

Typologie de la manipulation comptable dans les pays de l'OHADA où l'information comptable et financière est au service de la fiscalité : cas du Togo

Typology of accounting manipulation in OHADA countries where accounting and financial information is used for tax purposes: case of Togo

KOUEVI Tsotso

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FASEG)

Université de Lomé

Equipe de recherche EREMO

Togo

Kmamir2@gmail.com

ADJEYI Kodzo Senyo

Docteur

Université de Lomé

Equipe de recherche EREMO

Togo

adjeyimanu@gmail.com

SALISSOU Abou

Docteur

IUT-Tahoua

Université de Tahoua

Equipe de recherche EREMO

Niger

salissouabou@yahoo.fr

AMAGLO Kokou Essegbe

Docteur

Université de Lomé

Equipe de recherche EREMO

Togo

ekamaglo@gmail.com

Date de soumission : 09/07/2023

Date d'acceptation : 27/10/2023

Pour citer cet article :

KOUEVI T. et al. (2023) « Typologie de la manipulation comptable dans les pays de l'OHADA où l'information comptable et financière est au service de la fiscalité : cas du Togo », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 4 » pp : 929 - 948

Résumé

La comptabilité est un outil de prises de décision des entreprises et leurs partenaires. Les intérêts divergents de l'entreprise peuvent laisser libre cours à la manipulation comptable. L'objectif de ce papier est de relever les différentes formes de manipulation comptable dans les entreprises de l'espace OHADA où l'information comptable et financière permet aux Etats de collecter l'impôt. La collecte des données a été réalisée à partir des notifications de contrôle fiscal de l'administration fiscale au Togo de 2011 à 2019, soit au total les données de 538 entreprises ont été analysé. L'Analyse en Composante Multiple (ACM). La méthode de classification mixte a permis de regrouper les entreprises par classe. Les résultats ont permis de distinguer des manipulations à la baisse et à la hausse. Ces manipulations portent essentiellement sur la comptabilisation des produits fictifs, la surévaluation d'actifs ou la sous-évaluation du passif. Les entreprises commerciales et industrielles ont l'habitude de manipuler les résultats à la baisse.

Mots clés : Manipulation comptable ; information financière ; fiscalité ; fraude ; gestion du résultat

Abstract

Accounting is a decision-making tool for companies and their partners. A company's divergent interests can give free rein to accounting manipulation. The aim of this paper is to identify the various forms of accounting manipulation in OHADA companies, where accounting and financial information enables governments to collect taxes. Data were collected from tax audit notifications issued by the tax authorities in Togo from 2011 to 2019, i.e. a total of 538 companies were analysed. Multiple Component Analysis (MCA). The mixed classification method was used to group businesses by class. The results revealed downward and upward manipulations. These manipulations mainly concern the recognition of fictitious income, the overvaluation of assets and the undervaluation of liabilities. Commercial and industrial companies are used to manipulating results downwards.

Keywords : Accounting manipulation; financial reporting; taxation; fraud; earnings management

Introduction

Avec la mondialisation des économies, la comptabilité est de plus en plus utilisée pour informer les partenaires de l'entreprise sur sa valeur. Elle a laissé libre cours aux manipulations comptables malgré les réglementations et la mise en place des mécanismes de régulation. L'information comptable et financière destinée à la prise de décision doit être pertinente, exhaustive, neutre, publiée en temps opportun et exempte d'anomalies significatives (Mballa, 2016). Dans les pays de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA), l'information comptable et financière utilisée par les entreprises et leurs partenaires est fortement influencée par la fiscalité. Elle est au cœur des enjeux contradictoires où les motivations de manipulation comptable ne manquent pas (Vidal, 2010). Dans ces pays, les manipulations comptables sont multiples. Ananga & Makani (2018) ont constaté la production de trois états financiers différents par les entreprises : un premier pour l'entreprise qui reflète exactement le patrimoine et la situation financière, un second pour l'administration fiscale comportant des informations biaisées dans l'optique de payer moins d'impôt et un troisième présentant l'entreprise de façon plus optimiste destinés aux potentiels investisseurs. Au Togo par exemple, la société de production de ciment WACEM qui a affiché des résultats à la baisse sur les trois dernières années a été citée dans le scandale financier « *Panama papers* » en 2016. La manipulation comptable est souvent abordée sous deux angles : la gestion des résultats comptables (Chalayer, 1995 ; Jeanjean, 2001 ; Stolowy & Breton, 2003 ; Ngantchou & Elle, 2018) et la fraude comptable (Maux & al., 2013 ; Degos, 2016 ; Raffournier, 2018). Pour garantir la qualité de l'information comptable et financière diffusée par les entreprises de l'espace OHADA, l'Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière (AUDCIF) prévoit en son article 111 des sanctions contre les entreprises qui auraient sciemment communiqué des états financiers ne donnant pas une image fidèle du patrimoine et de la situation financière. Ces dispositions devraient permettre de réinstaurer la confiance des partenaires de l'entreprises de l'information financière publiée et prévenir efficacement les manipulations comptables (Djama, 2008). Toutefois, les données relatives aux contrôles de l'administration fiscale au Togo par exemple révèlent des rappels d'impôts de plusieurs milliards chaque année. Ce sont pour la plupart des cas, des dissimulations organisées sous forme de manipulation comptable en vue d'une optimisation ou fraude fiscale. En effet, les états financiers objets de contrôle fiscal, et qui révèlent des cas de manipulations sont également utilisés par d'autres partenaires de l'entreprise notamment les banques pour les demandes de crédit (Cormier, Magnan, & Morard, 1998). La littérature a montré que l'information comptable

et financière diffusée par une entreprise peut faire l'objet de manipulation comptable (Healy, 1985 ; Dechow, Ge, & Schrand, 2010 ; Badertscher, 2011 ; Cazavan-Jeny, Jeanjean, & Joos, 2011 ; Raffournier, 2018). Mais rares sont les travaux qui ont analysé la manipulation comptable dans les pays de l'Afrique subsaharienne où l'information comptable est au service de la fiscalité. Ce papier cherche à combler ce vide à travers la problématique suivante, quelles sont les formes de manipulations comptables dans les entreprises de l'espace OHADA où les Etats collectent de l'impôt à partir de l'information comptable et financière ? La collecte des données a été réalisée au Togo. Elle a concerné des notifications de contrôle fiscal auprès de 538 entreprises de 2011 à 2019. L'Analyse en Composante Multiple (ACM) a été utilisée. Ce papier est structuré en trois parties. La première, la revue de littérature porte sur l'information financière et la manipulation comptable, la deuxième partie aborde la méthodologie de la recherche et enfin la troisième, présente les résultats ainsi que leurs discussions.

