou la pré-journalisation

Pour éviter de tomber dans des erreurs, l'entreprise doit, à travers l'organisation mise en place, avant tout enregistrer au livre – journal, prendre un certain nombre de précautions ou dispositions pratiques : la comptabilisation des opérations au livre – journal doit être précédée d'un premier enregistrement appelé pré –journalisation ou encore pré – comptabilisation.

Ce travail doit être confié à un comptable expérimenté ayant la pratique du plan comptable. La pré-comptabilisation peut se faire directement sur le document de base c'est-à-dire sur les pièces justificatives qui peuvent être d'origine interne ou externe.

Dans la pratique, la pré-comptabilisation directe consiste à apposer sur chaque pièce justificative (ou chaque lot de pièces de même nature) un cachet spécialement conçu permettant ainsi au comptable expérimenté d'indiquer avec les montants correspondants :

- ☞ les numéros et les intitulés des comptes débités ;
- ☞ les numéros et les intitulés des comptes crédités.

La pré – comptabilisation peut se faire sur document séparé de la pièce justificative mais préconçu par l'entreprise ; il s'agit d'une pièce comptable de petit format. Comme dans le cas précédent, les mêmes mentions sont portées sur ce document ou pièce de petit format.

Cette méthode a cours très souvent lorsque les pièces justificatives sont importantes en nombre et de faibles dimensions. Quelle que soit la méthode utilisée, il est recommandé au mouvement d'un

même compte. Un récapitulatif sous forme de feuille est agrafé à la liasse de documents avec les mêmes mentions que précédemment.

A. Le Livre – Journal

C'est un document comptable rendu obligatoire par la loi. Il est constitué d'articles, un article étant considéré comme une opération réalisée au sein de l'entreprise. L'entreprise peut procéder au regroupement au même lieu au cours d'une même journée et ce, sur la base d'une pièce justificative unique. Un article composé de :

- ☞ la date ;
- ☞ l'imputation comptable : comptes débités et comptes crédités ;
- ☞ la référence de la pièce justificative ou de la pièce qui sous-tend l'opération (facture, chèque, pièce de caisse, avis de crédit ou de débit...).

A la fin de chaque page du journal apparaissent le total débit et le total crédit dont les montants sont égaux. Les totaux précédents sont reportés au début de la page suivante. Les Comptabilités automatisées utilisent des feuilles ou grilles d'imputation tenant lieu de l'analyse comptable préalable.

Enfin, le livre – journal tenu sans blanc ni altération d'aucune sorte est côté paraphé par les autorités compétentes, c'est-à-dire que chaque page est numérotée et signée par le greffier du Tribunal de commerce sauf pour les comptabilités informatisées. Le livre – journal est conservé 10 ans après la dernière opération inscrite avec toutes les pièces justificatives correspondantes.

B. Le grand – Livre

Le grand –livre est un document comptable regroupant l'ensemble des comptes de l'entreprise avec les différents mouvements. Il se présente sous plusieurs formes : listing pour les entreprises informatisées, bac à fiches, feuilles mobiles classées et registres à feuilles. C'est un document rendu obligatoire par la loi.

L'établissement du livre – journal et du grand – livre peut être facilité par la tenue des 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 sont périodiquement et au moins respectivement centralisés dans le livre – journal et dans le grand –journal. Dans les entreprises qui ont recours à la technique de l'informatique pour la tenue de leur comptabilité, des documents informatiques écrits peuvent tenir lieu de journal et de livre d'inventaire ; dans ce cas ils doivent être identifiés, numérotés et datés, dès leur établissement, par des moyens légaux, offrant toute garantie de respect de la chronologie des opérations, de l'irréversibilité des entreprises et de la durabilité des enregistrements comptables.

C. La Balance Générale des Comptes

Tous les comptes du grand –livre général sont présentés, après sommation de chacun, dans un document comptable récapitulatif appelé balance générale des comptes. Il existe des balances à plusieurs colonnes (2, 4, 6 ou plus).

