

# **Le Plan Comptable National Révisé du Burundi (PCNR) a Cinq ans: Bilan et perspectives.**

## **Five years of Burundi Revised National Accounting Plan: Assessment and Outlook.**

**MASSIMANGO TUNA Hussein**

Doctorant en sciences de gestion

Université Catholique de Bukavu

Institut Supérieur de Commerce - ISC Uvira & Bukavu

République Démocratique du Congo

[massituh@gmail.com](mailto:massituh@gmail.com)

**de soumission :** 20/10/2019

**Date d'acceptation :** 07/01/2020

**Pour citer cet article :**

MASSIMANGO TUNA H. (2020) «Le Plan Comptable National Révisé du Burundi (PCNR) a Cinq ans: Bilan et perspectives. », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 1» pp : 783 – 813

**Digital Object Identifier :** <https://doi.org/10.5281/zenodo.3832784>

**RESUME**

Depuis la disparition du Plan comptable OCAMM (Causse, 1999) & (Ngongang, 2009) dont le Burundi était partie prenante, le Plan Comptable National du Burundi (PCN) a déjà subi deux réformes. La première qui datait de 1985 a été remplacée par celle intervenue en 2012 et qui a mis sur pied le Plan Comptable National Révisé (PCNR) en le convergeant aux normes IAS/IFRS. Sept ans après, il est plus qu'opportun de faire un bilan des avancées qui ont été observées. Pour cheminer vers notre objectif, contrairement à Issiaga Thiam SY (Sy, 2011) qui a mobilisé la théorie socio-économique et la théorie d'agence afin de vérifier l'ancrage et l'appropriation des IFRS dans le comportement des acteurs et dans l'organisation des entités, dans cette recherche sera convoquée la théorie de l'appropriation de l'outil de gestion (Carton S. & al., 2006) ; (De Vaujany, 2006); (Eggrickx, 2012); (Grimand, 2012). Cette théorie sera sous-tendue par l'approche par le contenu et l'approche par les processus (Grenier & Josserand dans Thietart & al., 2014) et (Couleau-Dupont, 2010)

**Mots-clés :**

PCNR, IAS/IFRS, Théorie d'appropriation, Approche par le contenu et par les processus.

**Abstract :**

Since the disappearance of the accounting plan OCAMM (Causse, 1999) & (Ngongang, 2009) of which Burundi was a stakeholder, the National Accounting Plan of Burundi (PCN) has already undergone two reforms. The first, dating back to 1985, was replaced by the one that took place in 2012 and set up the Revised National Accounting Plan (PCNR) by converging it with IAS / IFRS standards. Seven years later, it is more than appropriate to take stock of the progress that has been made. To move towards our goal, unlike Issiaga Thiam SY (Sy, 2011) who mobilized the socio-economic theory and agency theory to verify the anchoring and the appropriation of IFRS in the behavior of the actors and in the organization of the entities, in this research will be invited the theory of the appropriation of the management tool (Sabine Carton et al 2006), De Vaujany (2010), Eggrickx (2012), Grimand (2012). This theory will be underpinned by the content approach and the process approach (Grenier & Josserand in Thietart & al., 2014) and Couleau-Dupont (2010).

**Key-words**

PCNR, IAS/IFRS, Theory of Appropriation, Content and Process Approach

## **Introduction**

Avec la globalisation des activités et marchés financiers, les pays sont de plus en plus contraints d'adopter un langage comptable et financier qui serait audible et compréhensible par plusieurs utilisateurs d'autant plus qu'actuellement aucune économie ne peut se permettre de naviguer à contre-courant. Ce langage, qui nécessite un niveau donné de connaissance financière et comptable, est véhiculé par les normes, les principes et les règles qui régissent l'élaboration, la préparation et la présentation des états financiers d'une entité (ou d'un groupe d'entités). Ils ont principalement pour objet de réduire l'asymétrie de l'information, l'incertitude et l'imprécision qui affectent les « nombres comptables » et, plus particulièrement, la mesure du résultat et de la situation financière (Casta & Ramon 2009).

Dans cette quête de compréhensibilité et de comparabilité de l'information financière que nous assistons de plus en plus à l'alignement aux normes et principes de bonne gouvernance financière parmi lesquelles on peut inclure les normes comptables internationales produites par l'International Accounting Standard Board (IASB). Des réformes sous tous azimuts ont vu le jour tant dans des pays dits industrialisés (UE 2000) que dans les pays dits en développement (Darbi & Salman 2012 ; Inalegwu Ogbenjuwa 2016 ; Khouatra & Merhoum 2017).

Pour arriver à cerner les différents problèmes liés aux réformes comptables, la recherche comptable est l'élément central devant assurer le développement de la comptabilité à travers sa normalisation, son processus d'éducation, la modernisation et l'innovation de toutes les composantes des pratiques comptables. La recherche académique sert à pourvoir des informations utiles aux normalisateurs, auditeurs, fiscalistes et autres praticiens comptables. Les réformes comptables impactent la normalisation comptable sous diverses orientations qualifiées par les chercheurs en Comptabilité – Contrôle – Audit (CCA) de réglementation, de régulation, d'harmonisation, de mutation, de convergence.

Indépendamment de ces divers vocables, la réalité comptable a, au fil de temps, énormément évolué passant de l'algèbre du droit (Garnier 1947) au droit comptable des entreprises qui, au sens large, englobe le droit de la comptabilité et le droit des comptables. Le premier est « l'ensemble des normes plus ou moins coercitives qui régissent la production, la

présentation et la diffusion de l'information comptable » tandis que le second régit le comportement de ceux qui ont des comptes à rendre (les dirigeants des entreprises en tant que responsables devant les tiers), de ceux qui font ces comptes (les comptables au sens étroit) et, enfin, de ceux qui les vérifient (les vérificateurs ou auditeurs). (Colasse 2004).

La réforme comptable concerne également la taille des entreprises. La comptabilité générale dans ses premières formes de normalisation ne tenait pas compte des comptes de groupes ou alors ne prévoyait pas de traitements spécifiques comptables des TPE et des PME (Obert 2009). C'est le cas du plan comptable français de 1982 qui a inspiré le plan Comptable OCAMM. Pour certains pays ouest-africains, qui y étaient assujettis et lors de la disparition de celui-ci, ont basculé dans le Système comptable Ouest Africain (SYSCOA). Ce dernier a été également remplacé par le SYSCOHADA (2001) qui a subi également une révision en 2017 dans le but d'une part, de le converger aux IAS/IFRS et d'autre part, d'incorporer les structures informelles (Dégos & Souleymanou 2017). D'autres pays à l'instar de la République Démocratique du Congo (RDC 1976) et le Burundi (1985) ont développé leurs propres systèmes comptables.

Face à la rareté des travaux de recherche pour ne pas dire l'inexistence au niveau international sur la comptabilité du Burundi, l'objectif de cette recherche est de faire un bilan d'étapes de la normalisation comptable au Burundi à travers son Plan Comptable National Révisé (PCNR) en 2012 dont la mise en œuvre devrait intervenir à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014 selon l'article 2 de l'ordonnance ministérielle n° 540/1791 du 7 juillet 2012. Pour ce faire, il apparaît opportun de rappeler dans un premier temps (1) les différents systèmes de normalisation comptable au niveau international et national puis de présenter d'une manière synoptique l'actuelle réforme comptable du PCNR du Burundi ainsi que les différents outils qui l'accompagnent (2). L'appropriation de ces outils de gestion, son bilan et ses perspectives d'avenir seront analysés dans la troisième partie à travers les réponses fournies par un questionnaire qui a été administré aux différentes parties prenantes (3).

Ce travail ouvre ainsi la voie à une recherche en CCA dans ce pays dont le dynamisme économique s'est accru au fil des années à travers des échanges commerciaux de biens et services depuis son adhésion, le 1<sup>er</sup> juillet 2007, à la Communauté d'Afrique de l'Est (East African Community - EAC) comprenant le Kenya, la Tanzanie, l'Ouganda, le Rwanda et le Burundi.

## 1. La normalisation comptable : Etat des lieux

En comptabilité, on parle souvent de la normalisation comptable ou de l'harmonisation comptable. Bien que les deux terminologies semblent d'apparence et de prime abord, se référer à une même réalité mais au fond elles sont distinctes de par les objectifs poursuivies. Hoarau (2003 : 33) avance que « *la normalisation comptable a pour objet d'établir des règles communes dans le but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs* » pendant que Colasse (2000) souligne que la normalisation comptable est différente de l'harmonisation au sens où cette dernière a pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales en vue de faciliter la comparaison des états financiers produits par des entreprises de pays différents. In fine, l'on peut dire que la normalisation comptable sert à l'adoption d'une terminologie et des règles communes et à la production des états financiers identiques d'une entreprise à l'autre tout en offrant la possibilité de les comparer dans le temps et dans l'espace.

