

# Note de synthèse

Atelier de validation des Guides  
d'application des normes  
professionnelles et du Code d'éthique  
des professionnels de l'expertise-  
comptable – Espace OHADA

Dakar, mai 2016

---

# Sommaire

---

## Table des matières

Introduction .....	5
a) Rappel des objectifs et de l'avancement de la mission .....	5
b) Rappel des termes de référence relatifs au Guide d'application des Normes Professionnelles – Espace OHADA .....	5
c) Rappel des termes de référence relatifs au Code d'éthique des professionnels de l'expertise-comptable – Espace OHADA .....	6
d) Autres considérations prises en compte lors de la rédaction du Guide et du Code .....	6
- Traductions .....	6
- Guide d'application des normes .....	7
e) Eléments nécessitant une discussion lors de l'atelier de validation .....	7
o Adoption des ISA et du code d'éthique de l'IESBA .....	7
o Sujets nécessitant une discussion durant l'atelier de validation .....	7
I- Présentation du Guide pratique d'application des normes professionnelles – Espace OHADA. Tome 1 : Audit et commissariat aux comptes.....	8
<b>1.1 Approche retenue pour la structure et le contenu du Tome 1 du Guide .....</b>	<b>8</b>
- Constats sur le contenu du Guide existant .....	8
- Options retenues pour la mise à jour du Guide UEMOA .....	8
- Comparaison du contenu des ISA et de l'Acte Uniforme OHADA .....	10
- Présentation du Guide.....	10
- Sources.....	15
o Traduction.....	15
o Outils .....	15
o Mises à jour de normes .....	17
<b>1.2 Conditions nécessaires à la validation du Tome 1 .....</b>	<b>17</b>

<b>1.3</b>	<b>Questions posées à la profession à discuter en atelier : définition d'un format de rapport d'audit pertinent pour l'ensemble de l'espace OHADA</b> .....	18
-	Etats financiers sur lesquels porte le rapport d'audit (individuels (personnels) et/ou consolidés):.....	18
-	Date du rapport d'audit :.....	20
-	Titre du rapport d'audit : .....	20
-	Formulation de l'opinion : .....	21
-	Positionnement de l'opinion dans le rapport .....	21
-	Points clé de l'audit : .....	22
-	Paragraphe d'observations.....	22
-	Autres exigences de l'Acte Uniforme OHADA (incluses dans la section « Vérifications et informations spécifiques) .....	23
-	Rapport du commissaire aux comptes sur le registre des titres nominatifs en application des dispositions de l'article 746-2 de l'Acte uniforme de l'OHADA .....	24
II-	Présentation du Guide pratique d'application des normes professionnelles – Espace OHADA. Tome 2 : Autres interventions des professionnels d'expertise comptable.....	25
<b>2.1</b>	<b>Approche retenue pour la structure et le contenu du Tome 2 du Guide</b> ....	25
-	Présentation du Guide.....	25
-	Sources.....	25
<b>2.2</b>	<b>Conditions nécessaires à la validation du Tome 2</b> .....	27
<b>2.3</b>	<b>Questions posées à la profession à discuter en atelier : définition d'un format de rapport d'examen limité du tableau d'activité et de résultat semestriel pertinent pour l'ensemble de l'espace OHADA</b> .....	27
-	Contexte de la mission.....	27
-	Norme de travail .....	27
-	Nature et objectifs de l'intervention .....	27
III-	Présentation du code d'éthique .....	30
<b>3.1</b>	<b>Approche retenue pour la structure et le contenu du code d'éthique</b> .....	30
-	Analyse préalable des codes existants .....	30
-	Sources.....	32
<b>3.2</b>	<b>Conditions nécessaires à la validation du Code d'éthique des professionnels de l'expertise comptable – Espace OHADA</b> .....	33
<b>3.4</b>	<b>Questions posées à la profession à discuter en atelier</b> .....	33
-	Périmètre des « entités d'intérêt public » dans l'Espace OHADA.....	33

