
LA FALSIFICATION DE POPPER ET SON APPROCHE EN COMPTABILITE CAS DE LA REVISION DU SYSCOHADA

Par Gérard KAKALA KISIMBA *

Résumé

L'ensemble des principes (comptables) constituent le cadre théorique dans lequel la pratique se développe. Changer cet ensemble c'est modifier le cadre théorique et par tant même la pratique de la comptabilité.

Le système comptable de l'OHADA (SYSCOHADA) que la République Démocratique du Congo (RDC) a adopté à son adhésion à l'Organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique (OHADA) n'a pas trainé d'être révisé : ce qui a, une fois de plus, ramené les professionnels de la comptabilité à l'école pour apprendre la nouvelle comptabilité.

Etant donné la nature scientifique de la comptabilité, la préoccupation de cet article est de savoir à quel point la révision du Syscohada s'inscrit dans l'approche falsificationniste de K.R.Popper à travers une analyse comparative des cadres théoriques.

Mots clé : Falsification, Révision, Plan comptable.

Abstract

The (accounting) principles constitute the theoretical framework in which the practice develops. Changing this set of principles is to change the theoretical framework and therefore the practice of accounting. The SYSCOHADA that the DRC adopted when it joined OHADA has been quickly revised: which, once again, brought accounting professionals back to school to learn the new accounting.

Given the scientific nature of accounting, the concern of this article is to know to what extent does the revision of Syscohada fits to K.R.Popper's falsifications, through a comparative analysis of theoretical frameworks.

Keywords: Falsification, Revision, Accounting plan.

INTRODUCTION

Le philosophe des sciences Karl Raimund Popper a développé la théorie de la falsification pour insister sur la qualité de science et de non-science. Il a opéré à partir d'un idéal de scientificité différent de ce qui existait dont les termes centraux étaient : falsification, erreur.

*Professeur associé à l'Institut Supérieur de Statistique de Lubumbashi.

En effet, pour Popper la falsifiabilité est la capacité d'une proposition, d'un énoncé, d'une théorie ou d'une hypothèse à se révéler erronée. Peut-on aussi classer dans ce cadre le fait de ne plus être approprié ou d'être dépassé par l'évolution de l'environnement ou de la technologie en générale ? Améliorer sous-entend que ce qui était d'application n'était pas approprié devrait s'ajuster à la nouvelle réalité.

Le concept de caisse ou de banque (instruments financiers électroniques)[†], par exemple, a évolué : il s'est élargi à la scriptomonnaie (bitcoin) et même à la téléphonie avec le MPESA, Airtel money etc. La définition de ces concepts était forcément appelée à être modifiée de façon à inclure les nouveautés. Il y a bien plus, la révision du SYSCOHADA a amené des comptes nouveaux qui n'existaient pas dans les anciennes comptabilités en RDC, qu'elle soit du Plan Comptable Général Congolais (PCGC) ou du SYSCOHADA : C'est le cas de comptes « *d'Actifs biologiques* » et d'« avoirs d'or et autres métaux précieux »[‡]. S'agit-il d'une falsification dans le sens de Popper?

Selon le dictionnaire Larousse le mot falsification indique « *l'action de falsifier, d'altérer, de dénaturer volontairement quelque chose pour tromper ; état de la chose falsifiée : Falsification d'un registre comptable,...* »[§]. Cet aspect de la « falsification » a été largement traité par DEGOS dans son article intitulé « *Sécurité et fraude dans les systèmes comptables* »^{**}. De cette lecture découle le fait que le mot « falsification » peut se comprendre, en théorie comptable, dans le sens de fausser les écritures, les surcharger dans le but de frauder ou de cacher pour échapper au fisc. Mais en théorie scientifique comptable, il s'agit de modification, d'amélioration, de changement, ... Il sied donc de vérifier si l'approche de la révision du système comptable s'apparente à celle de la théorie de la falsification des sciences émise par K.R. Popper. L'amélioration, par exemple, découle souvent des corrections (de ce qui est erroné, mauvais ou non adapté).

Notre approche emprunte sa démarche à la philosophie des sciences, qui nous renseigne qu'à l'origine la notion de falsification ne s'appliquait qu'à la catégorie des sciences dites fortes. La comptabilité n'appartient pas à cette catégorie des sciences, mais dans le but d'une universalisation, il y a donc lieu d'effectuer un rapprochement de la réflexion scientifique.

Selon Popper la science est normative et la comptabilité satisfait à ce critère. Il a été critiqué pour son approche normative de la science et pour l'accent mis sur la logique de la falsifiabilité. Popper se base sur le fait que, sur le plan méthodologique, aucune observation n'est exempte de la possibilité d'erreur.