1. Revue de la littérature

Cette section présentera d'abord l'information comptable et financière suivie de la manipulation comptable pour enfin terminer avec les déterminants de la manipulation comptable.

1.1. Information financière et sa manipulation

- La comptabilité est un système d'information qui fournit des informations pertinentes sur le patrimoine et situation financière d'une entreprise (Degos, 2016). Elle constitue la technique de calcul des coûts, l'art d'économiser de l'argent et de produire un compte rendu chiffré de l'activité d'une entité (Bertolus, 1988 ; Ledouble, 1993). La comptabilité a pour rôle de produire de l'information financière utile à la prise de décision. Elle permet d'apprécier les perspectives d'avenir d'une entreprise. Les données comptables possèdent un contenu informatif qui permet d'apprécier les performances et le devenir d'une entreprise. Les investisseurs l'utilisent pour réviser leurs anticipations (Dumontier & Raffournier, 1999). L'objectif de la comptabilité est de présenter les informations sur la situation financière et la performance d'une entreprise, lesquelles doivent refléter l'image fidèle de la situation économique de l'entreprise (Claudia-Catalina, 2017). L'information comptable et financière correspond à l'ensemble des états financiers normalisés et diffusés par l'entreprise auprès de ses différents partenaires (Djama, 2008). Elle présente la situation actuelle, la performance et l'évolution de la situation financière d'une entreprise. L'information comptable et financière constitue le point de départ de la prise de décision managériale (Vâlcu, Mârt & Moroi, 2019). Elle est élaborée conformément aux normes comptables dont la flexibilité conduit aux pratiques

de manipulation comptable. Par la possibilité de choisir les méthodes comptables et des estimations admissibles, les entreprises profiteraient de cette opportunité pour manipuler les résultats (Dechow & Skinner, 2000). La qualité requise de l'information comptable et financière devient une variable selon le contexte de l'entreprise. La qualité de l'information comptable est l'un des facteurs déterminant la confiance des utilisateurs (Matsunaga, Wang & Yeung, 2013). Les parties prenantes recherchent toujours des informations de haute qualité en raison de leurs capacités à réduire l'asymétrie d'information. Les travaux de Botoson (1997) ont fourni des preuves montrant qu'une divulgation d'information comptable et financière de qualité diminue le coût du capital d'une entreprise et augmente le développement des investissements. Une information comptable et financière de qualité se caractérise par la compréhensibilité, la fiabilité, la pertinence, la comparabilité, etc. (Piot & Kermiche, 2009). Raffournier (2018) distingue la pertinence, la fidélité, la comparabilité, la compréhensibilité, la vérifiabilité comme caractéristique qualitative de l'information comptable et financière. La qualité de l'information comptable et financière peut s'apprécier par le type d'opinion émise par l'auditeur externe (Carcello & Neal, 2000). Les résultats déclarés par les entreprises deviennent discutables quand les dirigeants sont incités à manipuler l'information comptable et financière (Healy & Wahlen, 1999 ; Dechow & Skinner, 2000).

La qualité d'une information comptable et financière se dégrade lorsque qu'il existe des conflits d'intérêt entre les différentes parties prenantes (Fama & Jensen, 1983 ; Zalata, Tauringana, & Tingbani, 2018) de l'entreprise. Les conflits d'agence peuvent amener les dirigeants à manipuler les rapports financiers afin de dissimuler les performances réelles de l'entreprise (Dhaliwal, Salamon & Smith, 1982). L'entreprise dont le dirigeant est opportuniste, effectue des déclarations fiscales en cherchant à maximiser sa valeur et minimiser le montant des impôts à payer par différentes formes de manipulations comptable (Mitnick, 1993 ; Omri & El Aissi, 2010).

La manipulation comptable est la déformation de l'information comptable et financière pour représenter favorablement ou dégrader la performance de l'entité. Elle est souvent abordée sous l'angle de la gestion des résultats comptables (Chalayer, 1995 ; Jeanjean, 2001 ; Stolowy & Breton, 2003 ; Ngantchou & Elle, 2018) et la fraude comptable (Maux & al., 2013 ; Degos, 2016 ; Raffournier, 2018). La gestion des résultats ou la gestion des données comptables (Stolowy & Breton, 2003) est une intervention volontaire et surtout régulière sur les données comptables (Ngantchou & Elle, 2018). La fraude comptable correspond à l'acte illégal accompli en vue de tromper quelqu'un ou falsifier intentionnellement des données afin de porter

