

# **ACTUALITE D'AUDIT ET REEVALUATION DES IMMOBILISATIONS EN CONTEXTE OHADA : *UNE APPLICATION AU CAS CAMEROUNAIS***

ST-AIMS 12 : Management en Afrique

## **Jonas TCHAPNGA**

Doctorant en sciences de gestion  
FSEG, Université de Dschang, Cameroun  
Courriel : [jo\\_tchapnga@yahoo.fr](mailto:jo_tchapnga@yahoo.fr)

## **D. Germaine TCHAPNGA**

Expert-comptable diplômée  
Cabinet AECC-Cameroun  
Courriel : [joetger@yahoo.fr](mailto:joetger@yahoo.fr)

## **RESUME**

Ces deux dernières décennies sont marquées par l'évolution des travaux de recherche en audit. Cependant, dans l'espace OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires), le rythme de cette évolution, comparé aux autres espaces économiques reste encore très lent. L'objectif de cet article est d'explorer la méthodologie de la réévaluation des immobilisations au Cameroun, dans l'optique de contribuer à identifier les freins à l'évolution de l'audit.

Cette recherche s'inscrit dans le cadre d'une étude exploratoire à partir d'un échantillon réduit. Trois types de questionnaires ont été élaborés et adressés aux principaux intervenants dans la réévaluation, notamment : les entreprises, les experts-comptables et les experts techniques.

Cette étude a permis de relever des insuffisances observées à plusieurs niveaux, lors de la mise en œuvre de la réévaluation des immobilisations. Ces insuffisances constituent des entraves à l'évolution de l'audit. Ainsi, on dénote d'une part, l'inexistence d'une approche méthodologique connue et harmonisée, tant au niveau de l'entreprise, de l'expert-technique, que de l'expert-comptable appelé à assurer la bonne fin des travaux. D'autre part, il en ressort la faiblesse du référentiel de travail et le manque d'un cadre coercitif de contrôle des travaux d'audit dans l'espace OHADA.

**Mots Clés :** actualité audit – contexte OHADA – Réévaluation des immobilisations

## **ABSTRACT**

These last two decades are marked by the evolution of the research works in audit. However, in the space OHADA (Organization for the Harmonization of Business Law in Africa), the rhythm of this evolution, compared with the other economic spaces remains still very slow. The objective of this article is to explore the methodology of the revaluation of fixed assets in Cameroon, in the optics to contribute to identify brakes with the evolution of the audit.

This research joins within the framework of an exploratory study from a reduced sample. Three types of questionnaires were developed and sent to the main participants in the revaluation, in particular: companies, chartered accountants and technical experts.

This study allowed to raise inadequacies observed at several levels, during the implementation of the revaluation of fixed assets. These inadequacies constitute obstacles in the evolution of the audit. So, we denote on one hand, the non-existence of a known and harmonized methodological approach, so much at the level of the company, of the expert-technique, that of the chartered accountant called to assure the good end of the works. On the other hand, it emerges the weakness of the working reference table and the lack of a coercive frame of control of audit works in the space OHADA.

**Keywords:** current events audit - OHADA context - Revaluation of fixed assets

## **INTRODUCTION**

Ces deux dernières décennies<sup>1</sup> sont marquées par l'évolution des travaux de recherche en audit<sup>2</sup>. Cette avancée est perçue sur plusieurs axes, dont trois principaux semblent retenir de façon particulière l'attention de la communauté internationale. L'on pourrait citer notamment : la place de l'audit dans la lutte contre la fraude et les paradis fiscaux<sup>3</sup> ; le désir de mettre en place un système d'audit fiable<sup>4</sup> ; la promotion dans les travaux d'audit du

---

<sup>1</sup> Avec le phénomène de la crise financière qui a débuté dans les années 2000 pour atteindre le summum en 2008.

<sup>2</sup> Pour une exploration des travaux sur des thématiques particulières, voir l'ouvrage collectif « Qualité de l'Audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations. » sous la direction de Benoit PIGE, 2011, de boeck, 1<sup>ère</sup> édition, 289p.

<sup>3</sup> Pour plus de détail voir les travaux de : Moris (2013) RFC n° 465. ; Fourriques (2012) RFC n°460 ; Fourriques (2013) RFC n° 463.

<sup>4</sup> On peut noter : La création du PCAOB, « Public Company Accounting Oversight Board », aux Etats-Unis par la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002 (voir l'article de Djoum 2012 pour plus de détail) ; La création du Haut Conseil au Commissariat aux Comptes (H3C) en France par la loi dite loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 (LSF) ; La restructuration du DRSC en Allemagne (KLEE, 2012). ; La promotion des formes de coopération

référentiel « International Financial Reporting Standards » (IFRS)<sup>5</sup>. Cependant, dans l'espace OHADA<sup>6</sup>, le rythme de cette évolution reste encore très lent, notamment la mise en place d'un référentiel connu pour favoriser les travaux d'audit. Pour plusieurs aspects dans l'entreprise africaine, des audits se font sur la base de nombreuses esquisses de référentiels empruntés et parfois non harmonisés. Ce qui peut aboutir à des résultats fortement contradictoires d'un audit à l'autre, d'une entreprise à l'autre ou même d'un pays à l'autre. La question de la réévaluation des immobilisations en contexte africain semble illustrer ce phénomène. La pratique de la réévaluation dans les entreprises camerounaises peut mieux nous servir de cadre d'étude. En effet, la crise des subprimes aux USA, à notre sens, révèle que le phénomène de la réévaluation des immobilisations peut représenter un risque pour l'économie globale, dans la mesure où, en contexte de mondialisation, une crise peut avoir ses origines dans n'importe quel espace économique. Dans la réalité, l'inexistence d'une méthodologie et d'un processus d'audit connus de réévaluation des immobilisations peut considérablement ralentir les investissements dans l'entreprise, influencer les recettes fiscales, et même impacter les décisions des stakeholders. Alors, une question centrale peut se poser : *en contexte africain, qu'est-ce qui peut être considéré comme frein à la pratique de l'audit de la réévaluation des immobilisations ?*

L'objectif de cet article est d'explorer la méthodologie de la réévaluation des immobilisations au Cameroun dans l'optique de contribuer à identifier les freins à l'évolution de l'audit.

Notre recherche présente, en contexte africain, plusieurs contributions. Premièrement, elle contribue à la littérature sur l'évolution actuelle de la recherche en audit, en rapport avec l'espace OHADA. Deuxièmement, ce papier contribue spécifiquement aux recherches sur la question de l'audit de la réévaluation des immobilisations dans les entreprises. Troisièmement, Cette étude présente une diversification des contextes, surtout lorsqu'on sait qu'avec un marché financier quasi inexistant, la question de la réévaluation des immobilisations est relativement peu étudiée en Afrique. Pourtant, la réévaluation des immobilisations, en contexte occidental, serait une activité importante, libre et continue; ce qui semble être négligé en Afrique.

---

internationale en matière de contrôle qualité de l'information comptable et financière (voir l'article de Djoum 2013 pour plus de détail)

<sup>5</sup> Pour plus de détail voir les travaux de : Cordano (2013) RFC n° 463 ; Barbe et Diderot (2012) RFC n°450

<sup>6</sup> Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

Nous présentons dans la suite, la littérature sur l'analyse de l'évolution actuelle d'audit en rapprochement avec l'audit de la réévaluation des immobilisations dans l'espace OHADA (1). Nous décrivons ensuite la méthodologie de recherche retenue (2). Enfin, grâce aux résultats obtenus (3), des observations et propositions sont formulées, conduisant aux discussions sur la relation actualité d'audit et réévaluation des immobilisations en contexte africain (4).