En adoptant l'usage de la notion de plan comptable, en portant des modifications sur certains comptes (frais d'achat, marge brute, etc.) et en adoptant des nouvelles dispositions (changement de concept, abandon du Tableau de financement des ressources et des emplois (TAFIRE), introduction de compte d'actifs biologique, ...), nous posons comme

[†] Voir les comptes 55 du plan comptable général OHADA

[‡] Voir le compte 545 du plan comptable général OHADA

[§] Dictionnaire Larousse, <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/falsification/32770#>, accédé le 22 février 2020, 09 :48.

^{**} Jean-Guy DEGOS, *Sécurité et fraude dans les systèmes comptables*, IRGO, Bordeaux cedex, 2000.

hypothèse une réponse positive à la problématique de savoir si la révision du SYSCOHADA peut s'inscrire dans l'approche de la falsification de K.R.Popper.

Commençant par le rappel de la scientificité de la comptabilité (qui n'est plus à prouver)^{††}, nous présenterons les aspects théoriques de la falsification pouvant intéresser la comptabilité afin de trancher sur l'approche appropriée.

1. De la scientificité de la comptabilité

Selon KINZONZI et PEROCHON C. (1979)^{‡‡} : « *La comptabilité est la science des comptes...* » et en tant que branche de la science économique, sa méthodologie est apparentée à celle de toutes les sciences. Cette méthodologie de l'observation des faits (données réelles) transparait dans la définition de la comptabilité du Professeur MABI MULUMBA : « *la comptabilité est une méthode, une technique rationnelle d'observation, d'analyse, de classement et d'enregistrement des faits comptables, c'est-à-dire des faits qui affectent la vie d'une entreprise* »^{§§}. Puis, après l'observation, on passe par les hypothèses et leurs tests avant d'évoluer vers des théories dans le cas des résultats favorables, ou des lois si les tests sont très bons.

La comptabilité est normative ; elle s'apparente et est organisée par le droit. LASSEGUE P., préfaçant l'article de BURLAUD^{***}, écrit : « *On lui (la comptabilité) a demandé d'être une auxiliaire du droit, servant à garder une trace écrite et chiffrée, donc à la fois fidèle et précise des transactions. C'était donc simplement un moyen d'éviter l'apparition de litiges, ou de les régler plus aisément....* ». Le droit tout comme la comptabilité fait partie des sciences prescriptives. Le fait même que l'on parle de l'acte uniforme relatif au « droit comptable et à l'information financière »^{†††}, nous renseigne un peu plus à ce propos.

La scientificité de la comptabilité s'appuie sur l'historique de recherche en comptabilité financière. Celle-ci était, jusqu'aux années 1960, essentiellement de nature normative et se préoccupait de sélectionner les principes et les méthodes jugés plus pertinents. Puis, il y a eu dans la suite le souci d'évaluer ces travaux normatifs et de d'obtenir des assises scientifiques : ce qui a fait que la recherche comptable ait progressivement évolué vers une approche empirique^{†††}.

Dans cette recherche empirique, les travaux étaient essentiellement normatifs et se donnaient pour objectif l'identification conceptuelle des « meilleures » méthodes comptables.

^{††} COLASSE B., Théorie positive de la comptabilité, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, p. 1393-1402, 2009.

^{‡‡} KINZONZI M.N.K et PRERECHON C., Comptabilité générale élémentaire, Foucher – CPCZ, Paris, 1979.

^{§§} MBANGALA M. & WANDA R., Comptabilité générale OHADA, Analyse, Fonctionnement des comptes, Applications, Ed. Droit Afrique.com, Paris, 2013.

^{***} BURLAUD A., Comptabilité et inflation. Cujas, pp.246, 1979.

^{†††} OHADA, Acte uniforme au droit comptable et à l'information financière du 26 janvier 2017, Brazzaville.

^{††††} La comptabilité trouve son essence dans l'empirisme traditionnel, selon lequel toute la connaissance provient de l'expérience et que les phrases universelles (généralisation) sont vérifiables par référence à l'expérience.

Avec l'introduction de la démarche dite positive^{§§§}, il y a eu le dépassement de la problématique normative dû à l'École de Chicago^{****}. Cette introduction d'une approche positive, a eu pour finalité l'élaboration de « lois » de comportement explicatives, et comme conséquence directe le déplacement de l'objet de la recherche des méthodes comptables « produites » par les chercheurs vers les pratiques comptables observées.

Vers la fin des années 1970. Il y a eu un « programme de recherche »^{††††} qui se proposait d'expliquer les pratiques observées et de prédire les choix comptables effectués, tant par les dirigeants que par les organismes de normalisation.

A partir des années 1980, la création d'un véritable courant, appelé « École de Rochester », a posé le problème au plan épistémologique et emprunté à des champs connexes comme la théorie économique, la théorie financière ou la théorie des organisations pour permettre à la recherche comptable d'acquérir un statut et une reconnaissance scientifique.

On notera que les théories normatives sont destinées à servir de guide à la pratique, elles ont potentiellement une fonction d'encadrement et de régulation. Ily a donc d'un côté les pratiques (observées) et de l'autre les organismes de normalisation qui les édictent.