atteinte aux intérêts d'autrui (Maux et al., 2013). A la fraude comptable est associée, l'intention, la volonté et le mode opératoire. La manipulation comptable peut revêtir diverses acceptions, elle peut correspondre à la gestion des résultats, à l'habillage de comptes, au nettoyage de comptes ou à la comptabilité créative (Grima, 2017). Mamo & Aliaj (2014) défini la manipulation comptable comme une présentation déformée, une inexactitude de la situation financière et de la performance en créant une fausse impression de la solidité financière d'une entité. La manipulation comptable est l'agissement sur les produits et charges, et/ou sur l'actif ou le passif par des techniques comptables (Bowen, Ducharme, & Schores, 1995 ; Gibson & Prell, 1997 ; Mballa, 2016). Elle porte sur les variables comptables et vise à impacter le résultat (Jeanjean, 2001 ; Vidal 2010 ; Mard & Marsat, 2012). Le résultat comptable est la trésorerie générée par l'exploitation corrigée des produits et des charges calculées (Degos, 2016). Indicateur clé d'une entreprise, le résultat est la récompense ou la sanction d'un exercice d'activité. Par son utilisation, les parties prenantes le considère comme un signal le plus important de l'entreprise. Il est utilisé pour calculer l'impôt, les dividendes et aussi le complément de rémunération des dirigeants (Grima, 2017). Le résultat est généralement considéré comme l'un des éléments de la manipulation comptable le plus important dans les entreprises. A partir du résultat, les entreprises élaborent des méthodes qui peuvent permettre la présentation des performances financières à la baisse ou à la hausse (Buraika & Idris, 2020). La manipulation à la hausse du résultat consiste en la comptabilisation des produits fictifs, à la non comptabilisation des charges pourtant justifiées et au niveau du bilan, par la surévaluation des actifs ou par la non comptabilisation des passifs réels justifiés. Il s'agit des manipulations comptables du résultat (Bowen et al., 1995 ; Mamo & Aliaj, 2014 ; Mballa, 2016). La manipulation du résultat peut s'opérer par les activités réelles à travers la planification des décisions d'exploitation, de financement ou d'investissement affectant ainsi les flux de trésorerie et dans certains cas, les charges à payer (Dechow, Ge & Schrand, 2010 ; Badertscher, 2011 ; Kothari, Leone & Wasley, 2012). L'attention accordée aux résultats comptables par les investisseurs et les dirigeants fait qu'il est l'indicateur le plus manipulé d'une manière plus ou moins agressive au détriment des normes comptables locales et internationales (Michaïlesco, 2009). Toute tentative visant à minorer le résultat par le compte de résultat consisterai en la dissimulation des produits, à la comptabilisation des charges fictives et au niveau du bilan à la diminution injustifiée de l'actif ou par la comptabilisation des passifs injustifiés.

1.2. Déterminants de la manipulation comptable

- La manipulation comptable est expliquée par plusieurs facteurs : l'endettement (Charreaux & Debrières, 1998 ; Wamba & Tchamanbé-Djiné, 2002 ; Baghar, 2018), la fiscalité (Hamza, 2008 ; Wehrfritz & Haller, 2014 ; Bimeme & Ngouem, 2018 ; Baghar, 2018), la structure du capital (Fama & Jensen, 1983 ; Thauvron, 2000 ; Bimeme & Ngouem, 2018 ; Bimeme B. , 2019), le secteur d'activité (Riggs & Bracker, 1986 ; Cormier, Magnan, & Morard, 1998 ; Healy & Wahlen, 1999).

Des travaux ont montré l'influence du secteur d'activité sur la qualité de l'information comptable et financière (Healy & Wahlen, 1999 ; Fokou & Moumeni, 2019). Le secteur d'activité a un impact sur les pratiques de gestion du résultat. La théorie positive de la comptabilité (Watts & Zimmerman, 1978) a montré que certains secteurs d'activité peuvent représenter un risque de coûts politiques plus élevé que d'autres. Le secteur de l'énergie constitue généralement la cible des pressions politiques pour le transfert de la richesse (Cormier et al., 1998). Les coûts politiques visant les grandes entreprises et certains secteurs d'activité peuvent être l'un des mobiles de la dégradation de la qualité de l'information comptable et financière (Watts & Zimmerman, 1978). Les entreprises manufacturières agissent sur les données de la production pour réduire le coût des produits vendues (Sellami, 2015). Au Cameroun, les PME de service se distinguent par des pratiques comptables fortes alors que celles du secteur industriel présentent des pratiques moyennes (Gandja & Ipoumb, 2016). Balaciu & Vladu (2010) ont montré que les dirigeants du secteur industriel préoccupés par l'expansion de leur structure manipulent les données comptables afin de payer moins d'impôts et de dividendes. Dans le but d'identifier les pratiques de lissage des revenus dans les entreprises cotées en bourse au Portugal, Mendes, Rodrigues & Esteban (2012) ont relevé que le secteur de la construction pratique plusieurs mesures de lissage des revenus par le biais de la comptabilité d'exercice comme instrument de manipulation.

2. Méthodologie

Dans cette partie est présentée, la collecte des données et la constitution de l'échantillon et l'analyse des données.

2.1. Collecte des données et constitution de l'échantillon

Les données sont collectées auprès de l'administration fiscale au Togo à partir des dossiers de contrôle fiscal. Elles portent sur :

- les notifications de redressement ayant fait l'objet de mise en recouvrement. Il s'agit des notifications pour lesquelles le contribuable ne formule aucune contestation ;
- les identifiants du contribuable notamment son secteur d'activité.

En effet, le contrôle fiscal encore appelé missions d'audits fiscaux, constitue une procédure normale dans le système fiscal en vigueur au Togo. Le système fiscal au Togo étant déclaratif auto liquidé (basé sur une confiance implicite faite au contribuable), le contrôle fiscal est le garant du respect des principes du droit fiscal et comptable. Il s'agit d'une mission de contrôle de régularité. Cette mission est encadrée par les dispositions du Code Général des Impôts (CGI) et du Livre des Procédures Fiscales (LPF) au Togo. Il existe essentiellement deux sortes de procédures de contrôle : la procédure de rectification contradictoire et la procédure d'imposition d'office. La procédure de rectification contradictoire est mise en œuvre pour les déclarations ayant fait l'objet de dépôt. Elle donne la possibilité au contribuable de répondre aux différentes notifications de l'administration fiscale et l'oblige à tenir compte des observations du contribuable formulées dans les délais légaux. La procédure d'imposition d'office est mise en place pour les déclarations non souscrites et permet à l'administration fiscale de fixer d'office les bases d'impositions des différents impôts et taxes.

L'échantillon est composé d'entreprises ayant fait l'objet de contrôle fiscal pour la période de 2011 à 2019. Il s'agit ici d'analyser les différentes notifications de redressement en vue de relever les choix comptables de manipulation. Pour être retenues dans cette recherche, les entreprises devraient satisfaire aux conditions suivantes :

- Être du régime du réel d'imposition ;
- ne pas être du secteur bancaire ou financier ;
- avoir fait objet de contrôle fiscal (contrôle sur pièces ou vérification générale) sur toute la période de l'étude ;
- faire objet de contrôle fiscal suivant la procédure de redressement contradictoire (sur la base des déclarations annuelles de résultat produits).

Au regard de ces critères 538 entreprises sont retenues sur un total de 5918 entreprises.