## **1 ACTUALITE D'AUDIT ET REEVALUATION DES IMMOBILISATIONS : UNE REVUE SUCCINTE DE LA LITTERATURE**

### **1.1 ACTUALITE D'AUDIT**

Dans le cadre comptable, l'audit est un examen qu'un professionnel entreprend dans l'optique de donner une opinion sur la concordance d'un objet examiné en rapprochement avec le référentiel applicable. Pour la présente étude, nous choisissons d'évoquer deux constats qui peuvent induire une activité d'audit : le problème de la fraude dans les entreprises (Moris, 2013 ; Schnatterly, 2003 ; Charreaux, 1997 ; Bushee et al., 2010 ; Dyck et al., 2010 ) et celui des sociétés offshores dans les paradis fiscaux (Fourriques, 2012). D'un point de vue fonctionnel, si nous nous situons dans le cadre du second constat, Fourriques (2012) classe ces sociétés en cinq grandes catégories : les sociétés de facturation<sup>7</sup> ; les sociétés prestataires de services<sup>8</sup> ; les sociétés de gestion de redevances en matière de propriété industrielle<sup>9</sup> ; les sociétés d'administration ou de gestion de patrimoine<sup>10</sup> ; les sociétés de brevets<sup>11</sup>. Malgré le fait que l'influence de ces phénomènes ne soit pas aussitôt visible par la comptabilité, celle-ci peut dans une certaine mesure réussir à les évaluer ex-post par un audit après coup. ; C'est le

---

7 Elles interviennent dans le cadre d'opérations de commerce international (vente ou achat de produits pour le compte de la société mère). Elles agissent parfois par une activité intermédiaire de commerce plus ou moins fictive et manipulent les prix pour transférer les bénéfices dans les paradis fiscaux.

8 Elles facturent des services réellement rendus (études technique ou de marché, de publicité ou d'assistance technique) à des prix exagérés ou des services parfois fictifs. Le but étant de localiser les bénéfices correspondant dans les paradis fiscaux, ou de diminuer le bénéfice des entreprises des pays dans lesquels la prestation est réellement effectuée.

9 Ces sociétés sont constituées afin de localiser dans un paradis fiscal le produit des redevances dues en contrepartie de la cession ou de la concession de brevet, marques et savoir-faire.

10 Leurs but est de dissimuler certains éléments du patrimoine du contribuable (exemple : immeubles, bateaux). La société écran acquiert ces biens au moyen de fonds d'origine frauduleuse ou illicite apporté par le contribuable.

11 Ce sont les sociétés au nom desquelles peuvent être pris des brevets qui sont ensuite concédés ou cédés. Si le brevet est réel, le profit correspondant revient à la société écran, si le brevet est fictif, l'opération équivaut à une fausse facturation.

cas par exemple des affaires Enron, Worldcom, Parmalat, Vivendi etc. Pendant cette décennie, la multiplication de ces constats a permis dans certains espaces économiques, une évolution significative de la recherche en audit.

### **1.1.1 Des contextes d'évolution de la recherche en audit**

La crise financière qui a débuté dans les années 2000 pour atteindre 2008 a fait évoluer de façon significative les principes d'évaluation et du contrôle de l'information comptable et financière. Bonnet-Bernard (2013) estime que « *la comptabilité et l'évaluation ont de tout temps entretenu des relations complexes : les états financiers, de nature comptable, n'ont pas pour objectif de montrer la valeur de la société. Pourtant, la valeur est partout dans les comptes : valeur recouvrable, d'utilité, de marché, juste valeur. La « fair value » ayant désormais sa norme comptable dédiée, IFRS 13, il est important de bien comprendre comment s'articulent travaux d'évaluation et travaux comptables.* » Ce qui suscite selon elle plusieurs interrogations : comment détermine-t-on une valeur ? y a-t-il différentes valeurs, l'une pour les comptes, les autres pour d'autres types de contexte ? La « fair value » existe-t-elle ? IFRS 13 apporte-t-elle des précisions suffisantes pour cerner cette notion ? Qui est responsable de la détermination de cette valeur ? Jusqu'où vont les travaux comptables et à partir de quand doit-on faire appel à un évaluateur ? Sans pouvoir répondre à ce questionnement, nous voulons ici appréhender la place et l'enjeu de l'information comptable et financière (ICF) dans le processus de la réévaluation des immobilisations en contexte OHADA. Et justement, selon Causse et Ebondo Wa Mandzila (2011) dans les pays d'Afrique subsaharienne, la profession d'audit est fortement réglementée avec un cadre légal et institutionnel. Mais, l'influence des associations professionnelles dans l'évolution du cadre réglementaire est insignifiante.

En effet, suite à l'évolution de la récente crise financière, plusieurs dispositifs favorisant la mise en place d'un système d'évaluation et de contrôle de l'ICF, se mettent progressivement en place sur le plan national et international pour permettre dans le temps, une harmonisation globale de cet outil de gestion incontournable pour tous. Nous présentons dans cet article, le cas allemand, le dispositif américain, et le référentiel IFRS.

#### **1.1.1.1 La restructuration du DRSC en Allemagne**

Les travaux de Klee (2012) nous présente le cas allemand suivant : Par contrat signé le 02 décembre 2011 avec le ministère fédéral allemand de la justice, le comité allemand de

normalisation comptable (Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee – DRSC<sup>12</sup>) a été renouvelé dans son rôle d’organisme indépendant de normalisation comptable pour l’Allemagne. Ce contrat a fait suite au vote, le 20 juillet 2011, de modification importante des statuts du DRSC qui ont entraîné une restructuration de son organisme. Selon le § 342 Abs. 1 du HGB<sup>13</sup>, l’organe de normalisation allemand (DRSC) a pour mission de : développer des recommandations (normes) dans l’application des principes comptables pour l’information financière consolidée ; conseiller le ministère fédéral de la justice dans ses projets en matière de réglementation au niveau national et européen ; représenter la république fédérale allemande dans les instances de normalisation comptables internationales ; approfondir l’interprétation des normes comptables internationales pour assurer l’uniformité de leur application mais aussi conformément à la loi de modernisation du droit comptable, leur bonne application aux particularités allemandes.

### ***1.1.1.2 La création du PCAOB aux Etats-Unis***

La création du PCAOB, « Public Company Accounting Oversight Board<sup>14</sup> », aux Etats-Unis par la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002 a, selon Manita et Lacave (2012) marqué un tournant dans l’évaluation de la qualité de l’audit. Depuis les années 70, les cabinets américains étaient soumis à une procédure de contrôle par leurs pairs. Ces contrôles entre confrères portaient à la fois sur une revue du système de contrôle interne et sur les mandats d’audits. Djoum (2012) précise que la loi Sarbanes-Oxley de 2002<sup>15</sup>, qui a été amendé par la loi Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection de 2010<sup>16</sup>, oblige le PCAOB à procéder à des inspections<sup>17</sup> des cabinets d’audit locaux et étrangers qui émettent des rapports d’audit selon les normes du PCAOB ou qui participent de manière significative à l’audit des sociétés cotées aux Etats-Unis. Ces inspections d’audit sont obligatoires annuellement pour les cabinets ayant plus de 100 clients cotés aux Etats-Unis et tous les trois ans pour les cabinets ayant moins de 100 clients cotés aux Etats-Unis.

---

<sup>12</sup> Association privée de droit allemand, créée le 17 mars 1998 et ayant son siège à Berlin.

<sup>13</sup> HGB: Handelsgesetz Buch: code de commerce.

<sup>14</sup> Conseil de surveillance de la comptabilité des sociétés cotées (organe américain de régulation de la profession d’audit et de supervision des auditeurs des sociétés cotées et des courtiers) .

<sup>15</sup> [http://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)

<sup>16</sup> [http://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Dodd\\_Frank\\_Title\\_IX.pdf](http://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Dodd_Frank_Title_IX.pdf)

<sup>17</sup> <http://pcaobus.org/Inspection/Pages/default.aspx>

L'objectif de ces inspections est double : améliorer la qualité de l'audit ; assurer la protection des investisseurs. Pour y parvenir, le PCAOB doit signer des accords de coopération en matière d'inspection et d'échanges d'informations confidentielles avec des pays tiers. Selon Djoum (2013), le PCAOB est chargé de quatre missions principales<sup>18</sup>. La qualité de l'audit et la protection des investisseurs passent par les inspections. Pour les conduire à travers le monde, le PCAOB doit travailler de concert avec les régulateurs nationaux. Pour ce faire, il doit négocier des accords bilatéraux de coopération avec ses pairs étrangers qui sont souvent très protecteurs de leur propre souveraineté et des lois régissant le secret des affaires et la protection des données personnelles dans leurs juridictions. C'est pour cette raison que le PCAOB et le H3C<sup>19</sup> (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) ont signé le 31 janvier 2013 un protocole d'accord<sup>20</sup> en matière d'inspection conjointes de cabinet d'audit, d'échange et de protection de données personnelles<sup>21</sup>.