1.1. Les pratiques comptables

Les pratiques comptables ont été engendrées par le souci de répondre à la question de savoir combien, combien de biens et des dettes, combien l'on gagne dans le commerce en mettant les dépenses d'un côté et les recettes de l'autre. Ces pratiques ont été formalisées (comptabilité à partie double) par Luca PACHIOLI pour voir ainsi naître la comptabilité à ses débuts. Comment comprendre le mot pratique ?

Dans son article intitulé : « Autour du mot pratique »^{††††}, GUIGUE Michèle lie les mots théorie et pratique (réalisation, action) ainsi que exécution et procédure. Il est arrivé à la conclusion qu'il faut d'abord une théorie, qu'il faudra mettre en pratique, réaliser par une exécution selon une procédure découlant de cette celle-ci. Cela implique une action.

Par ailleurs GUIGUE rappelle que l'association des mots, théorie et pratique, remonte au Moyen Âge. A cet effet, il cite Alain REY, qui indique : « *Pratique : application des règles et principes s'oppose - dès le XIVe siècle - à théorie, aussi dans les locutions mettre en pratique (1588) qui équivaut à appliquer, dans la pratique (1656) et en pratique.* »^{§§§§}.

Ainsi la théorie est ce qui pilote la pratique. La théorie peut être construite de façon autonome, tandis que la pratique n'existe que sous la dépendance d'une théorie dont elle constituerait la conséquence ou l'effet. En outre, la pratique découlerait nécessairement d'un savoir dont elle serait la mise en œuvre, et l'articulation théorie/pratique ne pourrait alors

^{§§§}On peut noter que la théorie positive de la comptabilité s'est fixé comme objectif d'inférer, sur la base des pratiques observées, un ensemble de règles de comportement empiriquement validées et constitutives d'une théorie générale.

^{****}Cfr. les travaux fondateurs relatifs à l'évaluation empirique de l'utilité décisionnelle des données comptables de Ball et Brown (1968) ainsi de Beaver (1968) de l'École de Chicago.

^{††††}Le contenu de ce programme, intitulé *Positive Accounting Theory*, a été formulé par Watts et Zimmerman (1978, 1979 et 1986).

^{††††}GUIGUE Michèle, *Autour du mot « pratique »*. In: *Recherche & Formation*, N°27, 1998.

^{§§§§}A. Rey (dir.), *Dictionnaire historique de la langue française*, Paris, Dictionnaire Le Robert, 1992, pp. 1607-1608.

être pensée que comme application, laquelle prendrait soit un aspect de réalisation, soit un aspect d'exécution. Elle constitue alors la réalisation de la théorie¹⁷.

La théorie renvoie à la connaissance scientifique. Elle est l'accomplissement d'actions selon des modalités décidées et définies, souvent, par d'autres. Elle appartient au langage juridique dans le champ duquel ce concept désigne la procédure¹⁸.

Le mot « théorie » indique aussi bien le savoir scientifique sur ce qui est (notamment les lois de la nature) que des principes, c'est-à-dire ce qui doit être et que l'on doit faire. Cette combinaison confère au savoir scientifique une fonction normative. En comptabilité, il faut donc une théorie comptable (souvent présentée par le système comptable) et des pratiques. De l'inductivisme¹⁹ au positivisme²⁰, Bernard COLASSE a montré dans son article comment la théorie comptable est passée, avec satisfaction, à l'épreuve des critères épistémologique de Gilles Gaston Granger (1993) en tant que science. Il indique avoir identifié trois textes anglo-saxons qu'il considère comme fondateurs et représentatifs d'une classe de théories comptables portant sur les théories descriptives, les théories prescriptives (normatives) et les théories explicatives²¹.

Les principes comptables aident aux praticiens de la comptabilité d'élaborer des états financiers qui suivent les normes du système comptable adopté. Ils sont consignés dans le système comptable qui est un ensemble organisé qui englobe tous les moyens et procédures de saisie, de recherche et de traitement d'informations financières. Il s'agit donc d'un ensemble des règles qu'il faut nécessairement respecter (normes) et des comptes rationnellement classés (plan).

L'Etat, qui a l'intérêt de récolter les impôts et de construire ses comptes de la nation, a besoin de mettre en place des normes imposables à tous. C'est le cas de l'acte uniforme au droit comptable et à l'information financière du 26 janvier 2017, Brazzaville de l'OHADA. Pour ce faire il a besoin d'un organisme de normalisation. Ce que faisait, en RDC, le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo (CPC) avant l'adhésion à l'OHADA. A ce jour, le CPC continue de jouer ce rôle à l'OHADA en tant que expert.

1.1.1. Normes comptables

Ce sont des règles édictées par le régulateur comptable de manière à permettre au système comptable de produire des informations comptables sûres, fiables, sincères répondant aux exigences de l'économie. Ces règles portent sur :

- la préparation et l'élaboration des états financiers,
- la tenue de la comptabilité,
- la présentation des états financiers,
- la définition des concepts, la classification des comptes, etc.