Dans ce document, les comptes et leurs numéros sont présentés dans l'ordre du plan comptable

OHADA (classe 1 à 8). La balance à 8 colonnes est vivement recommandée par les professionnels. Elle se présente généralement ainsi :

Classes	Intitulés	Soldes à l'ouverture		Mouvements		Soldes à la clôture	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
6.							
7.							
8.							

a. Le système Centralisateur

Le système classique tel que décrit récemment a des limites :

- l'unité du journal ne permet pas d'envisager une division du travail : une seule personne tient le journal à une période donnée. Certes, elle peut se faire relayer, mais il n'est pas possible que deux personnes y travaillent en même temps ;
- les opérations étant enregistrées de façon chronologique, donc les unes à la suite des autres, il est impossible d'avoir une idée succincte et rapide de chaque catégorie d'opérations ou d'affaires enregistrées durant une période bien déterminée.

Seul le système centralisateur peut y remédier. En effet, dans ce système, les opérations sont triées, classées et regroupées par nature et enregistrées dans des journaux dits auxiliaires ou divisionnaires.

Périodiquement, l'entreprise procède à la centralisation, c'est à dire au versement des écritures figurant dans les journaux auxiliaires dans un journal appelé journal général, avant le report dans le grand – livre journal.

L'entreprise peut créer autant de journaux auxiliaires qu'elle désire et ce, selon ses besoins. Le schéma du système centralisateur peut se présenter comme suit :

Schéma du système centralisateur



Dans ce système, nous avons deux types de travaux :

- **les travaux journaliers** : c'est la comptabilité auxiliaire. La division du travail a cours dans ce système. Les étapes nécessaires sont les suivantes :
 - classement et tri des documents ou pièces comptables de base par nature d'opérations ;
 - comptabilisation dans les journaux auxiliaires créés ;
 - report dans les comptes individuels des grands – livres auxiliaires des clients et des fournisseurs.
- **Les travaux périodiques** : comptabilité centralisatrice
 - Elaboration du journal général ;
 - Report des comptes dans le grand –livre général ;
 - Elaboration de la balance générale et des balances individuelles ou partielles des clients et des fournisseurs. Ces balances sont également appelées relevés normatifs.

Classes	Intitulés	Soldes à l'ouverture		Mouvements		Soldes à la clôture	
		Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
6.							
7.							
8.							

b. Le système Centralisateur

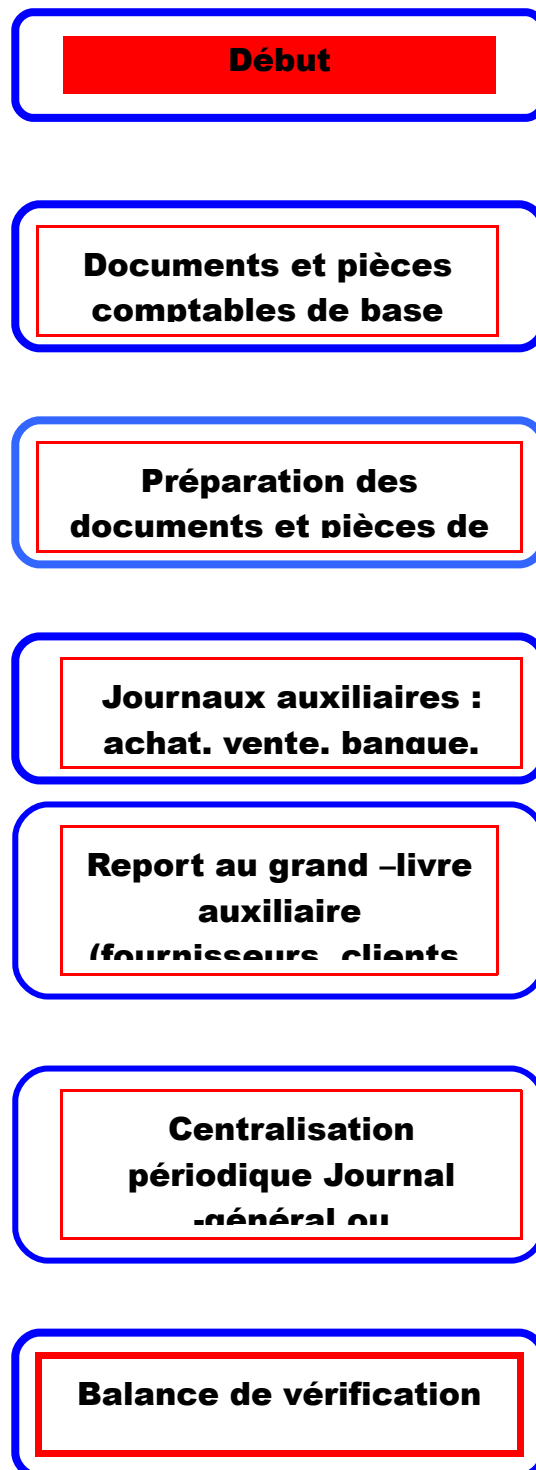
Le système classique tel que décrit récemment a des limites :