### ***1.1.1.3 La mise en place du référentiel IFRS***

Deux facteurs ont encouragé la mise en place du référentiel IFRS : l'attractivité des marchés européens et asiatique et les scandales financiers du début des années 2000 aux Etats-Unis (Enron ou WorldCom) qui ont remis en cause la primauté des normes comptables américaines, les US-GAAP (United State-Generally Accepted Accountant Principle). Ainsi le règlement européen du 19 juillet 2002 a en effet consacré l'adoption du référentiel IFRS pour les comptes consolidés des sociétés cotées de l'union européenne à compter de 2005. Dès 2004, le principe du référentiel IFRS est adopté et quelques une des normes mises en œuvre avec comme avantages principaux apportés : l'amélioration des conditions d'accès aux capitaux au sens large ; la comparabilité accrue entre sociétés de même secteurs et de secteurs différents ; par ailleurs dans le cadre d'une politique de croissance externe par acquisition, le processus d'évaluation des cibles sera plus efficient si celles-ci établissent leurs comptes en IFRS (ou en US GAAP) car l'une des caractéristiques de ces deux référentiels est la bonne prise en compte des passifs et des risques financiers<sup>22</sup>.

En effet, plusieurs entreprises, et notamment les multinationales, utilisent les phénomènes de fraude et l'usage des conventions fiscales internationale pour minimiser ou éluder leurs

---

<sup>18</sup> Ce sont: enregistrement des cabinets d'audit ; inspection (contrôle qualité) des cabinets ; enquêtes et sanctions des cabinets ; normalisation.

<sup>19</sup> Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (l'autorité française de supervision des contrôleurs légaux)

<sup>20</sup> Protocole d'accord FR-EN – [http://www.h3c.org/textes/Protocole\\_d\\_accord\\_FR-EN.PDF](http://www.h3c.org/textes/Protocole_d_accord_FR-EN.PDF)

<sup>21</sup> Accord données personnelles FR-EN – [http://www.h3c.org/textes/Accord\\_données\\_personnelles\\_FR-EN.pdf](http://www.h3c.org/textes/Accord_données_personnelles_FR-EN.pdf)

<sup>22</sup> Pour plus de détail voir les travaux de : Cordano (2013) RFC n°463. ; Barbe et Diderot (2012) RFC n°4 50

impôts et taxes. Si la recherche en audit n'aide pas à une convergence des normes internationales communes, ces entreprises pourront davantage exploiter pour les mêmes buts, les espaces comme celui de l'Afrique. Le contexte OHADA laisse apparaître de nombreuses insuffisances telles que l'inexistence d'un référentiel revu et adapté, le non arrimage aux normes internationales IFRS, les attitudes négatives des politiques par rapport aux affaires.

Il est donc clair que beaucoup de référentiels comptables et normes d'audit sont mis en place dans plusieurs pays. Mais cela a-t-il permis d'assainir les difficultés observées dans tous les espaces économiques ? Quand bien même les espaces moins nantis en dits référentiels et normes en emprunteraient à celles qui en possèdent pour effectuer leurs travaux comptables et d'audit : ce n'est pas pour autant que ce serait une avancée ou une satisfaction réelle. Le cas de la réévaluation des immobilisations au Cameroun peut aider à mieux illustrer ce phénomène.

## **1.2 LA REEVALUATION DES IMMOBILISATIONS**

### **1.2.1 Intérêt du suivi des immobilisations**

Les immobilisations corporelles ou incorporelles constituent un poste du bilan de l'entreprise. Ce sont des actifs de l'entreprise qui sont des biens identifiables ayant une valeur économique souvent très importante. Une mauvaise évaluation de ce poste peut avoir plusieurs conséquences sur la vie de l'entreprise. Elles génèrent les ressources et procurent des avantages économiques futurs que l'entité contrôle. Il est important de relever que l'une des causes de la récente crise financière de 2008 réside dans l'évaluation de l'immobilier aux Etats-Unis (la crise des subprimes). En général, la comptabilisation des dites immobilisations est faite dans le respect du principe de coût historique. En d'autres termes, l'ajustement aux variations des prix qui ont une incidence sur la valeur historique des biens n'est pas systématique. Pour permettre aux entreprises de présenter des états financiers réguliers et sincères, qui donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à une période donnée, plusieurs pays essayent de trouver des solutions telles que la réévaluation des immobilisations. Cette opération de réévaluation, permet de redonner aux éléments d'actifs immobilisés, leur véritable valeur vénale.

La réévaluation des immobilisations qui peut être libre ou légale fait aussi l'objet de contrôle lors des missions d'audit des comptes. Rappelons qu'une mission d'audit a pour objectif,

d'après l'IFAC (International Federation of Accountants), de « *permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon, laquelle les comptes ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié* ». Ainsi, l'auditeur vérifie que les conditions ayant entraîné la réévaluation sont justifiées et s'intéresse à l'évaluation et l'exactitude de celle-ci. Il existe plusieurs types de référentiel comptable et plusieurs normes d'audit à travers le monde que l'IFAC essaye d'accorder. Toutefois l'audit de la réévaluation des immobilisations dans un espace sans normes contraignantes peut bien expliquer le lien avec certains phénomènes. Les dits phénomènes sont ceux qui favorisent des perturbations économiques internationales telles que les habillages de bilans, ou encore les sociétés offshores qui offrent aux entreprises plusieurs avantages fiscaux selon l'espace de positionnement de certains de leurs actifs.

Les pratiques dans trois espaces économiques vont être évoquées dans cette analyse, dans l'optique d'attirer l'attention sur l'urgence des besoins en audit et notamment dans l'espace OHADA. Il est question à partir de l'étude du cas camerounais de relever que, la réévaluation et le contrôle de la dite réévaluation tels que pratiqués dans l'espace OHADA, protégeraient difficilement les entreprises face aux fraudes et à la gestion (manipulations) des données comptables de tout genre, dans le but de présenter les comptes voulus et en lieu choisi.

## **1.2.2 LA REEVALUATION DES IMMOBILISATIONS DANS TROIS ESPACES ECONOMIQUES**

L'analyse va se faire sur le plan international, en contexte français et dans l'espace OHADA.

### ***1.2.2.1 Principe de réévaluation des immobilisations sur le plan international***

Evoquer le plan international, revient à faire allusion à plus de 115 pays<sup>23</sup> dans lesquels, les normes comptables internationales dit IAS/IFRS sont obligatoires ou largement utilisées. Ces normes sont appliquées obligatoirement dans les sociétés cotées de ces pays et pour les comptes consolidés des sociétés non cotées. Le modèle de réévaluation des immobilisations au niveau international est présenté par les normes IAS 16 "immobilisations corporelles" et IAS 40 "immeubles de placement".

En tenant compte du propos de Tort (2008), nous avons relevé quelques particularités. La réévaluation doit être effectuée avec une régularité suffisante qui peut être de 3 à 5 ans dans

---

<sup>23</sup> D'après Cécile des Jardins, dans le journal Les Echos.fr de Janvier 2014, site [www.business.lesechos.fr](http://www.business.lesechos.fr),

l'optique d'éliminer d'éventuels écarts importants entre la valeur comptable des biens et la nouvelle valeur réévaluée. Pour les actifs concernés, l'IAS 16 rejette la réévaluation sélective, la réévaluation est appliquée à l'ensemble d'une catégorie définie comme un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaire au sein de l'activité d'une entité<sup>24</sup>. En ce qui concerne la méthode de réévaluation, les immobilisations corporelles sont évaluées soit selon le modèle de coût, soit selon le modèle de la réévaluation. Le modèle de coût est relatif à la méthode classique de comptabilisation des immobilisations. Le modèle de réévaluation conduit à évaluer l'immobilisation à la juste valeur selon une évaluation à dire d'expert ou une estimation en l'absence du marché. Pour ce marché toutes les conditions suivantes doivent être réunies : les éléments négociés sur ce marché sont homogènes ; on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants et, les prix sont mis à la disposition du public.

L'écart de réévaluation est comptabilisé dans les capitaux propres avec la reprise ultérieure en résultat au rythme des amortissements pratiqués sur les biens. Il y a lieu de tenir compte des impôts différés. A l'actif du bilan, l'on procède soit à un ajustement simultané et proportionnel des valeurs brutes et des amortissements, soit à l'enregistrement du montant réévalué en remplacement des montants anciens.

### ***1.2.2.2 La pratique en France***

Bien que la France fasse partie des 10 pays ayant fondé l'IASB (International Accounting Standard Board) précédé par l'IASC (International Accounting Standard Committee), elle a son propre référentiel comptable et sa propre pratique de la réévaluation des immobilisations.