¹⁷La pratique a été assimilée par Bachelard (cité par GUIGUE), dans sa présentation du rationalisme appliqué, à ce qu'il a appelé « réalisation » ou « phénomène réalisé ».

¹⁸A. Rey, idem.

¹⁹L'article de A.C. Littleton (1953) intitulé *Structure of Accounting Theory*.

²⁰Les Articles de Chambers R.J. (1955), *Blueprint for a Theory of Accounting* et de R.L. Watts et J.L. Zimmerman (1978), *Towards a positive accounting theory of the determination of accounting standards*.

²¹COLASSE B., Op.cit.

Il s'agit de la théorie comptable organisée par la normalisation et l'harmonisation. *La normalisation* est l'adoption d'une terminologie des règles communes et en vue de la production de documents de synthèse (ou états financiers) identiques d'une entreprise à l'autre. Elle implique donc l'uniformisation ou la standardisation des règles comptables. Cette normalisation peut être nationale comme c'était le PCGC, le PCG ou le US-GAAP²², régionale comme le SYSCOHADA ou plus international comme les IAS/IFRS²³. Quant à l'*harmonisation*, elle est utilisée en comptabilité internationale pour accorder entre elles les diverses réglementations comptables nationales réduisant leurs différences.

1.1.2. Les principes comptables fondamentaux

Il existe des postulats ou principes qui constituent le cadre théorique de la comptabilité et permettant de mettre sur pied [des normes cohérentes](#) et d'établir la nature, la fonction et les limites de la comptabilité et des états financiers.

Pour construire ces états financiers dont principalement le bilan et le compte de résultat, il y a l'exigence de respecter un certain nombre de principes fondamentaux universellement admis dans le but de traduire fidèlement l'image du patrimoine et de la gestion de l'entité.

Ces principes sont représentés dans le tableau ci-après :

Principes de fiabilité (comptabilité sans erreur) ou d'objectivité	Principes de pertinence ou d'utilité
1. Prudence 2. Indépendance (séparation) des exercices comptables 3. Coût historique 4. Continuité d'exploitation 5. Transparence 6. Prééminence de la réalité sur l'apparence	7. Permanence des méthodes (comparabilité) 8. Intangibilité des bilans (Clôture-Ouverture) 9. Importance significative

- Prudence** : Un produit n'est enregistré lorsqu'il est certain, alors qu'une charge, même probable doit être comptabilisée.
- Indépendance** : Chaque exercice comptable ne doit prendre en compte que les charges et les produits qui le concernent.
- Coût historique** : un bien est repris en comptabilité à son coût d'acquisition exprimé en unité monétaire du moment de l'acquisition
- Continuité d'exploitation (going concern)** : l'activité de l'entreprise doit continuer.
- Transparence (régularité)** : la conformité aux règles et procédures en vigueur et leurs applications de bonne foi.
- Prééminence de la réalité sur l'apparence** : Les transactions doivent être comptabilisées et présentées conformément à leur nature et à la réalité financière sans s'en tenir forcément à leur apparence juridique.

²²PCGC=Plan comptable Général Congolais, PCG= Plan comptable général (France),US-GAAP= United States – General Accounting Approved Principles

²³IAS= International Accounting Standard, IFRS=International Financial Reporting Standard

7. **Permanence des méthodes (Consistency)** : Sauf en cas d'exception, les mêmes méthodes et techniques d'évaluation, règles et procédures comptables doivent être utilisées chaque année de la même manière.
8. **Intangibilités du bilan d'ouverture** : Le bilan d'ouverture de l'année n+1 doit correspondre au bilan de clôture de l'année n.
9. **Importance significative(materiality principle)** : Les documents financiers doivent révéler toutes les opérations dont l'importance peut modifier le jugement qui sera porté en s'appuyant sur les états comptables.

Les normes ou principes comptables déterminent le cadre théorique de la comptabilité en plus des principes comptables généralement reconnus et des contraintes relatives à l'information comptable. [Elles font partie du contenu appelé « Système de comptabilité ».](#)

Nous présentons ci-après les principaux organismes de normalisation au niveau international, tout en mettant en exergue ceux des USA et surtout de l'OHADA en Afrique, qui fait le cadre de cette étude.

1.2. Les organismes de normalisation

Etant donné l'enchevêtrement entre la pratique et la théorie, la normalisation a pour rôle de fixer ce que tout le monde doit ou ne doit pas faire. Les normes, élaborées par des organismes nationaux et internationaux, sont donc des pratiques obligatoires qui traduisent une théorie éprouvée.

1.2.1. Les organismes de normalisation internationaux

Il s'agit des organismes regroupant un certain nombre de pays et le siège se trouve généralement aux USA ou en Europe.

1) IFAC : International Federation of accountants

L'IFAC est une organisation internationale de droit privé créée en 1977 dont le siège se situe à New York. L'IFAC regroupe les organisations professionnelles comptables d'environ 24 pays et a pour objet l'émission des recommandations concernant l'audit, la comptabilité de gestion, la formation des personnels comptables et l'éthique professionnelle.