### 1.1. Les principaux systèmes de normalisation comptable

Selon Ould Smaili (2010 : 28), les principaux systèmes nationaux de normalisation et de réglementation comptables montrent que le rôle joué par l'Etat constitue un facteur de différenciation entre le modèle anglo-saxon et le modèle européen continental. Dans le premier, bien qu'il soit dit anglo-saxon, il renferme des divergences quant aux approches suivies par le normalisateur : Dans certains pays, l'Etat n'intervient pas dans l'élaboration des normes comptables mais participe dans leur mise en exécution (Etats-Unis,...) tandis que dans d'autres, l'Etat n'intervient pas dans la conception et non plus dans la mise en pratique (Grande Bretagne, ....). Dans le second, l'Etat joue un rôle prépondérant tant dans le processus d'élaboration des normes que dans leur mise en application. C'est le cas pour les pays continentaux (France, Allemagne, etc) ainsi que dans presque tous les pays francophones si pas tous.

#### 1.1.1. La normalisation comptable internationale

A côté des normalisations comptables nationales matérialisées ci-dessus par les deux courants dominants européen continental et anglo-saxon [Feudjo (2010) et Ngantchou (2011)] se trouve la normalisation comptable internationale incarnée par un normalisateur indépendant de droit privé (la Fondation IASB) dont la légitimité a semblé être contestée,

selon certains auteurs (Burlaud et Colasse, 2010). L'International Accounting Standards Board [Le Conseil des Normes comptables internationales] (IASB) a été établi en 2001 en remplacement de l'IASC (créée en 1974) dans le cadre de l'International Accounting Standards Committee (IASC) Foundation [Fondation du Comité des Normes comptables internationales (IASC)]. L'IASB est l'organe normalisateur de l'IASC Foundation.

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2012, l'IASB comprend 16 membres qui ont la responsabilité d'approuver les Normes internationales d'information financière (IFRS y compris les Interprétations) et les documents connexes, tels que le Cadre conceptuel de l'information financière (qui n'est pas en soi une norme), les exposés-sondages ainsi que d'autres documents de réflexion. Le développement des marchés financiers a montré ses limites de l'individualisation des référentiels comptables nationaux. Barbe & Didelot (2016 : 13) leur trouvent trois écueils :

- Pas d'existence formelle d'un système de normes unifié pour les entreprises qui lèvent des capitaux sur les marchés internationaux ;
- Absence d'homogénéité de l'information financière fournie aux investisseurs ;
- Investissement en temps important pour les directeurs financiers de sociétés afin de présenter l'information financière selon les différents référentiels.

Ces écueils ont conduit, en date du 29 octobre 2002, l'IASB et le FASB à entreprendre les travaux de convergence à travers un programme conjoint dit l'accord de Norwalk (Compin 2010 : 33) visant l'amélioration de leurs normes respectives à tel point qu'aujourd'hui, les IFRS sont devenues, de fait, le langage mondial de l'information financière (Barbe & Didelot 2016 : 892).

En 2016, il existe, en plus du cadre conceptuel de l'information financière (CCIF 2010) qui est le socle de la normalisation internationale :

- 41 normes élaborées par l'IASB en l'occurrence les normes IAS 1 à 41 (28 sont encore d'actualité et 13 ont été abrogées) ;
- 16 normes IFRS (1 à 17 dont IFRS 4 a été remplacée par l'IFRS 17) ;
- 8 interprétations (Standing Interpretation Committee – SIC) ;

- 17 interprétations (International Financial Reporting Interpretation Committee – IFRIC) dont 4 ont été supprimées (3 – 8 – 9 et 11)<sup>1</sup>. Il y a lieu de souligner que l'IFRIC et le SCI ont été remplacés par IFRS – IC.

Ces normes comptables à caractère général visent, d'une manière générale, les sociétés cotées et leur transposition dans les sociétés qui ne lèvent pas des capitaux sur les marchés internationaux a toujours posé de problèmes liés au paramètre coût/avantages (CCIF 2010 : QC 35). C'est ainsi que s'est développée de plus en plus une idée de la nécessité d'adapter ces normes aux PME<sup>2</sup>, entités non cotées, et entités sans responsabilité publique (IFRS PME 2009 : 9). Elle est entrée en vigueur en 2009 et c'est un document de 240 pages (représentant environ 10% des full IFRS). Il est subdivisé en 35 sections qui portent respectivement sur les matières suivantes :

---

<sup>1</sup> La liste complète des normes internationales IAS/IFRS à jour en 2016 se trouve en annexe 1.

<sup>2</sup> Pour saisir les contours de conceptualisation de la norme IFRS PME, il y a lieu de consulter IASB juillet 2009 (base des conclusions pour l'IFRS pour les PME – Juillet 2009) et Raimondo Lo Rousso 2010.

Tableau n° 2 : Présentation de la norme IFRS PME

Sections	Matières
1	Champ d'application
2	Concepts et principes de base (Issus du CCIF 2010)
3 à 9	Etats financiers à présenter : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Etat de la situation financière (Bilan) ;</li> <li>• Compte de résultat ;</li> <li>• Etat de variation des capitaux propres ;</li> <li>• Tableau des flux de trésorerie ;</li> <li>• Notes annexes.</li> </ul>
10 à 34	Indications détaillées sur les méthodes de comptabilisation de différents types d'accords et transactions
35 à 39	Mesures transitoires liées à la première adoption du référentiel
	Compléments : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Une base des conclusions</li> <li>• Un guide d'application comprenant des exemples d'états financiers ainsi que la liste récapitulative des éléments à faire figurer en notes annexes</li> </ul>

### 1.1.2. Le système américain de normalisation comptable<sup>3</sup>

Aux Etats-Unis, comme nous l'avons souligné ci-haut, l'Etat influence moins la normalisation comptable qui se caractérise par la normalisation de la comptabilité et le contrôle des comptes (Richard J. & al. 2011 : 102 – 107). De son côté, Carcello (2007 : 1.6) établit que la normalisation comptable aux Etats-Unis se caractérise par l'existence de deux catégories de normalisateurs qui fixent les normes de compétence et celles de comportement.

En accord avec Obert (2005), aux Etats-Unis, le droit comptable est principalement un droit coutumier et non un droit écrit comme en France. Chaque Etat possède sa propre loi sur les sociétés, mais, quelques soient les Etats, les dispositions concernant la comptabilité sont relativement rares tandis que le rôle de l'administration fiscale n'est pas très grand. Les organismes professionnels constituent la source principale de la doctrine comptable avec les travaux de :

- l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) créé en 1887 ;
- le Securities and Exchange Commission (SEC) créé en 1933 ;

<sup>3</sup> Pour en savoir plus sur la normalisation comptable aux USA, cfr Compin Frédéric (2010 : 29 – 31)



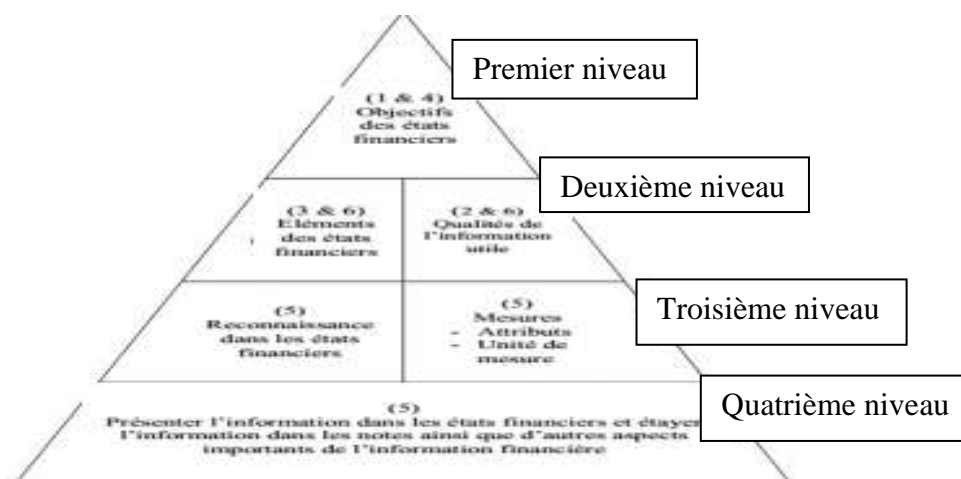
- le Financial Accounting Standards Board (FASB) créée en 1973.