IV-	Pistes de développement pour l'adoption du guide et du code d'éthique .....	36
<b>4.1.</b>	<b>Contexte : Présentation de l'adoption des normes internationales dans le monde .....</b>	<b>36</b>
a)	L'adoption des ISA dans le monde .....	36
b)	L'adoption du Code d'éthique de l'IESBA dans le monde .....	37
c)	Les recommandations de la Banque Mondiale .....	37
d)	La situation dans l'Espace OHADA .....	41
<b>4.2.</b>	<b>Propositions d'approche pour l'OHADA .....</b>	<b>42</b>
a)	Adopter les ISA par la voie législative ou réglementaire .....	42
b)	Adopter les ISA au niveau des Ordres nationaux .....	42
c)	Développer des normes professionnelles spécifiques pour l'espace OHADA .....	43
<b>4.3.</b>	<b>Les conditions juridiques et institutionnelles nécessaires à l'adoption de normes professionnelles dans les états membres de l'OHADA .....</b>	<b>43</b>
a)	Adoption des normes professionnelles au niveau du SP de l'OHADA .....	44
b)	Adoption des normes professionnelles au niveau national .....	47

## Introduction

### a) Rappel des objectifs et de l'avancement de la mission

Le présent atelier de validation s'inscrit dans le cadre de la mission relative à la « **diffusion des normes professionnelles d'accomplissement des missions d'audit et d'expertise comptable et d'un code éthique dans les états partis au traité de l'OHADA** » réalisée par le cabinet Ernst & Young S.A. (Abidjan).

Les objectifs de cette mission sont rappelés ci-après :

	<b>Normes professionnelles</b>	<b>Code d'éthique</b>
<b>Objectifs de la mission</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Mise à jour du guide d'application des normes professionnelles développé dans le cadre du PAFOCC</li><li>- Développement d'outils et de supports de formation</li><li>- Formation des formateurs</li><li>- Développement d'une méthodologie de mise à jour du Guide</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Rédaction et proposition d'un code d'éthique conforme au Code de l'IESBA pour adoption par les états membres</li><li>- Conception d'ateliers et de formations</li><li>- Formation des formateurs</li></ul>

Le présent atelier de validation intervient à l'issue des phases 1 à 3 de la mission. **Le Guide pratique d'application des normes professionnelles – Espace OHADA** et le **Code d'éthique des professionnels de l'expertise-comptable – Espace OHADA** ont été rédigés et transmis au Secrétariat Permanent de l'OHADA.

<b>Phases de la mission</b>	<b>Normes professionnelles</b>	<b>Code d'éthique</b>
<b>Phase 1</b>	Prise de connaissance des guides d'application des normes professionnelles développés dans le cadre du PAFOCC	Prise de connaissance des codes d'éthique existants (PAFOCC, Sénégal, Bénin, Côte d'Ivoire et Cameroun)
<b>Phase 2</b>	Evaluation des guides d'application des normes professionnelles développés dans le cadre du PAFOCC	Evaluation des codes d'éthique existants
<b>Phase 3</b>	Mise à jour du guide existant pour tenir compte des compléments nécessaires	Rédaction et proposition d'un code d'éthique conforme au Code de l'IESBA pour adoption par les états membres

### b) Rappel des termes de référence relatifs au Guide d'application des Normes Professionnelles – Espace OHADA

Les termes de référence prévoient la mise à jour d'un guide conforme aux normes internationales, complété des missions d'expertise comptable et des spécificités juridiques liées au contexte de l'OHADA :

« Les guides d'application des normes professionnelles développés dans le cadre du PAFOCC comportent déjà les sections suivantes pour les missions d'audit : - Dispositions relatives à l'exercice de la mission - Mission d'audit - Mission d'examen limité - Interventions définies par convention - Interventions définies par la loi ou le règlement (commissariat aux comptes, etc...).