2) IASC: International Accounting Standards Committee

L'IASC est une organisation privée créée le 29 juin 1973 par les organisations professionnelles comptables de pays industrialisés dont le siège est établi à Londres. De ce fait, cette institution n'a pas les pouvoirs juridiques pour rendre obligatoire l'application des normes qu'elle publie.

Dans sa vocation de contribuer au développement de normes comptables internationales et de favoriser leur application dans la présentation des états financiers, a publié une quarantaine de normes internationales nommées *IAS (International Accounting Standards)* et de 25 interprétations nommées *SIC (Standard Interpretations Committee)*.

3) IASB : International Accounting Standards Board

Cet organisme est en fait le comité exécutif (*Board*) de l'IASC , en place depuis le 1er avril 2001 et composé de 14 membres dont 12 à temps plein : 7 d'entre eux assurent la liaison entre l'IASC et les normalisateurs nationaux. C'est cet IASB qui a été chargé d'élaborer les nouvelles normes appelées *IFRS " International Financial Reporting Standards "*.

1.2.2. Principaux acteurs américains (USA)

1) SEC : Securities and Exchange Commission

La SEC est le gendarme redouté du marché boursier américain. Cette institution est dotée de moyens financiers et de pouvoirs juridiques très importants en matière de normalisation comptable.

2) FASB: Financial Accounting Standards Board (FASB)

Le FASB établit les normes comptables de manière indépendante en vertu d'une reconnaissance générale de son rôle accordé par la SEC. Le cadre conceptuel comptable américain a été élaboré par le FASB au terme de six études, les Statements on Financial Accounting Concepts (SFAC 1 à 6).

1.2.3. OHADA : Organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique

Créée en l'an 2000, l'OHADA s'est fixé comme objectif de converger vers les normes internationales mises en place depuis 1973 par l'IASC.

Cet organisme regroupe les Etats-Parties de l'UEMOA (Union économique et monétaire des pays ouest-africains), ceux de la CEMAC (Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale), ainsi que la RDC qui en est le 17^e et dernier pays à adhérer à l'OHADA à ce jour. A ce titre il ne fait pas partie des signataires du traité , où l'on retrouve : le Bénin, le Burkina-Fasso, le Cameroun, la RCA, les Comores, Rep.Congo, la Cote d'Ivoire, le Gabon, la Guinée(Conakri) ,la Guinée Equatoriale, le Mali, le Niger, le Sénégal, le Tchad et le Togo, pays qualifiés de « **hautes parties contractantes au traité relatif à l'OHADA** ». La Guinée-Bissau (lusophone) et la RDC en sont des adhérents.

Parmi les institutions qui le composent, on retrouve les Institutions ci-après :

- **La conférence des chefs d'Etats et de gouvernement des Etats parties**, présidé par le chef d'Etat ou de gouvernement dont le pays assure la présidence du Conseil des ministres, statue sur toute question relative au traité.
- **Le conseil des ministres** est composé des ministres chargés de la justice et des finances des états parties. Présidence rotative suivant l'ordre alphabétique des noms des pays, pour une durée d'1an.
Le président du conseil des ministres est assisté d'un **secrétaire permanent**.
- **La cour commune de justice et d'arbitrage, CCJA** : (émet des Avis et des Arrêt) : par exemple *l'avis n°003/2016, du 20 décembre 2016, qui a motivé le Syscohada révisé.*

2. La théorie de la Falsification de Popper

Parlant de la falsification dans son livre, Popper disait qu'une théorie est falsifiée seulement quand on peut accepter des affirmations qui la contredisent. Il définit dit que : « *La falsifiabilité est la capacité d'une proposition, d'un énoncé, d'une théorie ou d'une hypothèse à se révéler erronée...* ».

De la lecture attentive de sa philosophie, nous avons retenu ce qui suit :

- Popper pense que toute connaissance est provisoire, conjecturale, hypothétique – aucune (théorie) ne peut être prouvée de manière définitive.
- Popper a imaginé que la science progresse en rejetant successivement les théories falsifiées et en conservant celles qui ont plus de pouvoir explicatif que les déclarations falsifiées.

Il faut cependant constater que le cadre d'application de sa théorie concerne les sciences dites fortes. Nous essayons dans cette étude d'y attacher la comptabilité qui ne se classe pas en tant que telle. Mais elle est quand même une science empirique.

Comme l'empirisme est une doctrine de base qui stipule que la science évolue selon les apports des nouvelles expériences, il sied de rappeler que Popper en a donné sa conception : « *Une théorie sera appelée « empirique » ou « falsifiable » si elle divise de manière ambiguë l'ensemble de toutes les déclarations de base possibles dans les deux sous-classes non vides ...* »²⁴. Nous retenons dans cette déclaration que Popper dit qu'une théorie peut être appelée « empirique » ou « falsifiable », tout en donnant le mode opératoire de cette qualification.