L'ensemble des règles applicables constituent ce qui est appelé aux Etats-Unis les GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), les principes généralement admis.

- Les normes pour la pratique comptable sont édictées par la Financial Accounting Standards Board (FASB) – qui produit, un ensemble des normes comptables appelées US general accepted accounting principles (US GAAP) et pour la pratique d'audit, elle produit des normes pour la pratique appelées general accepted auditing standards (US GAAS).
- Pour la profession comptable, l'institution dédiée s'appelle l'American Institute of Certified professional Accountants (AICPA). Cette dernière veille à l'application des normes comptables et d'audit en imposant une formation au cursus du diplôme appelé le Certified public accountant (CPA) qui est donne droit aux experts comptables et auditeurs d'exercer.
- Les normes de compétence augmentent ou confère la capacité d'exercer le métier de comptable ou d'auditeur à travers la formation initiale ou alors à travers la formation continue. A côté de celles-ci se trouvent les normes du comportement qui édictent les règles et codes éthiques auxquels sont soumis tous les comptables et auditeurs.

En matière de normalisation comptable, le FASB a commencé celle-ci par l'établissement d'un cadre conceptuel qui est composé de 6 normes dénommées « Standard of financial accounting concepts » (SFAC 1 à 6) dont la représentation se trouve résumer dans la figure ci-dessous. Le SFAC 7 (2000) est dédiée à l'utilisation de l'information sur le Cash flow et de la valeur actuelle dans les évaluations comptables (Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements) tandis que le SFAC 8 (2010) est le fruit des travaux de la convergence des normes IFRS et US GAAP à travers le cadre conceptuel de l'information financière.

Figure n° 1 : Evolution du cadre conceptuel de l'information financière (SFAC) du FASB



Source : Conçu par nous-même

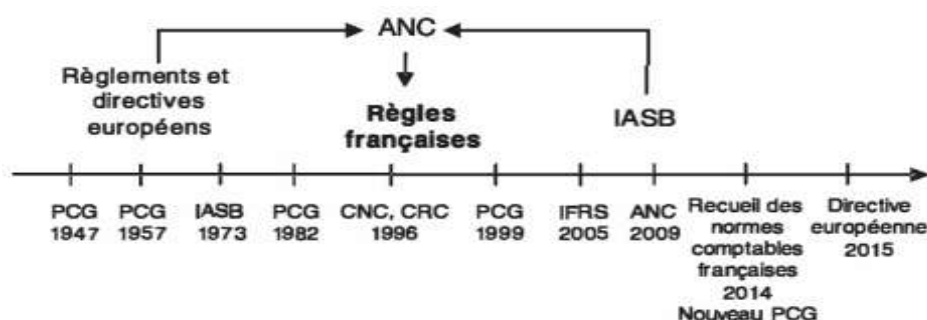
C'est à partir de ceux-ci qu'ont été publiées les normes d'information financière (Standard of financial accounting statements – SFAS 1 à 157)<sup>4</sup>.

### 1.1.3. Le système de normalisation comptable français

La comptabilité française traditionnelle distingue la comptabilité générale et la comptabilité analytique : c'est ce qui a amené certains auteurs de la qualifier de comptabilité dualiste (Richard & Colette 2008 : 121 et Richard & al 2011 : 185). Avec l'avènement de l'adoption des IAS/IFRS dans l'Union Européenne et qui s'est imposé à tous les Etats membres à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005, la France a dû réformer son système de normalisation comptable tant au niveau institutionnel qu'au niveau doctrinaire. Initiée par le décret n° 2007-629 du 27 avril 2007 relatif au Conseil National de la Comptabilité (CNC), cette réforme a débouché sur la création, par ordonnance, le 22 janvier 2009, de l'Autorité française des Normes Comptables (ANC).

<sup>4</sup> Pour plus d'information sur la normalisation américaine, il y a lieu de consulter aussi les ouvrages de D. R. Carmichael L, O. Ray Whittington & Lynford Graham, Accountants' handbook volume 1 & 2, Wiley 2007 et Lande la réforme des cadres comptables conceptuels de l'IASB et du FASB : Quelles évolutions ? Quels enjeux ? RFC 380 Septembre 2005.

Figure 2 : Normalisation et harmonisation comptable en France



Source : Disle Charlotte (2015 : 7)

Le modèle de la nouvelle ANC serait donc davantage comparable à celui de la Securities and Exchange Commission (SEC) que du FASB (Colasse & Pochet 2009) et confère à l'ANC trois pôles de normalisation à savoir (Rapport Lepetit 2007) :

- Un pôle des normes comptables privées ;
- Un pôle des normes comptables internationales ;
- Et un pôle des normes comptables de l'Etat.

Ce système a impacté, dans le temps, plusieurs pays tant européens, asiatiques qu'africains francophones (Causse 2002 : 3) leurs systèmes comptables en partant du plan comptable général de 1957 jusqu'à celui de 1982 qui avait inspiré le plan comptable OCAMM dont le Burundi a été partie prenante. En France, les dernières réformes en date ont été marquées par la publication du règlement ANC n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général – PCG (183 pages) et un recueil des normes comptables françaises (2017) applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018 (601 pages). Il y a lieu de souligner, qu'à ce sujet, la France est restée dans sa ligne normalisatrice car ces normes, contrairement à celles de la comptabilité de l'Etat, ne sont pas précédées par un cadre conceptuel (Lande 2003 & CNOCP 2018). Ci-après, est présentée la structure du recueil des normes comptables française qui s'articule autour d'une architecture générale en 5 grands livres divisés en titres, chapitres, sections, sous-sections.

Tableau n° 1 : Structure du recueil des normes comptables françaises

<b>Livre 1 : Principes généraux applicables aux différents postes des documents de synthèse</b>	<b>Titre I</b>	Objet et principes de la comptabilité
	<b>Titre II</b>	L'actif
	<b>Titre III</b>	Le passif
	<b>Titre IV</b>	Actifs et passifs dont la valeur dépend des fluctuations des monnaies étrangères
	<b>Titre V</b>	Les produits et les charges
<b>Livre II : Modalités particulières d'application des principes généraux</b>	<b>Titre VI</b>	Dispositions et opérations de nature spécifique
	<b>Titre VII</b>	Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées
<b>Livre III : Modèles de comptes annuels</b>	<b>Titre VIII</b>	Documents de synthèse
<b>Livre IV : Fonctionnement et plan des comptes</b>	<b>Titre IX</b>	Tenue, structure et fonctionnement des comptes
<b>Livre V : Adoptions du PCG</b>		Reprise des règlements de l'ANC adaptés du PCG pour les entités soumises à des contraintes réglementaires particulières

Concernant le titre V, il s'agit d'intégrer dans le recueil des normes comptables françaises les règlements de l'ANC consistant en une adaptation du PCG à des secteurs d'activités soumis à des contraintes réglementaires particulières à titre d'exemple : Le Règlement ANC N°2015-04 du 4 Juin 2015 et le Règlement ANC N° 2017- 07 du 1<sup>er</sup> décembre 2017.

#### 1.1.4. Le développement historique de la normalisation comptable au Burundi

La normalisation comptable est le processus qui conduit à la définition puis à l'adaptation du plan comptable à la situation économique, aux besoins et aux capacités des utilisateurs et des prescripteurs de la norme (Chantiri & Touchelay 2017 : 5). Pour le cas du Burundi, elle s'est appuyée dans premier temps sur les vestiges de la colonisation (belge). La rupture est intervenue lors la levée de l'option de l'adhésion aux organismes multilatéraux à

l'instar des ACP-CEE<sup>5</sup> et dont le besoin d'intégration économique a poussé les membres à adopter un système comptable quasi identique. Promulgué par le décret n° 100/319 du 31 décembre 1974 portant création d'un Plan Comptable National (PCN) et instituant en même un Conseil National de la Comptabilité (CNC), ce PCN est introduit en 1975 puis rendu obligatoire en 1976. Il était fortement inspiré par le Plan Comptable de l'Organisation Commune Africaine Malgache et Mauricienne en sigle OCAMM comme les autres pays africains francophones, membres de qu'on appelait à l'époque la Francophonie qui est devenue actuellement l'Organisation Internationale de la Francophonie (OIF).