- l'unité du journal ne permet pas d'envisager une division du travail : une seule personne tient le journal à une période donnée. Certes, elle peut se faire relayer, mais il n'est pas possible que deux personnes y travaillent en même temps ;
- les opérations étant enregistrées de façon chronologique, donc les unes à la suite des autres, il est impossible d'avoir une idée succincte et rapide de chaque catégorie d'opérations ou d'affaires enregistrées durant une période bien déterminée.

Seul le système centralisateur peut y remédier. En effet, dans ce système, les opérations sont triées, classées et regroupées par nature et enregistrées dans des journaux dits auxiliaires ou divisionnaires.

Périodiquement, l'entreprise procède à la centralisation, c'est à dire au versement des écritures figurant dans les journaux auxiliaires dans un journal appelé journal général, avant le report dans le grand – livre journal.

L'entreprise peut créer autant de journaux auxiliaires qu'elle désire et ce, selon ses besoins. Le schéma du système centralisateur peut se présenter comme suit :





Fin

Dans ce système, nous avons deux types de travaux :

- **les travaux journaliers** : c'est la comptabilité auxiliaire. La division du travail a cours dans ce système. Les étapes nécessaires sont les suivantes :
 - classement et tri des documents ou pièces comptables de base par nature d'opérations ;
 - comptabilisation dans les journaux auxiliaires créés ;
 - report dans les comptes individuels des grands – livres auxiliaires des clients et des fournisseurs.
- **Les travaux périodiques** : comptabilité centralisatrice
 - Elaboration du journal général ;
 - Report des comptes dans le grand –livre général ;
 - Elaboration de la balance générale et des balances individuelles ou partielles des clients et des fournisseurs. Ces balances sont également appelées relevés normatifs.

C. Le plan des comptes et la présentation des états financiers

Après avoir discoursu sur les deux systèmes, sur le traitement comptable de l'information notamment, le système classique et le système centralisateur. Cet agencement est même exigé selon la logique du Plan Comptable OHADA.

Conclusion

Au terme de notre étude, nous pouvons d'ores et déjà répondre aux préoccupations qui ont fait l'objet de cette analyse.

Il était question de démontrer l'importance et la nécessité impérieuse de la mise en place d'un manuel des procédures comptables dans les entreprises congolaises en vue de s'assurer la certification de la régularité et de la sincérité des comptes produits par ces entreprises, cela en conformité avec la politique de la normalisation dans l'espace OHADA du Plan Comptable.

Nous nous sommes aussi préoccupés de connaître si ces normes comptables (mise en place d'un manuel des procédures comptables) pouvaient permettre de lutter efficacement contre les scandales financiers qui ont entraîné la faillite de certaines grandes entreprises tant privées que publiques de notre pays et aussi, si *l'application rigoureuse et l'observation sans faille, des procédures comptables* pouvait rendre les comptes plus fiables.

Ainsi, fut-il démontré tout au long de nos investigations que la mise en place d'un manuel des procédures comptables au niveau de l'OHADA occupe une place importante. Les entreprises de l'espace qui appliquent avec respect des principes développés aussi bien dans les notions de contrôle interne que dans l'approche théorique et pratique des procédures comptables, qui d'ailleurs font l'unanimité des auteurs et des spécialistes en la matière pour une application rigoureuse, échappent aux cataclysmes financiers.