2.2. Analyse des données

Il s'agit dans cette partie d'analyser les techniques utilisées pour manipuler les résultats. Pour y parvenir, une classification des différentes entreprises est faite à partir d'une étude exploratoire. Les données portant sur les redressements fiscaux étant qualitatives, elles sont traitées par la technique d'Analyse en Composante Multiple (ACM). Le secteur d'activité est

mis en exergue pour apprécier la stratégie de manipulation au regard de l'activité de l'entreprise. La méthode de classification mixte a permis de regrouper les entreprises de l'échantillon en classe.

3. Présentation et discussion des résultats

Dans cette section, d'abord les résultats seront présentés, ensuite leur discussion.

3.1. Présentation et analyse des résultats

Les résultats présentent d'abord la statistique descriptive sur les caractéristiques des entreprises enquêtées pour enfin terminer avec l'analyse en composante multiple.

3.1.1. Statistiques descriptives

Les statistiques descriptives présentent la répartition des entreprises selon le secteur d'activité. Le tableau 1 ci-après aborde les caractéristiques des entreprises selon le secteur d'activité.

Tableau 1 : Répartition des entreprises par secteur d'activité

Secteur	Effectif	Fréquence (%)
Commerce	208	38,66
Service	307	57,06
Industrie	23	4,28
Total	538	100

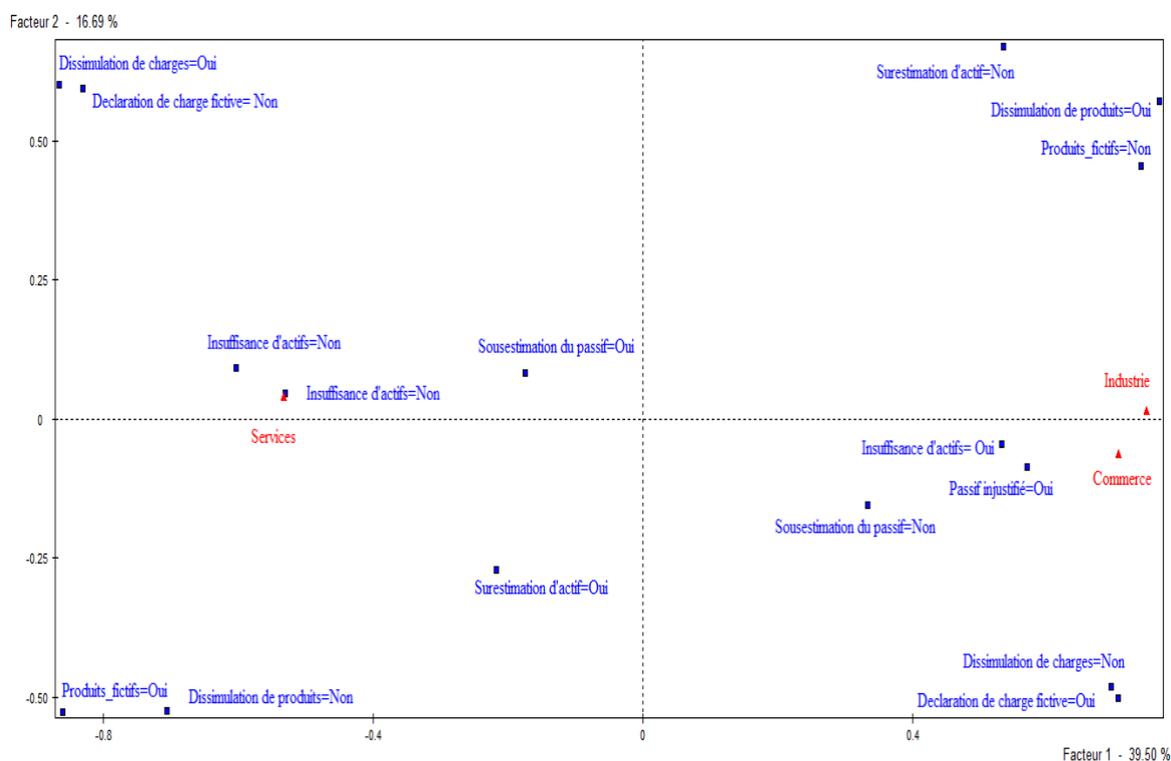
Source : données collectées (2021)

Les données utilisées dans cette recherche sont collectées auprès de 538 entreprises appartenant à trois secteurs d'activité : le commerce, les services et l'industrie. Les résultats montrent que la majorité des entreprises est du secteur des services (57,06 %). Ensuite, le secteur du commerce représente 38,66 % des entreprises enquêtées et le reste (4,28%) des entreprises, est de l'industrie.

3.1.2. Techniques de manipulation des résultats

L'analyse des données du contrôle fiscal, spécialement les notifications de l'administration fiscale ont permis d'identifier les redressements portant sur les techniques de manipulation au niveau de deux groupes de comptes : les comptes du bilan et les comptes de résultat. La figure 1 ci-dessous présente le nuage des techniques de manipulations identifiées.