Les guides d'audit déjà développés sont conformes aux normes d'audit IFAC et traitent entre autres :  
- des principes généraux et responsabilités (ISA 200)  
- de l'évaluation des risques et éléments de réponse aux risques identifiés (ISA 300) - des éléments probants (ISA 500)  
- de l'utilisation des travaux d'autres professionnels (ISA 600) - des conclusions de l'audit et rapport (ISA 700)  
- des domaines spécialisés (ISA 800) - etc.....

Ces guides devront être complétés par les missions d'expertise comptable (le cadre conceptuel des missions d'expertise comptable, les normes applicables à l'expertise comptable,....). Le processus d'évaluation/mise à jour, d'adoption et de dissémination des guides des normes devra nécessairement intégrer les spécificités de notre environnement régional : les dispositions de l'Acte Uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités d'entreprises et l'Acte Uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales, les spécificités de la réglementation bancaire et du secteur des assurances (code CIMA). »

### c) Rappel des termes de référence relatifs au Code d'éthique des professionnels de l'expertise-comptable – Espace OHADA

Les termes de référence prévoient la mise à jour d'un guide conforme au code d'éthique de l'IESBA :

« La mission a pour objet l'évaluation en vue de la validation et la dissémination du code éthique préparé dans le cadre du PAFOCC et ceux existants dans l'espace OHADA. Le code devra également respecter les dispositions prévues par l'environnement légal. La mission doit se bâtir sur l'existant, c'est à dire qu'elle doit s'appuyer sur les projets récents de mise en place de codes éthiques élaborés dans un certain nombre de pays, à savoir le Sénégal, le Bénin, la Côte d'Ivoire et le Cameroun. Il définira et mettra en œuvre la stratégie qui lui paraît la plus appropriée (transposition ou adaptation) pour permettre à la profession comptable de la zone OHADA de disposer d'un code éthique conforme à celui de l'IFAC. »

### d) Autres considérations prises en compte lors de la rédaction du Guide et du Code

Lors de la rédaction du rapport d'évaluation du Guide et des codes existants, certains points importants ont été identifiés et ont influé sur la rédaction du Guide et du Code :

#### - Traductions

Il n'existe pas de traduction des normes ISA et du code d'éthique de l'IESBA en français à jour en 2015. La traduction réalisée par la France et la Belgique porte sur les normes et le code applicables en 2009.

Dès lors, une partie importante des travaux a consisté à compléter les traductions existantes afin de mettre à disposition des professionnels existant dans l'espace OHADA une traduction à jour, respectant les mêmes conventions de traduction que la traduction franco-belge existante.

## - Guide d'application des normes

Un Guide d'application des normes doit compléter les normes et les développer. Or les normes ISA sont extrêmement longues. L'approche a donc consisté à reprendre les exigences des normes ISA et à les compléter de spécificités liées à l'environnement juridique de l'OHADA et d'outils, mais sans reprendre l'intégralité des développements des normes ISA.

Compte tenu de la longueur des développements sur les normes, il a été décidé de scinder le Guide en deux tomes :

- un Tome portant sur les normes d'audit (complétées pour le commissariat aux comptes par les exigences issues des Actes Uniformes OHADA)
- un Tome portant sur les autres missions qui peuvent être réalisées par des professionnels de l'expertise comptable
  - Examens limités
  - Procédures convenues
  - Compilation
  - Mission de présentation
  - Autres missions d'assurance

## e) Eléments nécessitant une discussion lors de l'atelier de validation

### ○ Adoption des ISA et du code d'éthique de l'IESBA

Le Guide d'application des Normes professionnelles –Espace OHADA étant construit, comme requis par les termes de référence, sur la structure et le contenu des normes ISA, une discussion doit avoir lieu sur la façon dont **les normes ISA pourraient s'imposer dans l'Espace OHADA.**

De même, le Code d'éthique des professionnels de l'expertise-comptable de l'espace OHADA, étant construit, comme requis par les termes de référence, sur la structure et le contenu du Code d'éthique de l'IESBA, une discussion doit avoir lieu sur la façon dont **le code d'éthique de l'IESBA pourrait s'imposer dans l'Espace OHADA.**

La Banque Mondiale, dans ses différents rapports ROSC<sup>1</sup>, recommande l'adoption des normes ISA et d'un code de déontologie compatible avec le code d'éthique de l'IESBA.