La deuxième réforme du PCN est intervenue en 1985 par l'Ordonnance Ministérielle n° 540/234 du 4 septembre 1985 modifiant l'Ordonnance ministérielle n° 540/41 du 12 mars 1975 qui prévoyait une liste de comptes destinée à faciliter les regroupements en postes, puis rubriques, nécessaires à la production d'états financiers de synthèse normalisés. C'était ce PCN 1985 qui était en application lors des évaluations ROSC (2007) et qui a affiché de graves faiblesses dans le domaine de la comptabilité et de l'audit tant dans la pratique que dans la formation. En réponse au rapport ROSC, des réformes en profondeur menées par les experts à travers le Projet d'appui à la gestion économique (PAGE) à l'instar de Georges Laxenaire (2005) ont abouti à la création de l'Ordre des professionnels comptables du Burundi ainsi qu'à la production des documents devant permettre la mise en œuvre exécutive de celui-ci dont, entre autres, le Plan Comptable National Révisé de 2012.

En 2014, une nouvelle mission de la Banque Mondiale a été diligentée pour évaluer l'état de la mise en œuvre des recommandations de 2007 ainsi que la revue du cadre de normalisation de l'audit et de la comptabilité. Ce rapport soulignait que des avancées substantielles ont été réalisées mais l'organe de normalisation comptable en l'occurrence le CNC est resté quasi-passif. Tandis que l'actuelle réforme du PCNR (2012) bien qu'elle vise à renforcer les pratiques de la comptabilité et de l'audit dans le pays avec comme but ultime l'amélioration de la compétitivité et la promotion de la gouvernance et de la transparence financière des sociétés des secteurs privé et public serait dépassée et ne serait pas conformes aux normes IAS/IFRS actualisées (ROSC 2014 : 2). D'une manière globale, la normalisation de la comptabilité au Burundi, dans certains secteurs institutionnels (ne sont pas reprises les administrations publiques et les organisations de sécurité sociale), peut être présentée comme suit :

---

<sup>5</sup> ACP-CEE : les pays d'Afrique, Caraïbes et Pacifique et la Communauté Economique Européenne

Tableau n° 3 : Cadre de réglementation comptable au Burundi

Secteur	Titre	Base légale	Auteur	Norme de référence	Dernière édition
Industriel et commercial	PCN	Ordonnance Ministérielle n° 540/41 du 12 mars 1975	OPC/CNC	Pas IFRS	1985 – Valable jusqu’au 31/12/2013
	PCNR	Ordonnance Ministérielle n°540/1791 du 7 novembre 2012	OPC/CNC	Anciennes IAS/IFRS	2012 – En vigueur dès le 01/01/2014
Banques et établissements financiers	PCB	Loi Bancaire n° 01/017 du 23 Octobre 2003	BRB	Anciennes IAS/IFRS	2009 – migration en cours
Microfinance	RCEMF	Décret n° 100/203 du 22 juillet 2006	BRB	Anciennes IAS/IFRS	2009
Assurance	PCN	-/ -	ARCA	Anciennes IAS/IFRS	Projet en cours d’adoption

Source : ROSC 2014 : 21

Indépendamment de ce qui précède, cinq ans après institutionnalisation de la réforme de 2012, il y a lieu de faire un rapport d’étape devant cerner les éventuelles difficultés, pour des causes variées (Ngongang 2010 citant Olomo, 1987 ; Lamine 1991 ; Grégoire 1991 ; Ouattara 1995 ; Kamdem 1999), que rencontrent les différents utilisateurs de cet outil de gestion et partant envisager des perspectives devant permettre de corriger les faiblesses relevées. Cette sorte de recherche n’est pas une nouveauté en soi. D’autres auteurs sous d’autres cieux ont procédé à des évaluations d’étapes dans les domaines de la Comptabilité – Contrôle – Audit. Celles-ci prennent différentes formes selon l’angle d’approche :

- Historique : Nikitin & Lemarchand (1999) ;
- Recherche : Khalifa (2012) ; Damak-Ayadi & Klibi (2006) ;
- Publications : (Gosselin 2005) ;
- Enseignement : (Descargues & Grenier 1999) ;
- Normalisation : Colasse et Standish (1998) ; Hoarau (1998) ; Causse (2002) et Mayimbi & Kamavwako (2016).

Pour amorcer l'évaluation proprement dite, il y a lieu de disséquer cette réforme tout en étudiant les différents outils qu'elle véhicule pour sa déclinaison.

## 2. La réforme du PCNR 2012 et ses outils d'accompagnement

La comptabilité quand elle est analysée au niveau d'une entreprise (niveau micro) à travers ses états financiers relève (de) la politique comptable au sens de Casta et Raymond (2009). Cependant, la mise en place d'une réforme devant impulser le changement du paradigme comptable dans un pays est une matière des politiques publiques dans le sens que cette action est une réponse à un besoin ressenti par la communauté (niveau macro). Ce changement peut ne pas toucher le niveau méso (celui des secteurs institutionnels) dans la mesure où ceux-ci sont réglementés par des plans comptables sectoriels à l'instar des banques, des institutions de microfinance, de sécurité sociale et des administrations publiques. Pour rappel, les politiques publiques (public policies) peuvent être considérées comme *«the actions, objectives, and pronouncements of governments on particular matters, the steps they take (or fail to take) to implement them, and the explanations they give for what happens (or does not happen)»<sup>6</sup>*.

La réforme de 2012 est une politique publique visant à répondre à un besoin ressenti par la communauté en matière de normalisation de la vie économique dans ses aspects comptables et financiers.

### 2.1. Réforme 2012 aux relents d'un changement de paradigme

La République du Burundi dans le cadre de la réforme de sa comptabilité et cela en rupture totale avec la comptabilité OCAMM a procédé à la révision de son cadre comptable en la convergeant vers les normes IAS/IFRS de l'IASB. Cette démarche peut être considérée comme une innovation managériale et nécessite une étape d'appropriation d'outils de gestion dans le sens de Sabine Carton et al. (2006) ; De Vaujany (2010) ; Eggrickx (2012) ; Grimand (2012).

Le changement du référentiel comptable par le passage d'une comptabilité à forte connotation continentale vers une comptabilité inspirée du modèle anglo-saxon ne peut se

---

<sup>6</sup> Wilson 2006, 154, cité par Smith B. K. & Larimer C. W., (2009) The Public Policy - Theory Primer, Westview Press, p. 3



décliner dans un pays sans poser quelques soucis étant entendu que « l'approche de la normalisation francophone est différente des approches dans le monde anglophone » selon Scheid & Standish (1989) du moment que la dernière est orientée vers une comptabilité actionnariale alors que la première revêt un caractère patrimonial ayant une forte corrélation avec la fiscalité.

## 2.2. Les outils de gestion devant assoir le PCNR 2012

En plus de l'ordonnance ministérielle susmentionnée, deux documents de base ont été produits pour faciliter la déclinaison de la réforme. Il s'agit :

- Du plan comptable national révisé 2012 (octobre 2010);
- Du guide d'application du PCNR (octobre 2010).

Ces deux documents ont été précédés d'une note explicative édictée en vue de circonscrire l'actuelle réforme sur deux aspects précis.

### 2.2.1. La note explicative du PCNR 2012

C'est un document de 29 pages et qui est subdivisé en deux parties. La première est relative à l'explication du respect des normes IAS/IFRS et en constitue en quelque sorte un cadre conceptuel. Elle reprend tour à tour certaines dispositions du cadre conceptuel de préparation et de présentation des états financiers (2010) notamment les hypothèses de base (PCNR 121-1 et 121-2) et les caractéristiques qualitatives (traduits sous forme des principes comptables) ainsi que certaines définitions reprises dans l'IAS 1 (notamment les définitions de l'actif, du passif, des capitaux propres, des charges, des produits et la dépréciation de l'actif). Elle termine cette partie en présentant une liste des normes IAS/IFRS (pages 6 – 15).

La seconde partie fait un inventaire des principales modifications par rapport au Plan comptable National de 1985 en termes de nouveaux apports et des suppressions effectuées (pages 16 – 23). En annexe, se trouve une liste des comptes du Plan Comptable National Révisé dont le découpage s'est arrêté jusqu'au troisième niveau (de la page 24 – 29).