Figure 1 : Manipulation comptable sur les comptes du patrimoine et de gestion



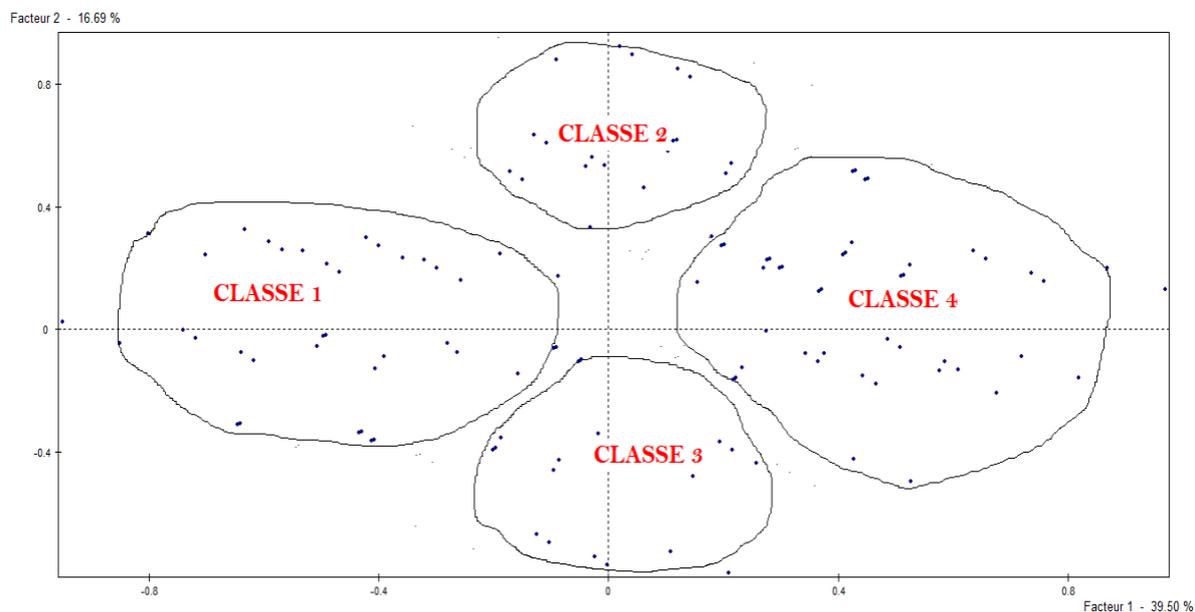
Source : Auteurs

La figure 1 montre que les tentatives de manipulation comptable par les comptes du bilan sont captées à travers quatre éléments de redressements représentant les techniques de manipulation : l'insuffisance d'actif ; le passif réel injustifié ; la surévaluation d'actif et la sous-évaluation de passif réel. Les manipulations comptables sur les comptes de gestion sont également captées par quatre éléments de redressement : la comptabilisation des produits fictifs ; la dissimulation des produits ; la dissimulation de charges justifiées et la déclaration des charges fictives.

Les résultats de l'ACM montrent que l'axe représentant les entreprises du commerce présente une insuffisance d'actif et un passif injustifié alors que dans le secteur des services, on ne note pas de manipulations des données par insuffisance d'actif. L'axe 2 est caractérisé par la manipulation des données à travers la dissimulation des charges et des produits fictifs au niveau des entreprises de services. Les manipulations comptables dans les entreprises commerciales s'effectuent à partir des déclarations de charges fictives. Quant aux entreprises industrielles, les manipulations se réalisent par la dissimulation des produits.

La figure 2 ci-dessous permet d'établir des classes selon les techniques de manipulation.

Figure 2 : Classes des entreprises selon les techniques de manipulations comptables adoptées



Source : Auteurs

Les classes formées présentent une disposition similaire à celui des individus après l'exécution de l'ACM. Ces classes s'opposent deux à deux dans le premier plan factoriel. La classe 4 est corrélée positivement au premier axe factoriel et s'oppose à la classe 1. Tandis que les classes 2 et 3 s'opposent par rapport au deuxième axe. Les différentes stratégies de manipulation dans chaque classe sont présentées dans le tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2 : Stratégie de manipulation dans les différentes classes

	Classe 1	Classe 2	Classe 3	Classe 4
Comptabilisation des produits fictifs	99,5	0,0	89,2	0,0
Dissimulation de produits	0,0	95,2	0,0	91,8
Dissimulation de charges justifiées	98,0	94,5	0,6	1,2
Déclaration de charges fictives	1,7	2,8	97,8	97,3
Insuffisance d'actif	21,8	48,9	52,6	72,3
Passif injustifié	20,8	46,9	53,7	77,5
Surestimation des actifs	85,3	61,3	87,1	55,5
Sous-estimation de passifs	83,0	56,5	51,8	62,0
Niveau moyen de manipulation	55,2	32,9	-1,1	-11,8
Effectif	1629	830	961	1960

Source : Auteurs

- Classe 1 : classe de fort niveau de manipulation à la hausse

Elle est composée de 1629 observations soit 30,7% de l'échantillon enquêté sur la période d'étude. Les entreprises de cette classe sont pour la plupart celles qui manipulent pour rehausser le résultat. Le niveau moyen de manipulation dans cette classe est de 0,552.

- Classe 2 : classe de faible niveau de manipulation à la hausse

Elle est composée de 830 observations soit 15,3% de l'échantillon. Elle est composée essentiellement des entreprises ayant dissimulé aussi bien les produits que des charges justifiées. Le niveau moyen de manipulation dans cette classe est de 32,9%.

- Classe 3 : classe de faible niveau de manipulation à la baisse

Elle est composée de 961 observations soit 18,15% de l'échantillon. Dans cette classe, le niveau moyen de manipulation se chiffre à -1,1% montrant ainsi une tendance à manipuler le résultat à la baisse.

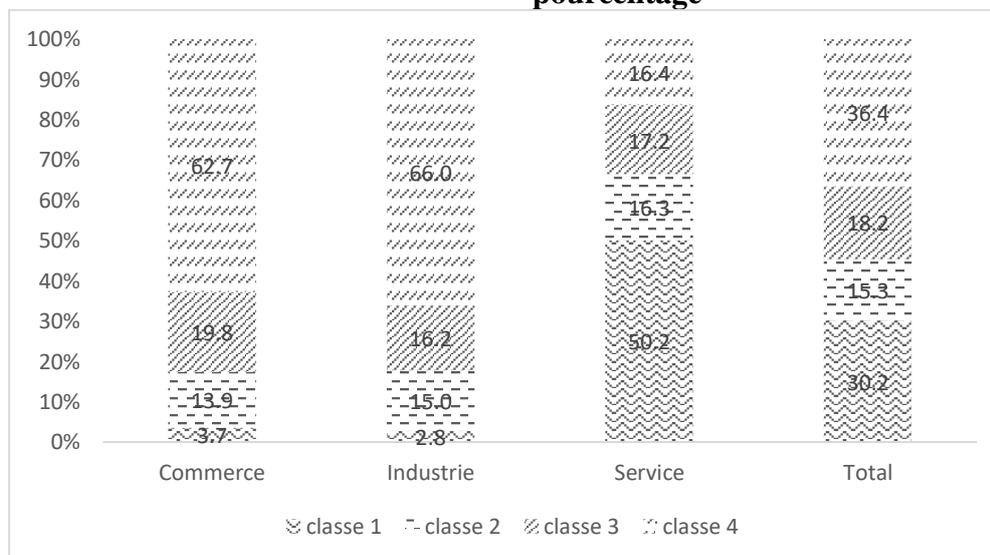
- Classe 4 : classe de fort niveau manipulation à la baisse

Elle est composée de 36,4% d'observation soit un effectif de 1960. Le niveau moyen de manipulation dans cette classe est de -11,8 montrant ainsi la tendance des entreprises de cette classe à manipuler leur résultat à la baisse.