Ce sujet est traité en partie IV. ci-après.

### ○ Sujets nécessitant une discussion durant l'atelier de validation

Certains éléments nécessitent une clarification afin de compléter le Guide et le code d'éthique :

- le format du rapport d'audit du commissaire aux comptes, compte tenu de l'évolution récente des normes ISA (voir § 1.3. ci-après) ;
- le format du rapport d'examen limité (voir § 2.3. ci-après) ;
- le périmètre des entités d'intérêt public dans l'Espace OHADA (voir § 3.3. ci-après)

---

<sup>1</sup> Reports on the Observance of Standards and Codes

# I- Présentation du Guide pratique d'application des normes professionnelles – Espace OHADA. Tome 1 : Audit et commissariat aux comptes

## 1.1 Approche retenue pour la structure et le contenu du Tome 1 du Guide

### - Constats sur le contenu du Guide existant

Lors de l'évaluation du Guide UEMOA, nous avons noté les points suivants :

- le Guide UEMOA faisait référence aux normes *ISA* dans leur version de 2006 (donc antérieures à la « clarification » des normes *ISA* ayant présenté de façon distincte les « Diligences requises » (« *Requirements* ») et les « Modalités d'application et autres informations explicatives » (« *Application material* »). L'ensemble des développements était donc basé sur des normes obsolètes ;
- les normes *ISA* ont été « clarifiées » et révisées en 2009. Depuis cette date, de nombreuses normes ont fait l'objet de modifications structurelles et de révisions, en particulier en 2015. Une mise à jour fondamentale du Guide était donc nécessaire ;
- l'absence de référence explicite systématique aux normes *ISA* correspondantes rendait la mise à jour du Guide impossible ;
- le Guide UEMOA utilisait les conventions de traduction des normes *ISA* traduites par la France et la Belgique. Toutefois, il s'agissait de la version antérieure à 2009 ;
- le Guide UEMOA intégrait de nombreux questionnaires, outils et modèles.

Ces questionnaires, pour certains,

- déclinaient les normes *ISA* avant leur version clarifiée et ne comportent donc pas l'ensemble des Diligences requises des *ISA* dans leur version actuelle ;
- n'étaient pas accompagnés d'un mode d'emploi (par exemple pour les matrices de risques qui comportent des formules automatiques) ;
- avaient des références explicites à l'environnement légal et réglementaire du Maroc (et n'étaient donc pas tous adaptés à l'environnement légal et réglementaire OHADA).

Le consultant a également pris connaissance du « Manuel des normes » de l'ONECCA Sénégal (<http://www.onecca.org/le-manuel-des-normes>) qui reprend les normes internationales et le complète de modalités d'application au Sénégal. Il a été relevé :

- que ce manuel date de décembre 2010 et n'intègre pas les modifications récentes des normes internationales ;
- que les modalités d'application au Sénégal font référence aux normes *ISA* avant le projet « Clarity », donc antérieures à 2009 ;
- que le manuel a une longueur de 342 pages et n'intègre pas d'outils.

### - Options retenues pour la mise à jour du Guide UEMOA

Compte tenu des éléments mentionnés ci-dessus, la simple mise à jour du Guide UEMOA n'était pas possible. Il a donc été décidé de réécrire intégralement le Guide d'application des Normes professionnelles.