Grâce à son application unanime par les entreprises congolaises, le manuel des procédures comptables permettra de pouvoir éluder des cas de fraudes, des irrégularités, de retard dans le traitement de l'information comptable, du défaut de fiabilité ou des états financiers falsifiés et assurera la régularité et la sincérité des comptes et même la fiabilité des états financiers dans les délais opportuns. Nous pouvons par ailleurs penser que la mise en place d'un manuel des procédures comptables dans les entreprises congolaises suivant la normalisation au niveau de l'OHADA a son importance, mais son application est très limitée, car les pays membre de l'espace sont avant tout des pays en voie de développement. Ce qui suppose que les entreprises qui les composent sont aussi bien de grandes tailles que de petites tailles sans une expérience aigüe.

Qu'en est il des P.M.E ? Faudrait-il penser à élaborer les mêmes normes du manuel pour ces petites et moyennes entreprises ? La réponse est affirmative dans la mesure où *la sincérité et la régularité des comptes engendrent la fiabilité des états financiers*. Or les P.M.E ne dérogent pas à cette volonté.

Enfin, pour ce qui est du contrôle interne qui appuie le manuel des procédures comptables, nous pouvons penser que sa prise en compte doit permettre de donner une image fidèle du patrimoine d'une entreprise. Car, il permet de restaurer la confiance du public, des dirigeants d'entreprise, des auditeurs, c'est-à-dire de tous les acteurs de la chaîne de la communication financière.

Mais, comme toute œuvre humaine, scientifique soit-elle, les normes du manuel comportent tout de même des limites notamment :

Si les normes du manuel sont obligatoires pour les sociétés, elles ne sont pas aisément maîtrisables à cause de leur caractère relevant d'une expertise parfois à outrance pour les jeunes entreprises qui n'ont pas encore bien appréhendé le Système OHADA et, les commissions chargées d'en expliciter le contenu sont pour le moins que l'on puisse dire, quasi-inexistantes.

Le fait de recourir à des experts comptables pour concevoir un manuel des procédures comptables

est facteur aussi d'un coût non pas le moindre en dépit de la réalité de la compétitivité des entreprises sur l'arène internationale au nom de la globalisation.

➤ Le principe de la juste valeur

Le principe de la juste valeur en est une limite car étant sur un marché en perpétuelle fluctuation, l'idéal serait d'appliquer la juste valeur, elle permet de donner la valeur réelle de l'entreprise quelque soit le type de marché dans lequel on se trouve. Mais l'application du principe de juste valeur ne comporterait-elle pas des limites ? Par ailleurs, la poursuite de la régularité et de la sincérité des comptes produits par les entreprises, permettent nettement mieux d'apprécier la juste valeur de l'entreprise.

Pour nous résumer de manière très concise, la mise en place d'un manuel des procédures comptables devra comprendre les éléments ayant trait :

- à l'organisation générale de l'entreprise ;
- à l'organisation comptable de l'entreprise ;
- au plan des comptes, à la description des contenus des comptes et au guide des imputations comptables ;
- à la description des procédures de collecte, de saisie, de traitement et de contrôle des informations ;
- au système de classement et d'archivage ;
- aux livres comptables obligatoires et aux liens entre ces livres et autres documents et pièces comptables ;
- au modèle retenu de présentation des états financiers ;
- au guide de justification des comptes et des travaux d'inventaire avec des modèles de rapprochement et d'état de justification pour les travaux récurrents ;
- au modèle d'instructions d'inventaire ;
- à l'organisation des travaux d'élaboration et de présentation des états financiers.

Ce qui explique tout en affirmant l'importance et les avantages irréfutables d'une mise en place d'un manuel des procédures comptables dans les entreprises congolaises. Ces dernières ont tout intérêt à bien cerner la politique d'un guide leur permettant de réaliser les tâches attribuées à chaque agent. Nous retenons donc que le manuel des procédures comptables permet d'éviter les cas de fraude et de bien d'autres cas susceptibles d'entraîner une entreprise congolaise à des difficultés insolubles.