3.1.3. Répartition des entreprises par classe et par secteur d'activité

Il existe de fortes disparités entre les différents secteurs d'activité dans la composition des différentes classes. La figure 3 présente la répartition des entreprises selon les classes et secteur d'activité.

Figure 3 : Répartition des entreprises selon les classes et secteur d'activité en pourcentage



Source : Auteurs

La figure 3 permet de distinguer les trois secteurs d'activités étudiés dans cette recherche : commerce, service et industrie. Les résultats montrent que la majeure partie des entreprises du secteur commercial et industriel sont classées dans la classe de fort niveau de manipulation à la baisse (classe 4) tandis qu'un peu plus de la moitié des entreprises de services sont dans la classe de fort niveau de manipulation à la hausse (classe 1). En effet, dans le commerce, environ 62,7% entreprises sont classées dans la classe 4 (classe de fort niveau de manipulation à la baisse). Seulement 3,7% se retrouvent dans la classe 1 (classe de fort niveau de manipulation à la hausse). Il en est de même dans l'industrie où 66,0% des entreprises sont dans la classe 4 tandis que seulement 2,8% sont dans la classe 1. Pour le secteur des services, la moitié des entreprises ont un niveau élevé de manipulation à la hausse. Ainsi la classe 1 est la plus représentée dans ce secteur des services. Le reste des entreprises se répartissent dans les autres classes à des proportions presque égales. En somme, en ce qui concerne la manipulation comptable, les entreprises du secteur commercial et de l'industrie se caractérisent par une manipulation conduisant à diminuer le résultat, tandis que celles des services manipulent les données pour rehausser le résultat.

3.2. Discussion

Cette recherche a abordé la question de la manipulation comptable dans les pays de l'espace OHADA où l'information comptable et financière est au service de la fiscalité. Le terrain d'étude est le Togo. Les résultats des analyses ont montré des techniques ou des choix comptables utilisés par les entreprises pour augmenter ou à diminuer le résultat. La comptabilisation des produits fictifs, la non comptabilisation de charges justifiées, la surévaluation d'actif ou la sous-évaluation du passif réel sont des techniques utilisées en ce qui concerne l'augmentation du résultat. La non comptabilisation des produits, la déclaration de charges fictives, la surévaluation d'actif ou la sous-évaluation de passif réel sont les techniques utilisées pour faire baisser le résultat. Nos résultats rejoignent ceux de Bowen et al. (1995), Mamo & Aliaj (2014), Mballa (2016) qui ont identifié la manipulation par des techniques comptables dans les entreprises.

En ce qui concerne la mise en place de manipulations comptables selon le secteur d'activité, les entreprises du commerce et de l'industrie se caractérisent par une manipulation comptable conduisant à diminuer le résultat tandis que celles des services manipulent les données comptables pour rehausser le résultat. La situation de manipulation du résultat à la baisse constatée dans les entreprises du commerce et de l'industrie par une quête de réduire le montant

des d'impôts à payer. En effet dans le contexte du Togo, les entreprises du secteur commercial et de l'industrie réalisent un chiffre d'affaires important et disposent suffisamment d'actifs. Ce sont des entreprises qui vivent sous les projecteurs des décideurs politiques en ce qui concernent le paiement des impôts. Ces résultats confirment ceux de Hamza (2008), Wehrfritz & Haller (2014) et Baghar (2018) qui ont identifié la fiscalité comme variable influençant les choix comptables des entreprises. Nos résultats confirment l'analyse de Balaciu & Vladu (2010) selon laquelle, le secteur industriel manipule les données comptables pour payer moins d'impôts. Par ailleurs, la manipulation à la baisse du résultat constatée au niveau du secteur commercial peut aussi s'expliquer par la particularité liée au contexte de l'étude qui est le Togo. En effet au Togo, l'absence de marché financier contraint les entreprises à financer leur activité par l'endettement et l'autofinancement. Les entreprises du secteur commerciale au Togo ont généralement la facilité d'obtenir du financement auprès des banques que les entreprises des autres secteurs d'activité.

Les résultats ont montré que les entreprises du secteur des services manipulent les résultats à la hausse. Les entreprises de services au Togo postulent souvent à des marchés publics. Pour gagner ces marchés, l'expérience de l'entreprise matérialisée par le chiffre d'affaires est un critère éliminatoire en plus de l'accompagnement bancaire (caution bancaire). Ce dernier nécessite une bonne performance de l'entreprise axée sur les indicateurs comptables, la manipulation à la hausse devient alors un impératif. Nos résultats corroborent les travaux qui ont expliqué les manipulations de résultats à la hausse dans les entreprises pour bénéficier soit de l'accompagnement des banques afin de gagner les marchés publics (Wamba & Tchamanbé-Djiné, 2002) ou soit accéder au financement bancaire (Baghar, 2018), donc l'influence de l'endettement sur les pratiques comptables des entreprises.

Conclusion

La manipulation comptable malgré les dispositions du plan comptable SYSCOHADA révisé et nationales résiste à tout interdit. Elles privent les Etats des moyens dont ils ont besoin pour financer le développement à cause de leur conséquence sur la liquidation et le recouvrement des impôts et taxes. La manipulation comptable affecte les différents postes comptables constituant les bases d'imposition des différents impôts et taxes. Elle est réalisée de plusieurs manières. Elle est mise en œuvre par des choix comptables portant sur les activités réelles ou les techniques comptables. L'estimation de toute sorte de provision, la falsification des actes d'acquisition en ce qui concerne les immobilisations ou l'application des taux exagérés

d'amortissement, l'agissement sur les prix de cession interne, les changements des méthodes d'inventaires des stocks en violation des principes comptables, la dissimulation des créances, l'agissement sur les activités économiques réelles (report des transactions pour limiter l'évolution du chiffre d'affaires, retraitement libre des transactions basé sur les régularisations fiscales...) sont entre autres les axes de gestion et de manipulation comptable souvent exploités visant la minimisation ou la maximisation du chiffre d'affaires et du résultat comptable. L'objectif de cette recherche est de relever les techniques de manipulation comptable dans les entreprises de l'espace OHADA où l'information comptable permet de calculer les impôts à payer par les entreprises. La collecte des données a été réalisée au Togo à partir de différentes notifications de redressement des contrôles de l'administration fiscale.