Il est reproché à Popper que son approche ne peut pas être valable pour toutes les sciences. C'est le cas de la macroéconomie qui est, selon certains économistes de l'école autrichienne, empiriquement non-falsifiable (Heath 2015)²⁵ et (Lwidig Von Mises 2014)²⁶. Bien que puisant sa scientificité dans la science économique, la science comptable est empirique (donc falsifiable) puisqu'elle procède (dans sa recherche) par l'adoption des principes, qui sont des lois générales vérifiées par l'expérience.

Parmi les synonymes du mot principe on retrouve, selon les domaines : convention, doctrine, hypothèse, postulat, proposition, système et même « théorie » de fréquent usage en science. La révision du système de comptabilité de l'organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique (SYSCOHADA) est donc une révision de la théorie.

Le fait que la révision du Syscohada ait transféré un compte de la classe 8 à 7, c'est-à-dire du compte 865 « *Reprise sur subventions d'investissement* » au compte 799 « *Reprise de subvention d'investissement* », est une révision de principe falsificative. La théorie comptable a été changée entraînant un impact sur le résultat d'exploitation alors que avant, c'était avec le compte de Résultat hors activités ordinaire.

²⁴Cité par SFECTU, Nicolae, « Pseudoscience et falsifiabilité », SetThings (8 juillet 2019), MultiMedia Publishing (ed.), URL = <https://www.setthings.com/fr/pseudoscience-et-falsifiabilite/>

²⁵Cité par SFETCU, Nicolae, « La distinction entre falsification et rejet dans le problème de la démarcation de Karl Popper », SetThings (25 décembre 2019), MultiMedia Publishing (ed.), DOI: , ISBN: 978- 606-033-325-8, URL = <https://www.setthings.com/fr/e-books/la-distinction-entre-falsification-et-rejet-dans-le-probleme-de-la-demarcation-de-karl-popper/>

²⁶Idem

Cette falsification s'enracine par le fait que le premier et le dernier chiffre du code d'un compte ont une signification particulière. Il faut observer ici le compte 799 où la terminaison 9 joue un rôle dans les comptes à deux chiffres et à trois chiffres. Ici le chiffre 9 en troisième position annonce, pour ce compte de gestion, le solde inversé des opérations²⁷.

3. Quelques éléments de la révision du Syscohada

Cette révision a porté sur une restructuration du plan comptable, des changements des concepts et de l'abrogation de certains articles (12,27 et 60). Des modifications dans le sens des apports et des bandons.

Le Syscohada est un ensemble des théories, de principes, des normes et une liste des comptes rationnellement classés. La révision du Syscohada est donc une révision théorique ayant des conséquences sur la pratique comptable.

La notion de système couvre l'ensemble de la norme comptable formalisée par l'acte uniforme relatif à la comptabilité qui s'intéresse à la fois au traitement des données comptables, à l'ensemble cohérent des comptes coordonnés, au modèle d'analyse des activités et de la structure de l'entreprise et de son environnement, à l'ensemble des principes ressortant des normes comptables internationales, aux états financiers différenciés en fonction de la taille de l'entreprise.

L'OHADA en tant que organisme décide à travers les Actes uniformes, c'est-à-dire les actes pris pour l'adoption des règles communes. C'est ainsi que le SYSCOHADA a été institué par son 6^e Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. Avec Le SYSCOHADA Révisé, ce 6^e Acte uniforme a été modifié le 26 janvier 2017 à Brazzaville et se dénomme désormais : « Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière ».

3.1. Révision, Changement, falsification ou réfutation

Revoir signifie voir de nouveau, mettre en cause ce qui était avant dans un but d'amélioration.

Passer d'une théorie à une autre ou d'un principe à un autre, c'est effectuer une négation de l'ancien en faveur de ce qui mieux ou de ce qui s'adapte le mieux à la réalité et aux circonstances du moment. Cela doit se justifier étant donné qu'il s'agit d'un abandon, montrant que ce que l'on abandonne n'est plus approprié. C'est donc une réfutation au sens de Popper.

Une révision justifie la réfutation des anciens principes et l'adoption des nouvelles. On sait que la réfutation s'apparente à la falsification théorique²⁸.

²⁷ www.africa.africa-web.org contact@africa.africa-web.org, p.4

²⁸ Pour Nicolae SFETCU (2015), la réfutabilité est pareille à la falsification lorsque qu'il dit : « J'ai proposé que la réfutabilité ou la falsifiabilité d'un système théorique soit considérée comme le critère de... ».

Modifier c'est changer ce qui était avant en une autre pratique. C'est adopter une démarche nouvelle ou apporter une amélioration à une ancienne théorie. Tel est, par exemple, le cas de la notion du plan comptable avec la révision du Syscohada.

3.2. Quelques changements apportés par la révision du Syscohada

Sans être exhaustif, on distingue parmi les nouveaux éléments de la révision, entre autres, l'usage de la notion de plan comptable, qui n'était pas là avant, et les modifications portées sur les comptes de frais d'achat et de la marge brute.