Les options suivantes ont été retenues :

- afin d'afficher la conformité du Guide réécrit aux normes ISA, le Guide est articulé autour des « Diligences requises » telles que figurant dans les normes ISA ;
- le cas échéant, les normes ISA sont complétées pour tenir compte des spécificités de l'Acte Uniforme OHADA : les diligences et communications issues de l'Acte Uniforme OHADA et non prévues dans les ISA sont ajoutées<sup>2</sup> ;
- compte tenu des nombreuses modifications des normes ISA publiées récemment et dont l'application sera obligatoire pour les périodes se terminant le 15 décembre 2016 ou après, nous avons retenu la version des normes ISA applicable à compter de cette date ;
- la partie du guide relative aux missions d'audit effectuées conformément aux normes ISA s'applique tant aux commissaires aux comptes qu'aux experts-comptables. Les développements spécifiques à l'Acte Uniforme OHADA sont spécifiques aux commissaires aux comptes ;
- la norme ISA 810 (révisée), rapport d'audit sur des comptes résumés, étant très peu appliquée internationalement, elle n'a pas été développée dans le Guide ;
- le co-commissariat aux comptes existe dans l'Espace OHADA. Cette situation ne fait pas l'objet d'une norme internationale. Des développements sur le co-commissariat aux comptes, inspirés de la norme française NEP 100, ont été intégrés au Guide ;
- afin de ne pas modifier les termes auxquels les experts-comptables et commissaires aux comptes étaient habitués, ceux-ci étant utilisés dans le Guide UEMOA, les conventions de traduction des normes internationales retenues par la CNCC et l'IBR-IRE ont été adoptées. La traduction CNCC-IRE-IBRE porte sur les ISA dans leur version 2009. Les normes ainsi traduites ont été complétées des modifications de normes existantes et nouvelles normes ISA en retenant les mêmes conventions de traduction.

---

<sup>2</sup> Pour mémoire et comme mentionné en 2.1.2, les éléments figurant dans l'Acte Uniforme OHADA ne distinguent pas les « diligences requises » des modalités d'application. C'est donc l'ensemble de ces éléments qui est repris dans le guide.

## - Comparaison du contenu des ISA et de l'Acte Uniforme OHADA

Nous avons recensé dans l'Acte Uniforme OHADA les dispositions qui sont liées et/ou complètent les diligences requises par les normes ISA. Ces dispositions font l'objet de développements spécifiques et le cas échéant d'outils dans le Guide.

Interventions ou actions	Articles de l'acte uniforme	Normes ISA à compléter
Exercice collégial du commissariat aux comptes	Article 719	Norme spécifique à créer
Procédures des conventions réglementées	Articles 350, 353, 438, 440, 441, 442, 447, 503, 853.14	ISA 260, ISA 550
Vérification du rapport de gestion et des autres documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes	Article 713	ISA 720
Délai de mise à disposition du rapport du commissaire aux comptes	Articles 288, 306, 345, 525	ISA 700
Capitaux propres inférieurs à la moitié du capital social	Articles 371, 372, 373, 664, 665, 666, 667, 668, 669	ISA 570
Communication avec le conseil d'administration	Article 715	ISA 250, ISA 260, ISA 265
Procédure d'alerte	Articles 150, 151, 152, 253, 255 et 156	ISA 570
Révélation au Procureur de la République des faits délictueux	Article 716	ISA 250

## - Présentation du Guide

Le Tome 1 du Guide d'application des normes professionnelles présente les **diligences d'audit requises par les normes ISA** (International Standards on Auditing) publiées par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standard Board*) ainsi que des commentaires pour aider à leur mise en œuvre opérationnelle et des outils pratiques pour les appliquer. *Pour mémoire, ces diligences requises sont formulées explicitement dans les normes ISA avec l'emploi de l'expression « l'auditeur doit » (réaliser les procédures requises).* L'auditeur doit se conformer à l'ensemble des Normes ISA pertinentes pour l'audit. L'application d'une Norme ISA est pertinente pour l'audit lorsque cette Norme est en vigueur et que les faits et les circonstances décrits dans celle-ci existent. Il convient de rappeler que l'étendue de la documentation requise par les normes ISA est à adapter à la nature et à la taille de l'entité.