L'analyse des résultats a montré que des axes visant la manipulation du résultat à la hausse et à la baisse. Ces deux formes de manipulation ne se présentent pas de la même manière selon les secteurs d'activités. Les résultats ont montré des manipulations comptables portant sur les comptes notamment de produits fictifs, la non comptabilisation des charges justifiées, la surévaluation d'actif ou la sous-évaluation de passif réel qui sont des techniques utilisées pour augmenter le résultat. La non comptabilisation des produits, la déclaration de charges fictives, la surévaluation d'actif ou la sous-évaluation de passif réel sont les techniques utilisées pour faire baisser le résultat. Les entreprises du commerce et de l'industrie se caractérisent par le choix des techniques visant à manipuler les résultats à la baisse tandis que celles des services manipulent les données pour rehausser leur résultat. Le désir de payer moins d'impôt ne semble pas être le seul mobile pour expliquer la manipulation comptable puisque certaines entreprises manipulent leur résultat à la hausse. Les états financiers déposés auprès de l'administration fiscale et utilisés par les autres partenaires dont les banques doivent être appréciés avec beaucoup d'attention. La manipulation des données présentées dans les états financiers risque d'affecter la pérennité d'autres secteurs. Cette analyse vise à élaborer une typologie de la manipulation comptable dans les pays où l'information comptable et financière diffusée par les entreprises est au service de la fiscalité. Les résultats de cette recherche fournissent aux dirigeants d'entreprises un outil d'aide à l'analyse des facteurs qui peuvent affecter la pertinence de la valeur des entreprises afin de mieux choisir les entreprises dans lesquelles ils peuvent investir. Pour les établissements de crédit, les manipulations de résultats par les entreprises réduit la fiabilité et l'exactitude des informations sur les bénéfices déclarés. Cette recherche donne fournit donc à ces différents acteurs, les outils d'analyse outre que la lecture diagnostique simple des états financiers qui présente des limites dans l'analyse de manipulation

des résultats dans les entreprises. Toutefois, cette étude présente des limites. Cette étude n'a pas pu relever les déterminants de la manipulation du résultat dans les entreprises, malgré l'existence de plusieurs causes à l'origine de la manipulation du résultat dans les entreprises. Comme perspective à cette recherche, il est nécessaire que d'autres études puissent approfondir l'analyse de la manipulation du résultat en abordant ses déterminants tels la taille, l'endettement, la gouvernance, ainsi que les incidences de la manipulation du résultat sur la fiscalité.

BIBLIOGRAPHIE

- ANANGA, O. A. & MAKANI, S. R. 2018, « Quels déterminants pour les politiques comptables dans les PME Camerounaises ». *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 4, 108-135.
- BADERTSCHER, B.-A. 2011, « Overvaluation and choice of alternative earnings management mechanisms. *The Accounting Review* », 86, 1491-1518.
- BAGHAR, N. 2018, « La gestion des résultats comptables : l'influence de la taille, de l'endettement et de la performance : Cas des sociétés marocaines cotées », *Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 6, 847-866.
- BALACIU, D. E. & VLADU, A. B. 2010, « Creative Accounting - Players And Their Gains And Loses », *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, 1, vol. 2, 813-819.
- BERTOLUS, J. 1988, « L'art de truquer un bilan », *Science et Vie Economie*, 40, 17-23.
- BIMEME, B. 2019, « La gouvernance d'entreprise à l'aune de la communication des informations comptables et financières dans les entreprises au Cameroun : rôle de l'actionnariat », *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit*, 3, vol. 4, 783-801.
- BIMEME, B. I. & NGOUEM, M. T. 2018, « Les déterminants de la manipulation des informations comptables et financières : le cas des entreprises camerounaises », *3^{ème} Journées des Etudes Africaines en Comptabilité et Contrôle les 19 et 20 Décembre*. Douala (Cameroun)
- BOTOSON, C. 1997, « Disclosure Level and the Cost of Equity Capital », *The Accounting Review*, 72, vol. 3, 323-349.
- BOWEN, R. M., DUCHARME, L., & SCHORES, D. 1995, « Stakeholders implicit claims and accounting method choice », *Journal of accounting and economics*.
- BURAIKA, O., & IDRIS, M. 2020, « Board Characteristics and Intentions of Earnings Management », *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 14, vol. 5.
- CARCELLO, J., & NEAL, T. 2000, « Audit committee composition and auditor reporting », *The Accounting Review*, 75, vol. 4, 453-467.
- CAZAVAN-JENY, A., JEANJEAN, T., & JOOS, P. 2011, « Accounting choice and future performance: the case of R et D accounting in France », *J. Account. Public Policy*, 30, 145-165.
- CHALAYER, S. 1995, « Le lissage des résultats : éléments explicatifs avancés dans la littérature », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2, 89-104.
- CHARREAUX, G. & DEBRIERES, P. 1998, « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, 1-2, juin, 57-88.
- CORMIER, D., MAGNAN, M. & MORARD, B. 1998, « La gestion stratégique des résultats :

le modèle anglo-saxon convient-il au contexte suisse », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1, Tome 4, 25-48.

DECHOW, P. M. & SKINNER, D. J. 2000, «Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators», *Accounting Horizons*, 14, 235-250.

DECHOW, P., GE, W. & SCHRAND, C. 2010, «Understanding earnings quality: a review of the proxies, their determinants and their consequences», *Journal of Accounting and Economics*, 50, 344-401.

DEGOS, J.-G. 2016,. *Sécurité et fraude dans les systèmes comptables*. Institut de Recherche Historique du Septentrion 1.

DHALIWAL, D., SALAMON, G. & SMITH, E. 1982, «The effect of owner versus management control on the choice of accounting methods», *Journal of Accounting and Economics*, 4, 41-53.