1) La notion du plan comptable

On retrouve les changements apportés par la révision dans l'acte uniforme en son article 5, qui institue l'usage d'un système comptable commun: le SYSCOHADA, a été revue pour être maintenant composé de :

- Le PCGO: Plan comptable Général OHADA (Organisation comptable, Etats financiers, règles d'évaluation et de détermination du résultat,...) concernait le Titre I, des comptes personnels des entreprises (personnes physiques et morale), de l'ancien Acte uniforme.

- Le Dispositif comptable relatif aux comptes consolidés et combinés. Cette deuxième partie n'a pas été ajoutée, mais elle était donnée sous le titre II, Des comptes consolidés et des comptes combinés.

2) Les frais d'achat

Au compte 60 « *Achats et variations de stocks* », il y a eu ajoutés des sous-comptes à terminaison « 5 » aux comptes d'achat 601, 602, 604 et 608.

Ainsi, dans la liste de comptes, les détails de ces comptes deviennent pour le **Syscohada révisé** :

- 601 ACHATS DE MARCHANDISES
- 6015 Frais sur achats
- 602 ACHATS DE MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES LIÉES
- 6025 Frais sur achats
- 604 ACHATS STOCKÉS DE MATIÈRES ET FOURNITURES CONSOMMABLES
- 6045 Frais sur achats
- 608 ACHATS D'EMBALLAGES
- 6085 Frais sur achats

Alors que pour le **Syscohoda**, on pouvait remarquer :

Au compte 61 « *Transports* », le sous compte 611 « *Transports sur achats* » a été abandonné.

Cet abandon est justifié par le fait que les articles achetés entrent en magasin à leur coût d'achat. Ce coût d'achat, qui comprend les Prix d'achat et tous les frais accessoires y relatifs, doit être comptabilisé par un compte de même nature soit le compte 60 « *Achats et variations des stocks* » qui englobait le tout. C'était une erreur que de ne pas le faire de cette façon.

3) La marge brute

La révision du Syscohada n'a retenu un seul compte, à savoir : le compte 132 « *Marge commerciale* » (M.C.) en remplacement de l'ancien compte 132 « *Marge brute* » (M.B.) qui avait comme subdivision les comptes : 1321 « *Marge brute sur marchandises* » et 1322 « *Marge brute sur matières* ».

Pour le PCGC, la marge brute (MB) était la différence entre le Prix de Vente et le cout d'achat des marchandises. C'est-à-dire « une marge commerciale », exactement comme l'indiquait le compte 1321 « *Marge brute sur marchandise* ». Il n'y avait pas de sens à ce que l'on calcule une marge brute sur matière alors que l'entendement même de la marge brute suppose une marge sur marchandise et donc une marge commerciale. Par conséquent tous les éléments qui concernaient le compte 1322 « *Marge brute matières* » ont été renvoyés au compte 133 « *Valeur ajoutée* ».

Ainsi après la détermination de la Marge Commerciale, les autres éléments devront débiter le compte de la valeur Ajoutée (602 « *Achat des matières premières* », 6032 « *Variation des stocks des matières premières et fournitures liées* » ou le créditer (702-704 « *Vente des produits fabriqués* », 705-706 « *Travaux facturés et services vendus* », 73 « *Variations des stocks de biens et services produits* » et 72 « *Production immobilisée* »)

Cette révision a apporté, des modifications sur le plan de la théorie comptable comme on le voit. Ces changements ne sont pas nouveaux pour le parti-état RDC qui doit avoir été à l'initiative de la révision.

4) Un changement de classe

En plus de ces trois pratiques empruntées au PCGC, On a aussi constaté un changement de classe du compte 865 « *Reprise sur subventions d'investissements* » (classe 8) devenu compte 799 « *Reprises sur subvention d'investissement* » (Classe 7). Ce changement a apporté un correctif sur les soldes des comptes de résultats d'exploitation et le comptes de résultats hors activités ordinaires. Ce qui est une grande réfutation.

3.3. Quelques innovations apportées par la révision

Parmi les principales innovations mises en évidence sont, entre autres:

- le nom de l'Acte uniforme ;
- le concept d'entreprise a été remplacé par celui d'entité ;
- l'exclusion des entités à but non lucratif du champ d'application du SYSCOHADA.
- la possibilité d'émission d'avis et de recommandations par la Commission de Normalisation Comptable OHADA (CNC-OHADA);
- la suppression du système allégé ;
- la suppression du TAFIRE, remplacé par le Tableau des Flux de Trésorerie ;
- la suppression de l'Etat annexé remplacé par des Notes annexes explicatives des trois autres états financiers (36 notes ont été proposées à cet effet) ;
- Etc.

On peut voir que la pratique comptable n'est plus la même car la théorie comptable a été complètement retouchée avec toutes les conséquences pour les professionnels et même pour l'enseignement de la comptabilité financière.