### 2.2.2. Présentation du PCNR 2012 (Tome 1)

Le volume 1 du PCNR est subdivisé en trois titres : le premier portant l'intitulé de Cadre conceptuel renferme 5 chapitres en 20 pages et se décline comme suit :



Tableau n° 4 : Subdivision du Titre 1 du PCNR 2012

Chapitres	Matières	Pages
1	Objectifs, définitions et champ d'application	6 à 8
2	Conventions comptables de base, caractéristiques qualitatives de l'information et principes comptables fondamentaux	9 à 12
3	Eléments constitutifs du bilan et du compte de résultat	16 à 18
4	Cas particuliers de très petites entreprises	19
5	Cas particulier des petites et moyennes entreprises	20

Le titre 2 est consacré aux règles d'évaluation et de comptabilisation à travers aussi 5 chapitres déclinées en 46 pages dont voici la structure :

Tableau n° 5 : Subdivision du Titre 2 du PCNR 2012

Chapitres	Matières	Pages
1	Principes généraux de comptabilisation	21 à 25
2	Principes généraux d'évaluation	26 à 29
3	Comptabilisation et évaluation de certains postes des états financiers	30 à 49
4	Modalités de comptabilisation et d'évaluation d'opérations particulières	50 à 61
5	Les comptes consolidés et combinés	62 à 67

Ce titre a la particularité de traiter au point 4 les matières découlant des IAS 11 ; IAS12 ; IAS 17 ; IAS 19 et IAS 21.

Et enfin le titre 3 qui se rapporte à la présentation des états financiers et est décliné en 6 chapitres allant de la page 68 à la page 81.

Tableau n° 6 : Subdivision du Titre 3 du PCNR 2012

Chapitres	Matières	Pages
1	Contenu et arrêté des états financiers	68 – 70
2	Présentation du bilan	71 - 73
3	Présentation du compte de résultat	74 – 76
4	Présentation du tableau de variation des capitaux propres	77 – 78
5	Présentation du tableau des flux de trésorerie	78 – 79
6	Notes / annexes des états financiers	80 – 81

Ce titre fournit principalement les tracés de différents états financiers prévus par le PCNR 2012 ce qui démontre de facto la volonté du normalisateur de standardiser l'information comptable et financière produite par les entreprises soumises à ce plan.

### 2.3. Problématique et démarche méthodologique (Design de la recherche)

Cette recherche s'inscrit dans la ligne de la politique éditoriale d'Accounting, Organization and Society (AOS) qui s'appuie sur les théories socio-organisationnelles en utilisant la méthodologie qualitative pour comprendre des phénomènes compris comme socialement construits<sup>7</sup>.

Dès lors des questions peuvent être posées pour servir de fil conducteur à cette étude qui, in fine, devra mettre en exergue la convergence du PCNR 2012 aux normes IAS/IFRS ainsi que la capacité d'appropriation des parties prenantes dans le champ organisationnel<sup>8</sup> comptable burundais de cette réforme qui, comme il a été souligné précédemment, avait été complément un changement de paradigme du moment qu'elle a concilié deux grands modèles dominants de la comptabilité : le modèle européen continental fondé sur des règles avec des finalités macro-économiques à influence fiscale et le modèle anglo-saxon fondé sur des principes avec des finalités micro-économiques à influence commerciale (Richard 1999 & Ngatchou 2010).

- Quelles ont les différentes composantes de la Réforme du PCNR 2012 qui le convergeraient aux normes IAS/IFRS ?
- Quel serait le niveau d'appropriation de cette réforme par les différentes parties prenantes du champ institutionnel comptable burundais et quelles seraient les difficultés éventuellement rencontrées ?
- Quelles seraient les éventuelles perspectives d'avenir devant asseoir complètement et d'une manière efficace et efficiente cette réforme dans le paysage comptable burundais ?

Comme pour Bampoky (2014), ces trois questions nous placent dans une posture descriptive et exploratoire. Il s'agit d'examiner les différentes composantes du contenu de la

<sup>7</sup> Stéphane Lefrancq, « Recherche et action : la comptabilité dans son contexte. Une étude de la politique éditoriale d'Accounting, Organizations and Society », Comptabilité - Contrôle – Audit 2004/3 (Tome 10), p. 297-315. DOI 10.3917/CCA.103.0297

<sup>8</sup> La notion de champ/environnement organisationnel/institutionnel se réfère à la théorie néo-institutionnaliste (TNI) qui considère que les organisations se ressemblent par le fait de l'isomorphisme mimétique.

réforme et le niveau d'appropriation de celle-ci par les parties prenantes en vue de repérer les problèmes. Il conviendra alors de situer les difficultés ressenties dans l'application des normes comptables IAS/IFRS par les différents utilisateurs à travers les tableaux de l'OPC d'une part et des enseignants dans les différentes institutions universitaires d'autre part.

Pour y répondre, l'étude va se baser sur les réponses d'un questionnaire administré dans un échantillon d'environ 247 utilisateurs qui comprend aussi bien les praticiens de la comptabilité au quotidien (membres de 4 tableaux prévus par le RI de l'OPC art. 70) d'une part et, d'autre part, les enseignants chercheurs en comptabilité – Contrôle et Audit (CCA) de grandes institutions d'enseignement supérieur et universitaire de la Ville de Bujumbura et de ses environs.

Notre posture méthodologique est ancrée dans la méthode qualitative basée sur l'analyse du contenu (la réforme de l'outil de gestion PCNR et IAS/IFRS) et sur l'analyse des processus (d'implémentation, de vulgarisation et d'appropriation de l'outil de gestion) pour une période de 5 ans. (Grenier & Josserand dans Thiétart & al. 2014 : 130-137) ; Wanlin (2007) ; (Mercier & Oiry 2010) et Couleau-Dupont (2010). Le tableau ci-après illustre à souhait cette approche mixte.

Tableau n° 7 : Positionnement de la recherche sur le contenu et sur les processus

Importance du contenu dans la recherche	Importance du contenu dans la recherche	
	Faible	Forte
Importance de la recherche sur les processus		Recherche sur le contenu
Faible		
Forte	Recherche sur les processus	Recherche mixte

Source : Tiré de Grenier & Josserand dans Thiétart & al (2014 : 163)

Adaptée à notre travail, cette approche va positionner nos variables de la manière suivante :

Tableau n° 8 : L'approche de la recherche par le contenu et de la recherche par le processus

Analyse Variables		
	Analyse sur le contenu	Analyse sur le processus
<b>La réforme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contenu du PCN ;</li> <li>- Contenu du PCNR ;</li> <li>- Contenu des IAS/IFRS (comme des outils de gestion)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Passage du PCN au PCNR ;</li> <li>- Convergence du PCNR aux IAS/IFRS</li> </ul>
<b>L'appropriation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contenu des matériaux de vulgarisation de l'outil de gestion</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Etapes de l'appropriation</li> <li>- Etats de lieux de l'appropriation</li> </ul>

La recherche sur le contenu pour laquelle l'existence ou la coexistence d'un certain nombre d'éléments pour l'objet étudié sont mises en évidence. Elle n'étudie pas la manière dont l'objet se développe dans le temps. C'est comme la photographie d'une réalité donnée à un moment donné. Par opposition, la recherche sur le processus étudie la manière dont l'objet se développe dans le temps. Elle consiste à décomposer l'objet étudié puis à le décrire et le comprendre dans le temps pour enfin l'analyser (Grenier et Josserand, 2007 dans Thiétart et al., 2007). Bien entendu, même si la recherche sur le contenu semble distincte de la recherche sur le processus, ces deux approches s'enrichissent mutuellement et se complètent.

Cependant, comme notre recherche va s'atteler beaucoup sur le processus d'appropriation car c'est elle qui est le pilier de ce travail, nous ne pouvons que rappeler les différentes activités et phases de l'appropriation. En effet, Grenier & Josserand dans Thiétart & al. (2007 : 144) ont démontré selon le modèle de Vandangeon-Derumez (1998) que l'appropriation se caractérise par huit activités regroupées dans 3 phases comme le montre le tableau ci-après.