DJAMA, C. 2008, « Fraude à l'information comptable et financière : le rôle des autorités de regulation », *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité*. France: AFC.

DUMONTIER, P. & RAFFOURNIER, B. 1999, « Vingt ans de recherche positive en comptabilité financière », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 5, 3, 179-197.

FAMA, E. F. & JENSEN, M. C. 1983, « Separation of Ownership and Control», *Journal of Law and Economics*, 26, vol. 2, 301-325.

FOKOU, B. & MOUMENI, Y. 2019, «Production et utilisation des informations comptables dans les entreprises familiales au Cameroun», *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4, vol. 3, 707-726.

GANDJA, S. & IPOUMB, G. 2016,. « Contingences structurelles et pratiques comptables des PME dans une économie africaine en développement : le cas du Cameroun », *Management & Sciences Sociales, Janvier-Juin*, vol. 20, 18-38.

GIBSON, D. W. & PRELL, M. A. 1997,. « Do managers smooth earnings paths? », *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 1 vol. 2.

GRIMA, C. 2017,. *Impacts des normes IFRS sur la manipulation comptable des sociétés françaises cotées*. thèse de doctorat du Conservatoire National des Arts et Métiers en Sciences de Gestion/Spécialité : Comptabilité, Contrôle, Audit.

HAMZA, S. E. 2008, « Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une analyse qualitative », *La Comptabilité, Le Contrôle et l'Audit entre changement et stabilité*, France.

HEALY, P. M. 1985, « The effect of bonus schemes on accounting décisions», *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85-107.

- HEALY, P. & WAHLEN, J. 1999, «A review of the earnings management literature and its implications for standard setting», *Accounting Horizons*, 13, vol. 4, 365-383.
- HUTANU, L. O. 2013, « Systèmes comptables dans le contexte de la mondialisation », *CES Working Papers*, 5, vol. 3, 388-397.
- JEANJEAN, T. 2001, « Incitations et contraintes à la gestion du résultat », *Comptabilité Contrôle-Audit*, 1, tome 7, 61-76.
- KOTHARI, S. P., LEONE, A. J. & WASLEY, C. E. 2012, «Performance matched discretionary accrual measures», *Journal of Accounting and Economics*, 39, 163-197.
- LEDOUBLE, D. 1993, *La creativite en comptabilité, Semaine juridique (J.C.P)*. E., droit comptable.
- MAMO, J. & ALIAJ, A. 2014, «Accounting manipulation and its effects in the financial statements of albanian entities», Moisiu University.
- MARD, Y. & MARSAT, S. 2012, « Gestion des résultats comptables et structure de l'actionnariat », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 11-42.
- MATSUNAGA, S., WANG, S. & YEUNG, P. 2013, « Does Appointing a Former CFO as CEO Influence a Firm's Accounting Policies? », *Working Paper University of Oregon*.
- MAUX, L. & al. 2013, « De la fraude en gestion à la gestion de la fraude », *Revue française de gestion*, 231, 73-85.
- MBALLA, A. 2016, « La production de l'information comptable au sein des entreprises camerounaises : vers l'urgence d'une réforme institutionnelle ? », *Revue de Management et de Stratégie*, 3, vol. 2, 48-77.
- MENDES, C. A., RODRIGUES, L. L. & ESTEBAN, L. P. 2012, « Evidence of earnings management using accruals as a measure of accounting discretion », *Tékhné-Review of Applied Management Studies*, 10, 3-14.
- MICHAÏLESCO, C. 2009, *Qualité de l'information comptable*, Encyclopédie de Comptabilité, Édition Economica.
- MITNICK, B. 1993, *Corporate Political Agency: The construction of competition in public affairs*, B. Mitnick, Édition, Newbury, Sage Publications.
- NGANTCHOU, A. & ELLE, N. 2018, « La manipulation des chiffres comptables en contexte africain : la pertinence de l'hypothèse des " coûts politiques », *Transitions numériques et informations comptables*. Nantes.
- OMRI, M. A. & EL AISSI, B. A. 2010, « Les déterminants de la gestion fiscale des résultats dans le contexte tunisien », *Revue Marocaine de Gestion et d'Economie*, 57-85.

- PIOT, C. & KERMICHE, L. 2009, « A quoi servent les comités d’audit ? Un regard sur la recherche Empirique », *Comptabilité Contrôle Audit*, 3, Tome 15, 9-54.
- RAFFOURNIER, B. 2018, *Théorie de la comptabilité financière*, édition Economica.
- RIGGS, W. E. & BRACKER, J. S. 1986, «Operations management and financial performance», *American Journal of Small Business*, 10, vol. 3, 17-23.
- SELLAMI, M. 2015, «Inventives and constraints of real earnings management: the literature review», *International Journal of Finance and Accounting* , 206-213.
- STOLOWY, H. & BRETON, G. 2003, “La gestion des données comptables : une revue de la littérature », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1, vol. Tome 9, 125-151.
- THAUVRON, A. 2000, « La manipulation du résultat comptable avant une offre publique », *Comptabilité-Contrôle-Audit* , 2, Tome 6, 97-114.
- VALCU, C., MART, R. & MOROI, C. 2019, «The Determining Factors of Creative Accounting», *Ovidius, University Annals, Economic Sciences Series*, 2.
- VIDAL, O. 2010, « Gestion du résultat pour éviter de publier une perte : Les montants manipulés sont-ils marginaux ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit* 16, 11-39.
- WAMBA, H. & TCHAMANBE-DJINE, L. 2002, «Information financière et politique d’offre de crédit bancaire aux PME : cas du Cameroun», *Revue Internationale P.M.E.*, 15, vol. 1, 87-114.
- WATTS, R. L. & ZIMMERMAN, J. L. 1978, «Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards », *The Accounting Review*, 53, vol. 1, 112-134.
- WEHRFRITZ, M. & HALLER, A. 2014, « National influence on the application of IFRS: Interpretations and accounting estimates by German and British accountants», *Advances in International Accounting*.
- ZALATA, A. M., TAURINGANA, V. & TINGBANI, I. 2018, «Audit committee financial expertise, gender, and earnings management: Does gender of the financial expert matter? », *International Review of Financial Analysis*, 55, 170-183.