L'inflation a été de tous les temps une cause réelle de la réévaluation des immobilisations. Ainsi en 1959, le législateur français a institué la réévaluation légale, qui devait finir en 1963. Une deuxième réévaluation légale a été autorisée par la loi de finances de 1977 et modifiée par celle de 1978. Cette autre réévaluation devrait être pratiquée du 1<sup>er</sup> janvier 1977 au 31 décembre 1979. La particularité de cette réévaluation résidait dans le fait que ; les biens à réévaluer étaient les terrains autres que d'exploitation, les fonds de commerce et droit au bail, les titres de participation. Après cette réévaluation légale, la France a autorisé les réévaluations libres de 1980 à 1983. Il faut noter que la réévaluation libre a été interdite de

---

<sup>24</sup> WIECEK Irène, DUNLOP Martha, BOWEN Jane, FISHER Alain, comptables professionnels agréés, consultez guide sur la mise en œuvre des normes internationales d'information financière au Canada. IAS 16 immobilisations corporelles, Canada, Juin 2013. P

1977 à 1979 aux entreprises comprises dans le champ d'application de la réévaluation légale. Après l'année 1983, il y a eu un régime de réévaluation qui est pratiqué jusqu'à ce jour.

La réévaluation des immobilisations pratiquée en France est de forme libre et elle est ponctuelle car il s'agit d'une décision de gestion à prendre. Elle est effectuée sur la base de l'article 3001-du PCG qui stipule que : « *des ajustements de valeurs portant sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières peuvent être effectués dans le cadre de réévaluation des comptes* ». Par ailleurs, la réévaluation libre est prévue par le code de commerce selon les dispositions de la loi comptable de 1983 (code de commerce article L123-18 alinéa 4)

Les biens sur lesquels porte la réévaluation sont les immobilisations corporelles et financières dans leur globalité. Ne sont donc pas concernées les immobilisations incorporelles, les stocks et les valeurs mobilières de placement. Les comptes concernés sont les comptes individuels et consolidés selon les règles françaises. La méthode de réévaluation est la valeur actuelle correspondant aussi à la valeur d'utilité. Delesalle (2002) définit la valeur actuelle comme « *le prix qu'accepterait de décaisser un tiers pour acquérir le bien compte tenu de son usage propre* ».

L'écart de réévaluation qui est égale à la différence entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est comptabilisé dans les capitaux propres. C'est une plus-value qui constitue un produit imposable, dont il est diminué de l'impôt à payer. La réévaluation porte sur la valeur brute et ne modifie pas les amortissements antérieurs et par conséquent en terme d'écritures comptables c'est seulement le poste des immobilisations qui est concerné. Les amortissements dérogatoires sont obligatoirement repris.

### ***1.2.2.3 La pratique dans l'espace OHADA***

Le traité de l'organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA) ratifié par dix-sept (17) pays, a pour objet, l'harmonisation du droit des affaires dans les Etats Parties par l'élaboration et l'adoption de règles communes simples, modernes et adaptées à la situation de leurs économies ; par la mise en œuvre de procédures judiciaires appropriées, et par l'encouragement au recours à l'arbitrage pour le règlement des différends contractuels<sup>25</sup>. Les actes pris pour l'adoption de ces règles communes sont appelés actes uniformes. L'un des actes uniformes notamment l'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises a apporté des précisions et des indications sur la pratique de la réévaluation des immobilisations dans l'espace OHADA.

---

<sup>25</sup> Article 1<sup>er</sup> : de traite relatif à l'harmonisation en Afrique du droit des affaires

La réévaluation des immobilisations dans l'espace OHADA est établie par l'article 35 du droit comptable OHADA qui stipule : « *qu'il peut être procédé à la réévaluation des éléments dans les conditions fixées par les autorités compétentes et dans le respect des dispositions des articles 62 à 65* ». Il est donc clair que les autorités de chaque pays peuvent décider à leur guise de la mise en place des opérations de réévaluation en indiquant la forme (libre ou légale) qui leur convient.

Le champ de réévaluation est constitué par des éléments non monétaires qui sont formés par des immobilisations incorporelles et corporelles, les immobilisations financières à l'exception des créances sur tiers entrant dans la catégorie des éléments monétaires, les stocks, les titres de placement, les capitaux propres dont la réévaluation est le plus souvent calculée indirectement par différence entre les actifs et les passifs réévalués. A ce niveau encore, il appartient aux autorités de chaque pays de préciser ou d'exclure des biens à réévaluer dans ce champ de réévaluation assez vaste. Quelque soit la forme, la réévaluation doit être opérée sur l'ensemble des éléments d'actifs et de passifs en dehors de ceux exclus par une disposition légale. Dans l'espace OHADA, les méthodes de calcul de la valeur réévaluée sont la méthode indiciaire et la méthode de la valeur actuelle (en l'absence d'indices officiels dans le cas de la réévaluation libre). La méthode indiciaire consiste à appliquer les indices définis par l'autorité compétente aux valeurs comptables. La valeur actuelle qui équivaut au coût actuel est déterminée avec toutes les précautions prévues dans le système comptable OHADA.

L'écart de réévaluation est constitué de l'augmentation des actifs résultant de la réévaluation. Cet écart est comptabilisé dans un sous-compte du capital. Il est imposable sauf dans le cas où un texte spécifique prévoit son exonération. Mais d'une manière générale, dans le cas d'une réévaluation de forme libre, l'écart est toujours imposable. Il ne peut ni compenser les pertes de l'exercice de réévaluation, ni être distribué. La valeur d'entrée des biens réévalués ainsi que le cumul des amortissements vont être enregistrés dans les comptes à la date d'effet de la réévaluation.

## **2 DEMARCHE METHODOLOGIQUE**

Cette recherche s'inscrit dans le cadre d'une étude exploratoire sur la pratique de la réévaluation des immobilisations en contexte OHADA et la mise en exergue des entraves à l'évolution de l'audit. Il est question ici de présenter les sources de données de l'étude, le procédé utilisé pour sélectionner l'échantillon d'analyse, et les outils d'analyse des données.

## **2.1 SOURCES DE DONNEES**

Le Cameroun seul constitue le terrain d'enquête, car les textes et le contexte sont ceux de ce pays. La population cible choisie pour l'étude est vue sur un triple volet. Elle est constituée de l'ensemble des entreprises éligibles à la réévaluation ; des experts-comptables organisés autour d'un groupement dénommé l'Ordre National des Experts Comptables du Cameroun (ONECCA) et des experts techniques regroupés dans une chambre professionnelle. Le choix se justifie par le fait que ces trois catégories d'acteurs sont des parties prenantes incontournables à la réévaluation des immobilisations. Par ailleurs leurs interventions ont de l'impact dans la détermination de l'écart de réévaluation en fonction de la démarche adoptée. Mais avant, quelques entretiens sont faits avec d'autres partenaires relativement indirects à cette opération avant l'élaboration des questionnaires destinés aux trois catégories d'acteurs.

### **2.1.1 Les entretiens**

De tous les entretiens réalisés, deux vont être relevés ci-dessous

Selon les services des impôts, la réévaluation légale est initiée par l'autorité publique mais mise en œuvre par le Ministère des Finances et suivie par la Direction des Impôts. Pour percevoir les visées réelles de l'Etat et comprendre les mécanismes mis en place, l'entretien avec les inspecteurs des impôts est nécessaire. Ainsi, une série de questions a été posée au Directeur Régional des Impôts du Littoral, au Directeur de la Division des Moyennes Entreprises et à deux autres Inspecteurs des Impôts. Les personnes ci-dessus ont été choisies parce qu'elles sont en contact avec les grandes, les moyennes et petites entreprises qui constituent notre échantillon. De plus, elles connaissent les problèmes de ces entreprises et comprennent mieux les objectifs de l'autorité publique.

L'INS fournit les informations d'ordre économique notamment l'indice de prix qui permet de connaître le niveau d'inflation. L'entretien avec un responsable de l'INS avait pour but de déceler la périodicité de la production de ces informations, la nature et l'origine de l'information. Le choix d'un ingénieur statisticien, qui a participé à plusieurs projets d'enquête et à l'analyse des résultats a semblé pertinent. L'INS a accepté des entrevues et mis à disposition des documents actualisés.