Tableau n° 9 : Les activités et les phases d'un processus d'appropriation

N°	Activités principales	Phases
1	Reconnaissance diagnostic	1 <sup>ère</sup> phase du modèle : Maturation
2	Initiation au changement	
3	Construction du projet de changement	
	Point de rupture dans le déroulement du changement dans l'organisation	
4	La rupture	2 <sup>ème</sup> phase du modèle : Déracinement
5	Le foisonnement	
6	La conduite de changement	
	Point de rupture dans le déroulement du changement dans l'organisation	
7	Le recentrage	3 <sup>ème</sup> phase du modèle : Enracinement
8	L’ancrage du changement	

Dans la phase dite de « maturation », le processus d'appropriation passe par trois étapes qui annoncent le changement intervenu dans l'organisation. Cette phase est suivie par celle de « déracinement » de l'objet réformé pour le remplacer par le nouvel objet ou outil. Ce processus se termine par la phase « d'enracinement » de la réforme qui aboutira in fine à l'appropriation. Pour le cas sous analyse, il s'agit bien d'une réforme du référentiel comptable.

Pour plusieurs auteurs, le référentiel comptable est un outil de gestion dans la mesure où il est générateur de changement au sein des organisations et que son adoption nécessite un long processus d'appropriation. Quant à savoir qu'est-ce qu'un outil de gestion, Moidson (1997 : 7) cité par Couleau-Dupont (2010), Nivet & al (2010) ainsi que Martineau (2017) le définit comme « un certain ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation, qu'il s'agisse de quantité, de prix, de niveaux de qualité ou de tout autre paramètre, et destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion, que l'on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler ».

Pour satisfaire à cette trilogie, le processus d'appropriation joue un rôle prépondérant du moment que cet outil constitue un dispositif formalisé permettant l'action organisée (Rouquet 2003). Ainsi, le concept d'appropriation est usuellement défini comme l'action de « rendre

propre à un usage, à une destination» et lire les outils de gestion dans une perspective appropriative, c'est s'intéresser à la rencontre de l'acteur et de l'outil, dans le contexte d'une organisation singulière. (Grimand 2012 : 243). C'est pourquoi Nivet & al (2010 : 6) concluent que toute appropriation d'outils de gestion est « un processus contingent, ouvert, complexe et continu », une opposition des différents types de valeur des outils de gestion : une valeur caution, une valeur structurelle et une valeur appropriative (construite ou à l'usage). (De Vaujany, 1999 ; de Vaujany, 2005b ; de Vaujany et Grimand, 2005b ; Martineau 2017).

Le terme « appropriation » est entendu également par Sylvie Chalayer Rouchon et al. (2006 : 5) comme la manière pour un acteur de rendre un outil propre à une destination ou à un usage. L'appropriation contient par conséquent les notions d'adaptation et de mise en adéquation de l'outil à une utilisation déterminée, et ceci par des individus ou des groupes d'individus, qui fonctionnent dans un contexte organisationnel complexe, au sein desquelles interrelations entre acteurs et les comportements individuels d'acteurs entrent en ligne de compte de manière significative.

C'est fort de ce constat que nous avançons les hypothèses selon lesquelles cette nouvelle normalisation poserait quelques problèmes aux différents utilisateurs tant dans la pratique que dans l'enseignement de ce nouvel outil de gestion. Et qu'à travers ceci, il y aurait lieu d'avoir une idée claire des nouvelles perspectives devant orienter les nouvelles actions du Conseil National de la Comptabilité (CNC) pour corriger la trajectoire.

### **3. Résultats et discussion**

Le basculement aux normes IAS/IFRS a constitué non seulement une période unique et exceptionnelle de changements à grande échelle dans la façon de pratiquer la comptabilité (Salameh 2013 : 2) mais également, elle (la période) a été marquée par le transfert d'une partie de la souveraineté comptable à un organisme international (Chantiri & Touchelay 2017 :13). Ce nouvel environnement pousse les normalisateurs nationaux, d'une part, et les utilisateurs d'outils de gestion, d'autre part, d'adopter des attitudes conséquentes parfois avec retard. C'est le cas de basculement du Burundi aux IFRS en rupture totale avec le système comptable de type dualiste (modèle qui favorisait la cohabitation de deux comptabilités générale et analytique) d'inspiration continentale (Richard & al. 2011 : 184).

C'est en prélude aux analyses interprétatives que nous faisons la synthèse des informations recueillies des enquêtes exploratoires qui ont visé les quatre tableaux de l'ordre de professionnels comptables du Burundi ainsi que les enseignants et le normalisateur (CNC) du moment qu'ils n'ont pas la même approche dans l'exécution des métiers de la comptabilité. Donc en présence, nous disposons de 6 groupes dont l'analyse des réponses devra fournir une « assurance raisonnable » quant à l'issue à donner à cette recherche en termes de bilan d'appropriation et éventuellement constituer une base solide d'orientation en termes de perspectives envisageables pour la suite en vue d'une déclinaison totale et harmonieuse des IFRS au Burundi après la période sous analyse .

### **3.1. Synthèses des enquêtes exploratoires**

Les enquêtes ont été menée sous deux formes : un questionnaire administré aux membres de 6 composantes (4 tableaux de l'OPC, les enseignants et les membres du CNC). Ce dernier (questionnaire) a été complété par des interviews pour éclairer les aspects qui nécessitaient des plus amples informations. Ces approches ont été soutenues par une solide documentation sur la normalisation au Burundi à travers le projet d'appui à la gestion économique (PAGE) et une base de données qui a facilité l'expédition du questionnaire.

#### **3.1.1. Des répondants et du questionnaire**

Créé depuis 2001, l'Ordre des Professionnels Comptables (OPC) est l'organisme qui englobe tous les professionnels de la comptabilité, de l'audit, du commissariat aux comptes et des conseils fiscaux au Burundi. Les conditions d'admission dans les différents tableaux de l'OPC diffèrent selon qu'il s'agit de tenir une comptabilité ou alors de l'auditer. Egalement, le niveau d'études intervient dans l'appartenance dans un tableau ou l'autre ainsi que des stages sont prévus pour certains tableaux.

Tableau n° 10 : Critères d'éligibilité aux différents tableaux de l'OPC et effectifs

Tableau	Dénomination	Description	Eligibilité		Effectifs	
			Diplôme	Stage	Inscrits	Actifs
A	Revisers agréés (Audit/Commissaires aux comptes)	Certification des Etats financiers dans les PMGE	BAC + 4	3 ans	63	47
B	Comptables agréés	Certification des Etats financiers dans les PME & TPE	BAC + 2	3 ans	92	58
C	Conseils fiscaux agréés	Conseil fiscal	BAC + 2	2 ans	25	17
D	Comptables d'entreprises salariés	Employés d'entreprises	-	-	488	170
<b>TOTAL</b>					<b>668</b>	<b>292</b>

Source : Rapport ROSC 2014 : 16

Ces effectifs ont évolué dans le temps avec des fluctuations qui vont dans le sens de la baisse.

Tableau n° 11 : Evolution des effectifs 2010 – 2014 OPC

Tableau	Evolution de l'effectif des membres		
	2010	2013	2014
A	40	63	47
B	20	92	58
C	5	25	17
D1	79	488	170
<b>TOTAL</b>	<b>144</b>	<b>668</b>	<b>292</b>

Source : OPC 2013

Ces 292 membres effectifs en 2014 sont repartis dans 52 cabinets selon les différents tableaux susmentionnés. Leur nombre est représenté ci-dessus suivant les années d'agrément.



Tableau n° 12 : Evolution d'ouverture des cabinets de 2007 – 2016

2007	11
2008	4
2009	1
2010	1
2011	3
2012	7
2013	4
2014	5
2015	4
2016	12
Total	52

Source : OPC 2017

### 3.1.2. Présentation et structuration du questionnaire

Le questionnaire comportait en tout 29 questions dont huit avaient trait à l'identification du répondant. Hormis son identité, il s'informait sur le sexe, le niveau d'études et la nature du diplôme, l'expérience dans la fonction ainsi que les caractéristiques de l'entreprise dans laquelle il exerce. Six questions se rapportaient à la réforme impulsée par le PCNR 2012 en rapport avec l'analyse du contenu tandis que sept questions se sont intéressées à recueillir le niveau de connaissance et de maîtrise des normes IAS/IFRS. L'analyse par le processus, à travers huit questions, s'est attelée à questionner le niveau de vulgarisation et d'appropriation du PCNR 2012 dans la pratique quotidienne dans cette période de cinq ans.