CONCLUSION

Les améliorations en comptabilité intéressent les dirigeants d'entreprise, les organismes de normalisation comme l'OHADA ainsi que les professionnels de la comptabilité.

La science est, comme toujours, conjecturale. La comptabilité en tant que telle, ne peut pas se soustraire à l'impératif de l'amélioration donc de la réfutation ou de la falsification.

Empruntant à la théorie économique, à la théorie financière ou à la théorie des organisations, la comptabilité a rassemblé des facteurs qui ont contribué à rendre légitime l'existence de sa démarche scientifique. Ses théories (inductives, normatives et positive) sont destinées à servir de guide à la pratique, elles ont potentiellement une fonction d'encadrement et de régulation. Les normes, qui en découlent, sont des principes ou des théories organisant la pratique.

A travers le chevauchement du PCGC au SYSCOHADA, puis du SYSCOHADA au SYSCOHADA Révisé, nous avons compris que, en plus du souci d'intégration régionale, il y a eu un souci d'amélioration du système comptable. Cette adhésion au Traité d'Octobre 1993 à Port-Louis a fortement contribué à la révision de l'Acte uniforme ratifié le 24 mars 2000 à Yaoundé, 16 années plus tard et juste après l'adhésion de la RDC.

En effet, ayant retrouvé certaines pratiques du PCGC dans le SYSCOHADA Révisé, nous pouvons affirmer que c'est suite à l'apport théorique des experts de la RDC. C'est le cas de la notion du PCGO, de la création des comptes de frais sur achat et de l'abandon de la marge sur matière.

Notre conclusion sur l'approche de tous ces changements est que notre hypothèse de départ, à savoir que la révision du SYSCOHADA s'apparenterait à la falsification de Popper a été vérifiée ; Il reste cependant à clarifier par d'autres exemples comment cette approche a été aux commandes de la révision du SYSCOHADA.

BIBLIOGRAPHIE

1. BURLAUD Alain, *Comptabilité et inflation*, Cujas, Paris, pp.246, 1979.
2. CHAMBERS R.J., *Positive Accounting Theory and the P. A. Cult*, Abacus, vol. 29, n° 1, 1993, p. 1-25.
3. COLASSE B., *Théories comptables*, in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, p.1233-1244, 2000.
4. COLASSE B., *Théorie positive de la comptabilité*, in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, p.1393-1402, 2009.
5. DEGOS Jean-Guy, *Sécurité et fraude dans les systèmes comptables*, IRGO, Bordeaux cedex, 2000.
6. GUIGUE Michèle. *Autour du mot « pratique »*, in Recherche & Formation, N°27, 1998.

7. JEANJEAN T., *Théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques*, in *Cahier de recherche du CEREG*, n° 99-12, Université de Paris-Dauphine, 1999.
8. KINZONZI M.N.K et PRERECHON C., *Comptabilité générale élémentaire*, Foucher – CPCZ, Paris, 1979.
9. MBANGALA M. & WANDA R., *Comptabilité générale OHADA : Analyse, Fonctionnement des comptes, Applications*, éd. Droit Afrique.com, Paris, 2013.
10. OHADA, *Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises*, 24 mars 2000, Yaoundé.
11. OHADA, *Acte uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière*, 26 janvier 2017, Brazzaville.
12. OHADA, *Code bleu*, 3^{ème} édition, Juin 2014.
13. PCGC, loi n°76-020 de la 16/07/1976 portant normalisation comptable au Congo (Zaire).
14. POPPER K.R., *Objective Knowledge: An Evolutionary Approach*, Oxford University Press, 1979.
15. REYA. (dir.), *Dictionnaire historique de la langue française*, Paris, Dictionnaire Le Robert, 1992, pp. 1607-1608.
16. SAMBA ZAMAMBU L. & LOKO TUZOLANA B., *Comptabilité Générale : Initiation à la tenue des documents comptables-Saisie comptable des opérations de l'entreprise- Systèmes et mécanismes comptables fondamentaux*, Librairie Technique, Afrique Edition, Kinshasa , 2000.
17. SAMBE O. & DIALLO M.I., *Le Praticien Comptable : Système comptable OHADA*, 3^e édition, Editions Comptables et juridiques, Dakar, 2003 ;
18. SFECTU, Nicolae, *Pseudoscience et falsifiabilité*, SetThings (8 juillet 2019), MultiMedia Publishing (ed.), URL = <https://www.setthings.com/fr/pseudoscience-et-falsifiabilite/>
19. SFETCU, Nicolae, *La distinction entre falsification et rejet dans le problème de la démarcation de Karl Popper*, SetThings (25 décembre 2019), MultiMedia Publishing (ed.), DOI: , ISBN: 978- 606-033-325-8, URL = <https://www.setthings.com/fr/e-books/la-distinction-entre-falsification-et-rejet-dans-le-probleme-de-la-demarcation-de-karl-popper/>
20. WATTS R.L. et ZIMMERMAN J.L., *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1986.