### **2.1.2 L'élaboration des questionnaires**

Trois types de questionnaires ont été élaborés et sont adressés aux entreprises, aux experts-comptables et aux experts techniques. Lesdits questionnaires ont été conçus en tenant compte des besoins en informations sur le sujet traité, de la nature des questions à poser et de l'ordre de questions. Les réponses sont fonction de la formulation des questions. La formulation des questions suit la logique du lien qui existe entre la problématique soulevée et les objectifs à atteindre. Les questionnaires sont composés pour la plupart de questions fermées qui permettent de sauvegarder la qualité des informations à collecter. Cependant, ils comprennent aussi quelques questions ouvertes. En choisissant d'utiliser plus les questions fermées, nous privilégions la précision de la réponse et donc la facilité d'exploitation.

## **2.2 ECHANTILLONNAGE**

L'échantillon est la représentation de la population étudiée par quelques unités de celle-ci. L'étendue de la population cible est de 23 000 entreprises éligibles à la réévaluation, 127 experts-comptables inscrits au tableau de l'ONECCA au 1er Janvier 2014, et 169 experts techniques inscrits dans la chambre professionnelle au 1er Janvier 2014.

Dans le cadre de réévaluation, les parties prenantes ont des caractéristiques très variées, par exemple beaucoup d'experts techniques n'ont pas participé à l'évaluation des biens pour la réévaluation ; ils ont plus d'une dizaine de spécificités différentes, et niveaux académiques divers. Un ou plusieurs peuvent se retrouver sur le même dossier. Ainsi, la sélection a été par moment peu objective. Le contact est parfois fait individuellement, celui qui accepte de répondre fait partie de l'échantillon et propose le contact d'une autre personne à la demande. Il y a eu comme un « effet boule de neige » pour certaines populations. Par conséquent, notre échantillon est de convenance. La taille d'échantillon fixée est moins importante, elle est de 10 par population cible mais suffisante pour valider de façon empirique les difficultés recensées et celles non encore détectées. Enfin, 30 questionnaires ont été administrés.

Il a été élaboré trois types de questionnaires, et les variables d'identification introduites permettent de cerner les différentes caractéristiques de notre échantillon.

Des entreprises éligibles à la réévaluation légale, dix entreprises ont été interrogées, sept sont des entreprises locales soit 70% et trois sont des filiales des multinationales. Elles appartiennent à trois secteurs d'activités : l'industrie (30%), les services (50%), le commerce (20%). Ce sont des sociétés de capitaux et ont toutes procédé aux opérations de réévaluation

légale récente, car 40% ont un chiffre d'affaires compris entre 100 millions et 1 milliard de FCFA et 60 % ont un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard de FCFA.

Les Experts-comptables interrogés se confondent parfois avec le cabinet d'expertise-comptable. Tous les Experts-comptables de l'échantillon constitué ont effectué des opérations de réévaluation auprès des entreprises. Parmi les cabinets interrogés, 90% sont des cabinets locaux sans réseau international et 10% soit un cabinet affilié à un réseau international. Pour des informations recueillies auprès des cabinets, 70% viennent des associés, 20% sont données par des managers et 10% par des superviseurs du cabinet.

Des experts techniques interrogés, 90 % ont pris part aux opérations de réévaluation. Ils sont tous propriétaires de leurs entreprises, qui sont généralement des entreprises individuelles. Ces experts techniques sont des ingénieurs de plusieurs branches d'industries.

### **2.3 OUTILS D'ANALYSE DES DONNEES**

L'analyse des données a été réalisée à l'aide du logiciel SPSS<sup>26</sup>. L'introduction des données collectées dans ce logiciel nous a permis d'obtenir l'ensemble des fréquences pour une analyse des tendances et caractéristiques des variables.

## **3 PRESENTATION DES RESULTATS**

Nous analysons ici des données essentielles d'investigation recueillies. Suivra une discussion des résultats, après avoir identifié des difficultés méthodologiques de réévaluation ayant des influences significatives sur la pratique de l'audit.

### **3.1 L'ANALYSE DES DONNEES RECUEILLIES**

Bien que la réévaluation soit une réponse aux effets de l'inflation, elle s'accompagne de quelques obstacles : la décision de réévaluer est prise par l'autorité publique alors que c'est une décision de gestion ; tous les éléments de l'opération sont orientés et les entreprises doivent faire face aux coûts non prévus. Ainsi, le décret<sup>27</sup> fixant la récente réévaluation date du 04 Avril 2011, la circulaire fixant les modalités d'application est signée le 31 janvier 2012. La réévaluation doit être réalisée entre le 31 janvier 2012 et le 31 décembre 2013 avec pour l'exercice de référence l'exercice clos au 31 décembre 2010. Il ressort un décalage entre la

---

<sup>26</sup> Statistical Package for Social Science

<sup>27</sup> DECRET n° 2011 / 0975 / PM du 04 avril 2011, fixant les modalités de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises. (2011)

date d'effet et la date de réévaluation avec pour conséquence qu'il y aura pour l'exercice de réévaluation des amortissements d'un montant important. Pour la réévaluation légale instituée au Cameroun, l'intervention de l'Expert-comptable et des autres experts techniques est incontournable et l'utilisation de l'écart de réévaluation qui en découle est réglementée par l'administration fiscale. Il ressort de l'analyse des textes, beaucoup d'insuffisances dans la démarche de la réévaluation. Des notions importantes restent confuses et mal perçues alors que l'approche des professionnels de la comptabilité reste difficile à cerner. Le mode d'intervention des experts techniques n'est pas défini ce d'autant plus que l'on observe une insuffisance sur l'organisation professionnelle desdits experts qui, doivent être à côté de l'Expert-comptable.

Les déterminants de la réévaluation ont été analysés au niveau des entreprises, des experts-comptables et des experts techniques. Les données empiriques recueillies sont représentées dans les tableaux qui suivent :

*Les données relatives à la réévaluation recueillies dans les entreprises*

Des trois premiers indicateurs énoncés dans le tableau ci-dessous, il ressort que 100% des entreprises interrogées sont au courant des opérations de réévaluation légale, mais 90% ont été informés à travers la loi<sup>28</sup> de finance et 10% par d'autres moyens. Aucune n'a été informée par l'Ordre National des Experts-comptables du Cameroun (ONECCA).

<b>Tableau 1: extrait des données recueillies dans l'entreprise</b>			
	Réponses	Fréquences	%
l'entreprise est au courant de la réévaluation par le journal officiel	Oui	1	10%
	Non	9	90%
	Total		100%
l'entreprise est au courant de la réévaluation par la loi de finance	Oui	9	90%
	Non	1	10%
	Total		100%
l'entreprise est au courant de la réévaluation par l'ONECCA	Oui	0	0%
	Non	10	100%
	Total		100%
l'entreprise souhaite l'interpellation de l'ONECCA en cas de dispositions fiscales nouvelles	Oui	7	70%
	Non	1	10%
	Manquant	2	20%

<sup>28</sup> CIRCULAIRE n°002 / MINFI/ DGI/LC/L du 31 Janvier 2012 précisant les modalités d'application du décret n° 2011 / 0975 / PM du 04 avril 2011, fixant les modalités de réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises (2012),

	<b>Total</b>	10	100%
l'entreprise souhaite obtenir des bulletins d'information sur les événements d'impact comptable et financier et sur l'activité de la comptabilité	Oui	5	50%
	Non	3	30%
	Manquant	2	20%
	<b>Total</b>	10	100%
l'entreprise a travaillé avec les experts techniques	Oui	7	70%
	Non	2	20%
	Sans opinion	1	10%
	<b>Total</b>	10	100%
l'entreprise a proposé à l'expert technique de recalculer de nouvelles valeurs.	Oui	6	60%
	Non	2	20%
	Sans opinion	2	2%
	<b>Total</b>	10	100%
l'entreprise dispose pour la réévaluation les livres cotés et paraphés	Oui	3	30%
	Non	6	60%
	Sans opinion	1	10%
	<b>Total</b>	10	100%

Sources : nos enquêtes

Ce tableau montre qu'en ce qui concerne les dispositions fiscales nouvelles, 70% des entreprises veulent être interpellées par l'ONECCA, 10% ne veulent pas et 20% n'ont pas d'opinion à propos. Pour ce qui est des bulletins d'information sur les événements d'impact comptable et financier, 50% des entreprises veulent recevoir, 30% n'en veulent pas, 20% n'ont pas donné de réponses sur ce point. Toutes les entreprises sont au courant de l'implication des experts techniques dans la réévaluation mais d'après le tableau 70% seulement ont travaillé avec eux. 60% des entreprises de l'échantillon ont proposé à l'expert technique de recalculer d'autres valeurs, après le premier rapport : 20% n'ont pas demandé et 20% ont choisi de se taire. Alors que 100% des entreprises interrogées possèdent les déclarations statistiques et fiscales (DSF), ce tableau montre que seulement 30% disposent des livres cotés et paraphés qui constituent l'une des conditions de la réévaluation ; 60% n'en possèdent pas et 10% ont gardé le silence

*Les données relatives à la réévaluation recueillies chez les experts-comptables*  
Huit indicateurs sélectionnés sont présentés ci-dessous.