### 3.1.3. Les résultats obtenus

#### Analyse du contenu des outils de gestion

L'analyse des résultats sur le contenu montre que la réforme du PCNR 2012 avait l'ambition de converger la normalisation burundaise vers les normes IAS/IFRS. Toutefois, des divergences subsistent tant sur la forme que sur le fond. Ceci peut s'expliquer par le souci de simplification dans la démarche de normalisation burundaise ce qui augure de nouvelles réformes d'harmonisation en perspective. Le rapport ROSC 2014 le souligne bien au point 8

en stipulant que la base de la réforme est conforme aux normes IFRS antérieures à la version actualisée de 2014.

a) Dans le cadre conceptuel :

- Les hypothèses retenues sont reprises sous la terminologie des « conventions » et sont au nombre de deux (PCNR 121.1 et 121.2) alors que dans le CCIF 2010 une seule a été formellement retenue : celle de la continuité d'exploitation (CCIF 4.1.). La notion de comptabilité d'engagement n'est pas retenue comme hypothèse de base dans le CCIF mais apparaît plutôt dans le CCIF comme un miroir de la performance financière reflétée par celle-ci (OB17) et les flux de trésorerie (OB 20 et OB21).
- Les caractéristiques qualitatives ne sont pas conformes à celles reprises dans le CCIF 2010. Le PCNR en cite quatre essentielles/principales (intelligibilité 122.1 –Pertinence 122-2 – Fiabilité 122-3 et Comparabilité 122-4) et six auxiliaires explicitées sous le point 122-3 en rapport avec la fiabilité. Le CCIF 2010 n'en retient que deux QC 5 : essentielles/principales - CQE (Pertinence CQE 6 à 10 et Fidélité QCE 12). Les autres sont des caractéristiques qualitatives auxiliaires – CQA 19 à 34.

Il s'agit de la comparabilité (CQA 19), la vérifiabilité (CQA 20 à 25), la rapidité (CQA 26 à 27) et la compréhensibilité (28 à 32) et sont des caractéristiques qualitatives auxiliaires qui renforcent l'utilité de l'information pertinente et fidèle.

Les points CQA 33 et 34 du CCIF explicitent les conditions d'atteinte de ces caractéristiques qualitatives auxiliaires tout en soulignant que celles-ci ne peuvent ni individuellement ni collectivement rendre utiles pour la prise de décisions des informations qui ne sont pas pertinentes ou qui ne sont pas fidèles.

b) Les états financiers

Au point 112-3 en rapport avec les états financiers, le PCNR prévoit cinq sortes d'états financiers qui sont « un ensemble complet de documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'entreprise à la fin de l'exercice ». Au chapitre 3 intitulé « éléments constitutifs du bilan et du compte de résultat », il n'est repris que les deux cités comme si les trois autres ne font pas partie intégrante des états financiers. Contrairement à l'IAS 1 qui les explicite tous :

- IAS 1 § 106 : pour l'état de variation des capitaux propres ;

- IAS 1 § 111 : pour le tableau de flux de trésorerie ;
- IAS 1 § 122 – 133 : pour la note annexe aux Etats financiers ;
- IAS 1 § 134 : pour la notion du capital.

Et pourtant l'IAS 1 § 16 recommande aux préparateurs des états financiers de formuler une déclaration explicite et sans réserve de cette conformité dans les notes. L'entité ne doit décrire des états financiers comme étant conformes aux IFRS que s'ils sont conformes à toutes les dispositions des IFRS. A moins que cette obligation qui n'est pas explicitement reproduite dans la normalisation burundaise n'en soit une condition *si qua none*.

L'analyse par les processus s'est appesantie sur la vulgarisation et l'appropriation de cet outil de gestion. Les réponses fournies peuvent s'analyser comme suit :

- Du processus de la vulgarisation des documents de la réforme 2012

Ce processus est jugé par les répondants comme n'ayant pas été suffisamment appuyé car les comptables éprouvent encore des difficultés pour produire entre autres le tableau des flux de trésorerie (IAS 7), d'autres éprouvent des difficultés pour comprendre la réévaluation des bilans et certains nouveaux concepts liés par exemple à l'IAS 38. Les formations ont été menées par le CNC et bon nombre de comptables n'ont pas participé pour des raisons diverses. Cela se comprend que dans cinq ans le bilan doit être mitigé selon les dispositions et le niveau d'études et de documentation de chaque répondant.

- Du processus d'appropriation de la réforme 2012

De ce qui précède, il ressort que ce processus a encore du chemin à parcourir dans la mesure où les répondants ont affirmé leur quasi ignorance des normes IAS/IFRS et que la documentation est difficile à se procurer sur le marché de la place. D'autres ont souligné que l'enseignement des normes IAS/IFRS est absent dans le cursus universitaire. Le CNC et l'OPC ont du mal à organiser des séances de rattrapage du fait coût de celles-ci. Les comptables ne disposent pas tellement de moyens pour payer les frais de participation du moment que les cabinets fonctionnent dans une basse conjoncture du fait que le pays étant sous embargo, les organismes qui les subventionneraient hésitent à le faire.

## **Conclusion**

Ceci est un travail exploratoire. A ce titre, il a permis dans un premier temps de questionner, par l'approche sur le contenu, l'adéquation de la réforme 2012 aux normes cibles qui sont les IAS/IFRS et avons trouvé qu'il subsiste encore des divergences sur le contenu et que des réformes d'harmonisation s'avèrent imminentes au risque de ne pas remplir la condition posée par l'IAS 1 § 16. L'approche par les processus met en évidence des faiblesses dans les mécanismes de vulgarisation de l'outil de gestion ce qui ralentit l'appropriation par les parties prenantes des quatre tableaux de l'OPC (comptables, auditeurs, fiscalistes et certains cabinets).

Les perspectives d'avenir devront plus s'orienter dans le sens de plus de vulgarisation de cet outil et des normes IAS/IFRS tant dans la formation initiale que dans la formation continue.

Pour la formation initiale, l'urgence serait de créer un diplôme national de comptabilité selon les dispositions du schéma Licence – Master – Doctorat (ROSC 2014 § 4) et ne pas laisser aux seules institutions privées et étrangères de s'adonner à cette tâche qui, in fine, n'est pas à la portée des bourses de tous les burundais désireux d'apprendre et d'exercer ce beau métier afin d'éviter le « charlantisme ». Cette réforme doit s'aligner aux normes IES de l'IFAC en matière de la formation des comptables et des auditeurs. Pour ces derniers, il va falloir songer également à la formalisation des normes ISA de l'IFAC afin de professionnaliser la fonction et de rendre compétitifs les auditeurs et commissaires aux comptes burundais dans le paysage de l'East African Community. Le risque à ce niveau se situe sur le fait que tous les marchés de la sous-région risquent de dépénaliser les auditeurs et commissaires aux comptes burundais.

Enfin, la recherche comptable doit être développée et encouragée. C'est un travail qui concilie les vues des chercheurs et des pratiquants. La rencontre de ces deux corps doit être décloisonnée à travers des manifestations dédiées à cette fin pour que naissent des échanges et discussions fructueux. Les organes les mieux indiqués pour cette fin sont le CNC et l'OPC ainsi que le corps enseignant à travers des publications dans la revue de la faculté d'économie et de gestion de l'université du Burundi. Pour les deux premiers, la redynamisation et la revitalisation de leurs activités devraient être entreprise afin de leur permettre de s'acquitter convenablement de leurs missions au service des entreprises en particulier et du pays en général. « Qui oublie de compter c'est la misère du peuple qu'il néglige » disait un sage.