Ce guide reprend les diligences requises par les ISA (« requirements ») et ne se substitue pas à la lecture intégrale des normes ISA. En application des normes ISA, l'auditeur doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une Norme ISA, y compris de ses modalités d'application et autres commentaires, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. Le présent Guide reprend l'intégralité des diligences requises par les normes ISA mais, par simplification, ne reprend pas l'intégralité des modalités d'application figurant dans les normes ISA.

Ce guide présente également les exigences complémentaires et modalités d'applications issues de l'**Acte Uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique** (ci-après « l'Acte Uniforme OHADA »).

S'agissant du secteur des banques et de l'assurance, il n'existe pas de « droit OHADA » applicable à l'ensemble de l'espace OHADA. En conséquence, il semble difficile de traiter de ces spécificités dans le guide, qui nécessiteraient des développements spécifiques pour certains pays ou espaces.

A titre d'exemple, s'agissant du secteur des assurances le Code CIMA (qui s'applique au Bénin, au Burkina Faso, au Cameroun, en République Centrafricaine, en République du Congo, en Côte d'Ivoire, au Gabon, au Mali, au Niger, au Sénégal, au Tchad, au Togo, en Guinée Equatoriale et aux Comores), prévoit des dispositions relatives à la nomination, l'agrément et la révocation des commissaires aux comptes, qui n'ont pas vocation à figurer dans un guide d'audit. Le code CIMA ne prévoit pas de diligences d'audit spécifiques applicables dans le secteur de l'assurance. Il requiert toutefois, dans les sociétés anonymes d'assurances et de capitalisation, (article 329-4) que le rapport du commissaire aux comptes sur les conventions règlementées contienne l'indication du montant -des sommes versées aux administrateurs et dirigeants à titre de rémunération ou commission pour les contrats d'assurance et de capitalisation souscrits par leur intermédiaire.

En outre, la Circulaire n° 004-2011/ CB/ C du 4 janvier 2011 relative aux conditions d'exercice du commissariat aux comptes auprès des établissements de crédit de l'UMOA prévoit les dispositions relatives aux:

- conditions d'exercices de la fonction de commissaires aux comptes auprès d'un établissement de crédit de l'UMOA ;
- incompatibilités ;
- diligences requises des commissaires aux comptes et dispositions particulières relatives aux rapports de certification des documents de fin d'exercice ;
- relations des commissaires aux comptes avec la Commission Bancaire.

Plus spécifiquement, l'article 7, alinéa 2 de cette instruction précise que « *la certification assortie de réserves doit constituer l'exception. Toutefois, lorsqu'elle intervient, les réserves émises doivent faire l'objet d'un rapport circonstancié adressé à la Commission Bancaire* ».

S'agissant des rapports spécifiques, l'article 8 dispose que « *en application du dispositif des accords de classement, les commissaires aux comptes sont tenus de produire chaque année un rapport sur l'évaluation des cinquante (50) plus gros risques. En outre, ils doivent élaborer un rapport sur l'évaluation du contrôle interne, faisant ressortir leurs constats à l'issue de l'examen de chacun des domaines visés à l'alinéa 2 de l'article 6 de la présente circulaire. Ces rapports doivent être transmis par l'établissement à la Commission Bancaire, dans les mêmes délais que les documents de fin d'année* ».