<b>Tableau 2: extrait des données recueillies chez les experts-comptables</b>			
	Réponses	Fréquence	%
le changement de la méthode comptable a attiré l'attention des experts-comptables	Oui	3	30%
	Non	7	70%

	Total	10	100%
les éléments du tableau et les formules satisfont l'Expert-comptable	Oui	4	40%
	Non	6	60%
	Total	10	100%
l'expert-comptable a amélioré le tableau pour le calcul	Oui	4	40%
	Non	6	60%
	Total	10	100%
le coefficient proposé est connu des seuls statisticiens	Oui	6	60%
	Non	4	40%
	Total	10	100%
l'implication de l'expert technique est pertinente	Oui	4	40%
	Non	5	50%
	Sans opinion	1	10%
	<b>Total</b>	10	100%
l'expert-comptable est satisfait des valeurs calculées par l'expert technique	Oui	3	30%
	Non	4	40%
	Sans opinion	3	30%
	<b>Total</b>	10	100%
le dossier de travail est suffisant pour mener les travaux de réévaluation	Oui	6	60%
	Non	2	20%
	Sans opinion	2	20%
	<b>Total</b>	10	100%
l'expert-comptable a élaboré le programme de travail	Oui	10	100%
	Non	0	0%
	ne sait pas	0	0%
	<b>Total</b>		100%

Sources : nos enquêtes

Il ressort du tableau ci-dessus plusieurs observations. L'attention de 30% des experts-comptables a été attirée par le changement de méthode comptable et 70% n'ont pas fait attention. 60% des experts-comptables sont satisfaits du tableau et des formules proposées par l'administration fiscale et 40% qui ne sont pas satisfaits ont amélioré le tableau pour le calcul de l'écart de réévaluation. 40% des experts-comptables estiment que l'implication des experts techniques dans les opérations de réévaluation est pertinente, 50% ne trouvent pas leur participation pertinente et 10% ont refusé de se prononcer. Il s'avère que seulement 30% des experts-comptables sont satisfaits des valeurs réévaluées calculées et présentées par l'expert technique, 40% ne sont pas satisfaits alors que 30% ne se sont pas prononcés. En ce qui concerne le dossier de diligences minimales produit par l'ONECCA, 60% des experts-comptables de l'échantillon le trouvent suffisant pour mener les travaux de réévaluation, 20% le trouvent insuffisant et 20% n'ont pas d'opinion. Tous les experts-comptables ont élaboré

les programmes de travail, et tous n'ont aucune idée si ce sont les mêmes programmes de travail qui sont élaborés ou encore s'il y a une convergence. Alors que 100% des experts-comptables pensent que les coefficients ne sont pas bien déterminés, ce tableau montre que 60% pensent que ces coefficients sont connus des seuls statisticiens et 40% ne le pensent pas.

*Les données relatives à la réévaluation recueillies chez les experts techniques*

Quatre indicateurs sont présentés dans le tableau ci-dessous

<b>Tableau 3: extrait des données recueillies chez les experts-techniques</b>			
	Réponses	Fréquence	%
l'ordre des experts techniques a une méthode d'évaluation certifiée à respecter	Oui	4	40%
	Non	5	50%
	Sans opinion	1	10%
	<b>Total</b>	10	100%
l'expert technique dispose personnellement une méthodologie propre pour l'évaluation des immobilisations éligibles à la réévaluation	Oui	8	80%
	Non	0	0%
	Sans opinion	2	20%
	<b>Total</b>	10	100%
pour résoudre les difficultés rencontrées, l'expert technique a discuté avec l'expert-comptable et ils ont trouvé un compromis	Oui	5	50%
	Non	2	20%
	Sans opinion	3	30%
	<b>Total</b>	10	100%
les honoraires de l'expert technique ont été acceptés facilement	Oui	4	40%
	Non	5	50%
	ne sait pas	1	10%
	<b>Total</b>	10	100%

Sources : nos enquêtes

La lecture du tableau ci-dessus permet plusieurs observations. 40% des experts estiment que l'ordre des experts techniques a une méthode d'évaluation certifiée à respecter alors que 50% estiment qu'il n'existe aucune méthode d'évaluation proposée par l'ordre des experts. Par contre, 80% des experts techniques qui ont répondu à cette question estiment que chaque expert technique a sa méthodologie d'évaluation des immobilisations. Globalement 50% des experts techniques avouent avoir discuté avec l'expert-comptable pour trouver un compromis, 20% n'ont pas discuté avec l'expert-comptable ; par ailleurs, 30% n'ont pas voulu en parler. Les honoraires de 40% des experts techniques ayant participé à la réévaluation légale ont été acceptés facilement. Les honoraires de 50% n'ont pas été acceptés facilement.

### **3.2 QUELQUES DIFFICULTES LIEES A LA METHODE DE REEVALUATION LEGALE DES IMMOBILISATIONS**

Plusieurs difficultés rencontrées pendant les opérations de réévaluation, jadis observées ont été confirmées. D'autres difficultés peu ou pas du tout perçues ont aussi été appréhendées. C'est par exemple des problèmes liés à la détermination des valeurs réévaluées, au respect des standards professionnels et aux intervenants dans la réévaluation légale.

#### **3.2.1 Problèmes liés à la détermination des valeurs réévaluées**

Dans la pratique au Cameroun, très peu d'entreprises disposent des livres cotés et paraphés. Pourtant c'est une condition à remplir. A l'issue de l'enquête sur le terrain, les déclarations des entreprises et des experts-comptables convergent. 100% des entreprises déclarent disposer de la DSF de l'exercice 2010 pour la réévaluation alors que 30% seulement déclarent disposer du registre d'inventaire coté et paraphé. La valeur réévaluée de chaque bien est obtenue par application du coefficient de réévaluation à la valeur nette comptable au 31 décembre 2010. Cette valeur est comparée à la valeur actuelle d'estimation qui s'apprécie à dire d'expert et qui permet d'opter pour la valeur inférieure. Pour certains, les seules valeurs disponibles étaient les valeurs déterminées par l'application des coefficients. Il n'y a donc pas eu de choix. Les experts-comptables ne donnent pas beaucoup de crédit aux valeurs déterminées par les experts techniques. Au regard des résultats de l'enquête, ils les caractérisent de farfelue, sans assurance, de démarche sans fiabilité et affirment que leurs fiches techniques ne donnent aucune assurance.

#### **3.2.2 Les problèmes liés au respect des standards professionnels**

Le dossier de travail produit par l'ONECCA est important mais pas suffisant pour mener les travaux de réévaluation pour 40% des experts. Le dossier est très succinct pour les uns, mal assimilé pour les autres, inadapté pour certains.

#### **3.2.3 Les problèmes liés aux intervenants dans la réévaluation**

Les chefs d'entreprises ont tendance à faire de l'expert-comptable un manager de leurs entreprises qui doit tout dicter. D'autres entreprises finissent par prendre la décision de réinvestir juste par peur ou l'incapacité à faire face aux impôts découlant du non réinvestissement. Tous les experts-comptables n'ont pas la même compréhension de leur

intervention dans la mission de réévaluation. Ils pensent jouer le rôle d'éducateur, d'accompagnateur, de conseil, d'intermédiaire entre l'entreprise et d'autres intervenants, de meneur des opérations de réévaluation, de comptable, de monteur de dossier d'investissement, de contrôleur de tableau de réévaluation. L'ONECCA devrait procéder à la clarification de ces rôles. 30% des experts techniques interrogés ont suivi une formation professionnelle ; 10% n'ont pas eu de formation ; 60% ne sont pas certifiés par un organisme certificateur. Il apparaît aussi des déclarations très embarrassantes. En même temps on est affilié, on est certifié mais sans pouvoir révéler le nom de l'organisme.