## Références bibliographiques

- Bashir Mande (2014), Emerging Nations and Financial Reporting Complex: A case for IFRS adoption in Nigeria ;
- Canet Emilie (2013), La fabrique des outils de gestion : quels régimes de conception ? XXII Conférence Internationale de Management Stratégique, Clermont-Ferrand, 10-12 juin 2013,
- Casta Jean-François, Raymond Olivier (2009), Politique comptable des entreprises. coordonné par B. Colasse. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, p.1151-1165, <halshs-00679562>
- Chalayer Rouchon Sylvie & al. (2006), « L'influence des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers », Management & Avenir 2006/3 (n° 9), p. 127-140. DOI 10.3917/MAV.009.0127
- Causse Gèneviève (2002), Vingt ans de normalisation comptable et de PCG – Son influence dans les Pays d'Afrique Francophone,
- Chen, Theodore T. Y. (2015), Is Reform in Accounting Education Needed in China and Russia: A Literature Review, Australasian Accounting, Business and Finance Journal, 9(3), 2015, 72-83. Available at: <http://ro.uow.edu.au/aabfj/vol9/iss3/>
- Colasse Bernard (1999), « Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau », Comptabilité - Contrôle - Audit 1999/3 (Tome 5), p. 23-34. DOI 10.3917/cca.053.0023
- Colasse Bernard, Standish Peter (2000), « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », Comptabilité - Contrôle - Audit 1998/2 (Tome 4), p. 5-27. DOI 10.3917/cca.042.0005
- Colasse Bernard (2004), L'évolution récente du droit comptable, halshs-00666706, version 1 - 6 Fév. 2012
- Colasse Bernard (2004), Harmonisation comptable internationale : de la résistible ascension de l'IASC/IASB, Gérer et Comprendre N° 75 MARS 2004
- Colasse Bernard (2009), Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2<sup>ème</sup> édition, Economica, Paris, 1471 pages ;
- Colasse Bernard (2009), Le SYSCOA-OHADA à l'heure des IFRS, R.F.C. 425 Octobre 2009 ;
- Colasse Bernard & Pochet Christine (2009), « De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », Comptabilité - Contrôle – Audit 2009/2 (Tome 15), p. 7-36. DOI 10.3917/cca.152.0007
- Colasse Bernard (2010), La renaissance de l'histoire de la comptabilité. XV<sup>èmes</sup> journées d'histoire de la comptabilité et du management (Université Paris-Dauphine), Mars 2010, Paris, France. <halshs-00674892> ;
- Compin Frédéric (2010), Manuel de droit de l'information financière, 226 pages, <http://www.alertelangagecomptable.fr>
- Couleau-Dupont Annelise (2010), Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice, France. pp. CD-ROM, 2010. <hal-00477757>
- Elie Salameh (2013), L'impact des normes IFRS sur le contenu informationnel des états financiers des PME cotées dans le contexte français, European Scientific Journal August 2013 edition vol.9, No.22 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431
- Damak-Ayadi Salma & Klibi Faker Mohamed (2006), Etat de l'art des recherches en sciences comptables en Tunisie. 27<sup>ème</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis, Tunisie. Association Francophone de Comptabilité, pp.1-13, 2006. <halshs- 00154185v1>

- Dégos Jean-Guy & Souleymanou Kadouamai (2017), Révision de l'Acte Uniforme SYSCOHADA : à l'heure d'adoption des normes IFRS dans les structures informelles en Afrique ? 2ème JEACC, Dakar 2017
- Descargues Robert & Grenier Claude (1999), « Vingt ans d'enseignement de la comptabilité », Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 5), p. 137-153. DOI 10.3917/cca.053.0137
- Deschamp Gaëlle et al. (2006), « Management stratégique et dynamiques d'appropriation des outils de gestion : proposition d'une grille de lecture », Management & Avenir 2006/3 (n° 9), p. 181-200. DOI 10.3917/MAV.009.0181
- De Vaujany François Xavier (2006), « Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition concept<ion-usage », Management & Avenir (n° 9), p. 109-126. DOI 10.3917/MAV.009.0109
- Disle Charlotte (2015), Introduction à la comptabilité DCG 9 : l'essentiel en fiches, Dunod, Paris 2015, 162 pages
- Eggrickx Ariel (2012), « Réflexion critique sur l'adoption d'outils de gestion par mimétisme : le cas de la LOLF », Management & Avenir (n° 54), p. 61-82. DOI 10.3917/MAV.054.0061;
- Gosselin Maurice (2005), Un bilan de dix ans de publication dans Comptabilité, contrôle et audit. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, <halshs-00581209>;
- Grimand Amaury (2012), « L'appropriation des outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles : le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences », Management & Avenir (n° 54), p. 237-257. DOI 10.3917/MAV.054.0237
- Hoarau Christian (1998), « L'harmonisation comptable internationale. Vers la reconnaissance mutuelle normative ? », Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 1), p. 75-88. DOI 10.3917/CCA.012.0075
- Hoarau Christian (2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », Revue française de gestion (n° 147), p. 33-47. DOI 10.3166/RFG.147.33-47
- IASB (2009), Norme internationale d'information financière pour petites et moyennes entités (PME),
- IASB (2009), Base des conclusions pour l'IFRS pour les PME,
- Isabelle Chambost, Stéphane Lefrancq, Marie-Astrid Le Theule et Nicolas Praquin, « La comptabilité en IFRS et ses maux : Quels mots pour le dire ? », Comptabilités[En ligne], 5 | 2013, mis en ligne le 18 février 2014, URL : <http://comptabilites.revues.org/1237>
- Inalegwu Ogbenjuwa Emmanuel (2016), Implementation of International Financial Reporting Standards by listed companies in Nigeria ;
- Khalifa Ahsina (2012), Dix ans de recherche en Comptabilité, Contrôle et Audit au Maroc : une approche bibliographique,
- Mayimbi E. N. P. & Kamavwako D. J. (2016), Les difficultés rencontrées par les pme lors de la mutation comptable PCGC/OHADA : étude exploratoire des PME congolaises, AFC- JEACC, Dakar
- Mercier Delphine & EwanOiry. Le contexte et ses ingrédients dans l'analyse de processus : conceptualisation et méthode. Ariel Mendez. Processus : concepts et méthode pour l'analyse temporelle en sciences sociales, Academia Bruylant, pp.29-41, 2010. <halshs-00493128>



- Muller Yvonne (2015), Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international, Droit des Sociétés, Revue mensuelle Lexis NexisUris Classeur, Janvier 2015,
- Ngatchou Alexis (2010), Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon » ?
- Nader Naghshbandi & Mosomi Ombati Robert (2014), Issues, challenges and lessons for IFRS adoption in Kenya and other adopters
- Ngongang Dagobert (2005), « Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises », La Revue des Sciences de Gestion (n°216), p. 59-70. DOI 10.3917/rsg.216.005
- Nikitin Marc & Lemarchand Yannick (1999), « Vingt ans d'histoire de la comptabilité », Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 5), p. 123-135. DOI 10.3917/CCA.053.0123
- Nikitin Marc & Lemarchand Yannick (2005), « Dix ans déjà ! Propos d'étape », Comptabilité - Contrôle - Audit 2005/3 (Tome 11), p. 7-14. DOI 10.3917/CCA.113.0007
- Obert Robert (2009), Le droit comptable applicable en France aux petites et moyennes entreprises : 1958-2008, Revue du financier – janvier février 2009, p. 76 à 88
- Obert Robert (2011), Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB, RFC n° 439, pp 26-30
- Odile Barbe & Laurent Diderot (2016), Maîtriser les IFRS, 8<sup>ème</sup> édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 941 pages ;
- Raimondo Lo Russo, « Où en est-on avec le projet de l'IASB de norme IFRS adaptée pour les PME ? », La Revue des Sciences de Gestion 2010/5 (n°245-246), p. 141-148. DOI 10.3917/rsg.245.0141
- Richard Jacques & Collette Christine (2008), Comptabilité générale : Système français et normes IFRS, 8<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 672 pages ;
- Richard Jacques, Collette Christine, Bensadon Didier & Jaudet Nadine (2011), Comptabilité financière ; Normes IFRS versus normes françaises, 9<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 704 pages ;
- Rouquet Aurélien (2003), Quel agir inter-organisationnel ? Une analyse par les outils de gestion le cas de la diffusion d'un référentiel communautaire d'évaluation logistique dans l'industrie automobile française,  
<http://gerpisa.org/rencontre/11.rencontre/papers/Rouquet.pdf>
- Roya Darabi & Kourosh Salmani (2012), A Comparative Study between Accounting Standards of Iran with International Accounting Standards ;
- Sabine Carton et al. (2006), « Vers une théorie de l'appropriation des outils de gestion informatisés : une approche intégrative », Management & Avenir n° 9, p. 159-179. DOI 10.3917/mav.009.0159 ;
- Scheid J.-C. et Standish P. (1989), « La normalisation comptable : sa perception dans le monde anglophone et en France », Revue Française de Comptabilité, n° 201, pp. 90- 99.
- Thiétart Raymond-Alain & al. (2014), Méthodes de recherche en management, 4<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris, 648 pages
- Ugazzi Daniela (2013), L'appropriation d'un outil de gestion de la responsabilité sociétale : le cas de Most chez TOTAL EP.
- Whittington Ray & al. (2007), Accountants' handbook - financial accounting and general topics, Volume One, 11th Edition, Wiley, Hoboken, New Jersey, 1036 pages ;
- Whittington Ray & al. (2007), Accountants' handbook – special industries and special topics, Volume Two, 11th Edition, Wiley, Hoboken, New Jersey, 832 pages.