#### **4 DISCUSSION DES RESULTATS**

Lorsqu'on se situe dans le contexte de l'entreprise, on perçoit une certaine indifférence par rapport à toutes les composantes<sup>29</sup> liées à la réévaluation des immobilisations. Ce qui attire l'attention des dirigeants d'entreprises n'est pas la méthodologie qui leur permettrait de tirer avantage de tous ces éléments. Ils sont plus intéressés par l'incidence fiscale ; c'est-à-dire le montant d'impôt à payer. On peut comprendre pourquoi la plupart des entreprises ont transféré ces travaux aux intervenants extérieurs. Pourtant, une bonne perception de l'opportunité d'une réévaluation des immobilisations permettrait au manager de s'approprier une méthodologie favorable au développement de l'entreprise. Ceci passe nécessairement par le choix de meilleurs conseils techniques, le suivi de la plus-value de réévaluation, l'étude du projet de réinvestissement de la plus value, l'optimisation de l'incidence fiscale.

Au niveau des pouvoirs publics, cette indifférence peut aussi s'observer du fait que l'Etat n'est pas suffisamment éclairé par rapport aux enjeux<sup>30</sup> de la réévaluation des immobilisations, au moment de la prise de décision. Ce qui ne semble pas être le cas dans un pays comme l'Allemagne où il existe une structure indépendante spécialisée (le DRSC) dans l'interprétation et les recommandations spécifiques en faveur des acteurs concernés par les questions liées à la comptabilité.

---

<sup>29</sup> Il s'agit de : La méthode de calcul de la plus value de réévaluation, l'intervention des experts, l'opération de réinvestissement, l'incidence fiscale, changement de la méthode

<sup>30</sup> Négliger de mettre en place une méthodologie précise et rigoureuse de réévaluation des immobilisations, peut par exemple induire un risque élevé de transfert de fonds par le phénomène : soit de blanchiment d'argent, soit de paradis fiscaux. De plus dans cette situation de divergence et d'imprécision des méthodes, des facilités d'habillage de bilans sont possibles ; avec la latitude de surévaluer ou de sous-évaluer les immobilisations selon les convenances.

Par rapport aux experts-comptables, presque tous les experts-comptables déclarent avoir vérifié les éléments du tableau de détermination de l'écart de réévaluation. Mais ils n'ont pas tous constaté des erreurs de formule sur le tableau proposé par l'administration fiscale. Bien plus, 60% d'entre eux l'ont utilisé sans aucune amélioration. Pour ce qui concerne le dossier<sup>31</sup> de travail minimal produit par l'ONECCA, beaucoup d'experts-comptables ne se sont pas exprimés sur toutes les questions y relatives. L'on note seulement que tous ont élaboré des programmes de travail individuels pour lesquels la mise en commun est fortement souhaitée. De plus la certification de la réévaluation recommandée par les textes n'a pas toujours respecté les principes d'audit. Cette attitude des cabinet-comptables montre qu'ils n'ont pratiquement pas d'organe de contrôle qui soit légal indépendant et extérieur à l'ONECCA comme c'est le cas aux Etats-Unis avec le PCAOB ou en France avec le H3C.

Par rapport aux experts techniques, certains affirment qu'ils sont certifiés par des institutions professionnelles locales, alors qu'il n'existe aucun processus de certification dans la chambre professionnelle des experts techniques. Plus de 50% de ces experts interrogés refusent de répondre aux questions de certification et de formation. L'optique est de masquer leur niveau de compétence. Les méthodes d'évaluation des actifs utilisées par les experts techniques sont très divergentes. Alors que 10% affirment avoir des difficultés pour évaluer les biens éligibles lors des opérations de la récente réévaluation, 90% n'ont pas de difficultés. Toutefois, il ressort des tableaux d'analyse que tous ont eu recours à l'une des pistes proposées<sup>32</sup> pour résoudre les difficultés dans la valorisation. Ceci confirme les difficultés auxquelles ces derniers font face. Cette situation permet encore de noter qu'il n'existe pas de normes communes applicables à l'instar des normes IFRS qui permettrait d'orienter les intervenants dans le cas des opérations de réévaluation des immobilisations. Les résultats illustrés ci-dessus permettent d'identifier réellement les problèmes liés à la méthodologie de réévaluation. Cette méthodologie qui n'est pas harmonisée fait partie des aspects fondamentaux sur lesquels portent les vérifications de l'auditeur. Si la

---

<sup>31</sup> Directive N°005 du conseil de l'ordre des experts-comptables du Cameroun du 19 juillet 2012, relative à la mission du professionnel comptable libéral dans le cadre de la réévaluation légale des immobilisations amortissables et non amortissables des entreprises du Cameroun

<sup>32</sup> Il s'agit de répondre à la question de savoir si face aux difficultés, ils ont choisi de faire des compromis avec l'entreprise, avec l'expert-comptable, ou, de revoir les fiches techniques de valorisation.

démarche même de réévaluation n'est ni formelle ni maîtrisée, comment l'auditeur peut-il s'y prendre ?

Un audit ne peut être fait que sur la base d'un référentiel. Le dit référentiel est un ensemble de règles, de critères dont le respect conditionne les qualités requises<sup>33</sup>. Dans le cadre de la réévaluation des immobilisations au Cameroun, il est dénoté une absence de référentiel de travail commun, connu et applicable par toutes les parties prenantes. Certes, les règles et principes comptables sont ceux édictés par OHADA, mais qu'en est-il pour les sociétés multinationales et celles cotées installées dans l'espace OHADA ? Ces entreprises, pour produire l'information comptable et financière (ICF) utilisent les normes internationales qui n'ont pas réellement cours dans l'espace OHADA. Il y a une absence des directives de procédures internes qui retracent une méthodologie rigoureuse et, des standards de qualité et de performance ne sont pas perceptibles. Si ces directives étaient bien décrites la réévaluation des immobilisations au Cameroun pourrait être faite avec un niveau d'assurance raisonnable. Au regard de tous ces anomalies et déficits de modèle à élaborer, l'enjeu semble être non négligeable. Compte tenu du poids des immobilisations qui peuvent représenter, dans plusieurs entreprises plus de 80% de leur patrimoine, des questions importantes continuent de se poser : comment mener un audit sur la réévaluation des immobilisations dans les circonstances actuelles de quasi inexistence de règles et base pour un travail rigoureux ? Quelles peuvent être les implications des normes IFRS dans l'espace OHADA en matière de réévaluation des immobilisations ? Les systèmes de contrôle pour un minimum de sécurité de l'information financière qui s'implémentent progressivement dans d'autres espaces ne peuvent-ils pas être transposés en Afrique avec un minimum d'adaptation ? Selon Bigou-Lare (2011), « *la culture de la responsabilité, de l'obligation de rendre compte et de l'audit tout court reste encore à développer* » dans les pays africains. En effet, La recherche en audit dans l'espace OHADA est d'actualité. Elle ne doit pas seulement être poursuivie dans les espaces économiques où l'application et la maîtrise des règles de base et des standards professionnels semblent évidentes. La mondialisation des affaires, l'inter connectivité des économies sont des points d'appel pour une recherche permanente en audit. L'optique étant surtout cette sécurisation de l'information comptable et financière à produire quelque soit l'espace économique dans lequel un investisseur se trouve.

---

<sup>33</sup> DSCG 4, (2012), Comptabilité et audit, Manuel et application, Editions Foucher, p. 433

## CONCLUSION

La crise économique qui a atteint son point culminant en 2008, a emmené les décideurs politiques à porter une attention particulière sur les dispositifs pouvant améliorer la qualité de l'audit des entreprises. Nous avons dans cette étude évoqué quelques cas<sup>34</sup>. En effet, tous ces instruments de travail qui sont entrain d'être mis sur pied, ont pour objectif d'accroître la qualité de l'audit pour sécuriser les investisseurs, en vue d'améliorer globalement le développement économique et social. Il est important de constater que, ce travail qui est entrain d'être fait dans plusieurs espaces économiques dans le monde, semble négligé en contexte OHADA. Pourtant, le phénomène de la mondialisation de l'économie a nécessairement des conséquences sur le plan international. Il nous a donc semblé important de tenter un diagnostic pour un rapprochement, de l'évolution de la recherche en audit par rapport à l'espace OHADA. Nous contribuons ainsi à l'identification des entraves à l'application des principes d'audit dans les entreprises africaines. Nous avons choisi de commencer par une investigation exploratoire du cas spécifique de la réévaluation des immobilisations dans l'espace OHADA, avec comme terrain d'étude empirique le Cameroun.

Il ressort de cette étude des faiblesses importantes. La réévaluation des immobilisations en France par exemple est libre, mais dans l'espace OHADA, c'est l'autorité de chaque pays qui juge de l'opportunité de la réévaluation, alors qu'il s'agit surtout d'une décision de gestion. Les Etats n'ont pas de structure de conseil spécialisée dans les questions de comptabilité comme c'est le cas en Allemagne par exemple, avec le DRSC. Les entreprises ont de très faibles indications de la démarche de réévaluation des immobilisations à suivre, et, elles s'impliquent moins et préfèrent confier toutes les étapes de réévaluation aux intervenants extérieurs. Du côté des experts-comptables, il n'existe ni d'approche commune, ni des programmes de travail élaborés et mis à la disposition des professionnels libéraux. Les entreprises et les experts-comptables n'approuvent pas totalement l'implication et les méthodes de travail des experts techniques aux opérations de réévaluation. Ainsi, des changements d'approche sont observés d'une entreprise à une autre, d'un expert-comptable à un autre. Pour la dernière réévaluation des immobilisations initiée par l'Etat camerounais, chaque expert technique a utilisé une méthode propre d'évaluation des biens. Si les travaux relatifs à la réévaluation des immobilisations sont jonchés d'autant de difficultés, l'audit de la

---

<sup>34</sup> Notamment : la restructuration du DRSC en Allemagne ; la création du PCAOB aux Etats-Unis ; le H3C en France ; la mise en place progressive du référentiel IFRS.

réévaluation semble encore plus complexe. La raison c'est que le questionnement sur le référentiel ou la norme d'audit à utiliser n'aurait pas une réponse facile. En somme, les freins à l'évolution de cet audit se résument à : l'inexistence d'une méthodologie connue et harmonisée ; la faiblesse du référentiel de travail ; le manque d'un cadre coercitif de contrôle des travaux d'audit dans l'espace OHADA.

Enfin il est important que les experts-comptables et les chercheurs en audit explorent de nouvelles possibilités de s'impliquer dans les stratégies de développement et de mutation des entreprises, à travers les situations telles que la réévaluation. Leur intervention va se matérialiser dans la production intellectuelle abondante, les communications, les formations professionnelles, et, l'observation des situations économiques afin d'apporter les solutions pour le comptable et pour l'auditeur. L'ordre des experts-comptables pourrait aussi, s'impliquer dans l'arrimage du Cameroun aux normes comptables internationales relatives à la réévaluation des immobilisations ; et éventuellement d'autres domaines qui ne sont pas évoqués dans cette étude. Ce serait une tâche d'huile dans l'espace OHADA. Certes, beaucoup d'autres problèmes sont ressortis au niveau de la présente étude notamment, les aspects fiscaux de réévaluation, le réinvestissement, la formation des coefficients de réévaluation. Ces points n'ont pas été abordés. Ils constituent donc autant de pistes de recherche.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Barbe, O., Didelot, L. (2012)**, “Panorama de l'application des normes IFRS dans le monde et convergence avec les US GAAP”, *Revue Française de Comptabilité*, janvier 2012, n° 450, p. 41-43
- Bigou-Laré, N. (2011)** Le cas particulier de l'audit de l'action publique, les besoins d'audit dans les pays africains, dans *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, PIGE, B., (dir.), de Boeck, 289p.
- Bonnet-Bernard, S. (2013)**, “L'évaluation : un art qui nécessite une combinaison de compétences”, *Revue Française de Comptabilité*, octobre 2012, n° 458, P.30-33
- Bushee, B., Core, J., Guayr, W., Hamm, S. (2012)**, « The Role of the Business Press as an information Intermediary », *Journal of Accounting Research* 46 (1) : 1-19.
- Causse, G., Ebondo Wa Mandzila, E. (2011)** La prise en compte des institutions et des conventions dans une démarche de qualité de l'audit, le cas des pays africains subsahariens, dans *Qualité de*

*l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, PIGE,B., (dir.), de Boeck, 289p.

**Charreaux, G. (1997)**, *Vers une théorie du gouvernement des entreprises. In le gouvernement des entreprises : théories et faits* (Ed. Charreaux G.), Economoca, 421-469.

**Charreaux, G., Desbrières, P. (1998)**, « Gouvernement des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n°2, pp 57-88.

**Cordano, E. (2013)**, « Qualités et défauts des IFRS : Petit guide à l'usage des administrateurs », *revue française de comptabilité*, n° 463 (mars) : 16-19

**Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A. (1996)**, « Causes and Consequences of Earnings Manipulation : An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC » *Contemporary Accounting Research* 13 (1) : 1-36.

**Delessal, E. (1987)**, *Entreprise camerounaise face à l'obligation de réévaluation des immobilisations (ordonnance du 29 juin 1985 et décret du 12 septembre 1985)*, 174 p.

**Djourn, J-J. (2013)**, « Coopération internationale : l'accord entre le H3C et le PCAOB », *Revue Française de Comptabilité*, n° 463 (mars) : 34-36

**DSCG 4, (2012)**, *Comptabilité et audit, Manuel et application*, Editions Foucher, 636p.

**Dyck, A., Morse, A., Zingales, L. (2010)**, « Who Blows the Whistle on Corporate Fraud ? » *The Journal of Finance* 65 (6) : 2212-2253.

**Farber, D. (2005)**, « Restoring Trust after Fraud : Does Corporate Governance Matter ? », *The Accounting Review* 80 (2) : 539-561.

**Fourriques, M. (2012)**, « la localisation des bénéfices des sociétés dans des paradis fiscaux : le recours aux sociétés offshore », *Revue Française de Comptabilité*, n° 460 (décembre) : 34-37

**Fourriques, M. (2012)**, « Le « Treaty Shopping » ou usage abusif des conventions fiscales », *Revue Française de Comptabilité*, n° 457 (septembre) : 49-51

**Fourriques, M. (2013)**, « Taxation des multinationales : l'OCDE et le G20 se fâchent », *revue française de comptabilité*, n° 463 (mars) : 28-30

**Fribourg, L. (1993)**, « Réévaluation libre des bilans (la) : réflexion sur les règles actuelles, critiques et propositions concrètes », *mémoire DEC*, bibliothèque, 97 p.

**Hammani, H., Zramdini, O. (2002)** ordre des experts-comptables de Tunisie « la réévaluation des immobilisations: Référentiel International et Etude du contexte tunisien »-rapport de travail,

**Klee, L. (2012)**, « En Allemagne, le « DRSC » : un normalisateur comptable restructuré, à l'indépendance confirmée et à l'orientation accrue vers l'international », *revue française de comptabilité*, n° 454 (mai) : 19-22

- Manita, R., Lacave, A. (2012)**, «Les déficiences organisationnelle du système de contrôle qualité des cabinets d'audit : étude des rapports d'inspection du PCAOB entre 2004 et 2011 », *revue française de comptabilité*, n° 451 (février) : 44-48
- Moris, K. (2011)**, «La presse en tant que mécanisme de gouvernance disciplinaire », *Revue Finance Contrôle Stratégie* 14 (4) : 21-66.
- Moris, K. (2013)**, « Gouvernance et fraudes dans les entreprises », *revue française de comptabilité*, n° 465 (mai) : 48-50
- Obert, R. (2013)**, “De l’incidence d’une évaluation à la juste valeur sur les états financiers”, *Revue Française de Comptabilité*, février 2012, n°462, p.40-43
- OHADA**, « Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises sises dans les états-parties au traité relatif à l’harmonisation du droit des affaires en Afrique », *Journal Officiel - Numéro spécial* du 12 septembre 2012.
- Schnatterly, K. (2003)**, Increasing Firm Value through Detection and Prevention of White-Collar Crime, *Strategic Management Journal* 24 (7 : 587-614.
- Tchapnga, D.G. (2015)**, Proposition d’une approche méthodologique de l’expert-comptable pour la réévaluation des immobilisations au Cameroun, mémoire DEC, 147p.
- Tort, E. (2008)** “Réévaluation des actifs dans les comptes individuels et consolidés : focus sur quelques difficultés”, *Revue Française de Comptabilité*, 414, p22-26.
- Waha, J. P. (2013)** proposition de convergence du référentiel comptable OHADA vers les normes IFRS : cas des immobilisations et autres dispositions essentielles, *mémoire DEC* ,196p.