## **RECOMMANDATIONS**

**S'agissant d'un guide d'application de normes ISA ayant une portée générale, nous avons proposé que soient seulement retenues les dispositions de l'Acte Uniforme OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE relatives aux interventions ou actions qui complètent ou précisent les diligences requises des normes ISA. Les dispositions spécifiques des secteurs des banques et de l'assurance étant issues de plusieurs juridictions et compte tenu du fait que leurs dispositions relatives au commissariat aux comptes (très peu nombreuses) ne sont pas contraires à celles de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE, leur non prise en compte n'altère pas la qualité du présent guide.**

**Par ailleurs, pour les dispositions de l'Acte Uniforme de l'OHADA relatives au droit des sociétés commerciales et du GIE relatives aux interventions ou actions qui ne sont pas liées à l'audit des comptes et n'ayant pas de correspondances avec les normes ISA nous recommandons au Secrétariat Permanent d'envisager l'élaboration de normes professionnelles pour ces diligences spécifiques, étant entendu que lesdites diligences sont hors du périmètre de la présente mission**

Dans ce Guide, le terme « auditeur » est générique et vise tout professionnel réalisant un audit en application des normes ISA, qu'il s'agisse d'un commissaire aux comptes ou d'un expert-comptable réalisant un audit indépendant à la demande de l'entité. Les spécificités issues de l'Acte Uniforme OHADA ne s'appliquent qu'au commissaire aux comptes.

**Le Guide contient des outils pratiques de mise en œuvre des normes ISA (questionnaires) et des exemples de communication et de rapports adaptés au contexte de l'espace OHADA.**

**D'un point de vue pratique, pour chaque norme :**

- la norme est mentionnée avec la référence à la norme ISA correspondante ;

## **2. Accord sur les termes des missions d'audit (ISA 210)**

- un résumé de chaque norme est présenté dans un encadré bleu ;

**L'auditeur convient des termes de la mission d'audit dans une lettre de mission ou un accord écrit, qui contient certaines mentions requises.**

**Pour des audits récurrents, l'auditeur doit apprécier si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés et s'il est nécessaire de demander la signature d'une nouvelle lettre de mission.**

- les exigences des normes ISA sont présentées sur un fond grisé, avec référence au paragraphe de la norme ISA correspondante (exemple ci-après : ISA 210, § 6). Les références au matériel applicatif correspondant de la norme ISA ont été conservées (ex ci-après : Voir par A2-A10) afin que les professionnels de l'expertise-comptable puissent s'y référer le cas échéant ;

## DILIGENCES REQUISES PAR LA NORME ISA 210

### Conditions préalables à un audit

1. {ISA 210 §6} Afin de s'assurer que les conditions préalables à un audit sont réunies, l'auditeur doit :
  - a) déterminer si le référentiel comptable qui sera appliqué pour l'établissement des états financiers est acceptable ; et (Voir par A2–A10)
  - b) obtenir confirmation de la direction qu'elle reconnaît et comprend ses responsabilités pour :
    - i. l'établissement des états financiers conformément au référentiel comptable applicable, y compris, le cas échéant, leur présentation sincère ; (Voir par A15)
    - ii. le contrôle interne que la direction considère comme nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs ; et (Voir par A16–A19)
    - iii. donner à l'auditeur :
      - a. accès aux informations dont la direction a connaissance et qui ont trait à l'établissement des états financiers, tels que la comptabilité, la documentation y afférente et d'autres éléments ;
      - b. les informations supplémentaires qu'il peut demander à la direction pour les besoins de l'audit ; et
      - c. libre accès aux personnes au sein de l'entité auprès desquelles il considère qu'il est nécessaire de recueillir des éléments probants.

### Limitation à l'étendue des travaux connue avant l'acceptation d'une mission d'audit

- **des commentaires sont présentés dans une section dédiée ;**

#### COMMENTAIRES

##### Conditions préalables à un audit

- C.1. Il n'existe pas de critères objectifs et faisant autorité qui soient généralement reconnus par la pratique, pour juger du caractère acceptable des référentiels comptables à usage général. En l'absence de tels critères, les normes d'information financière édictées par des organismes qui ont autorité ou sont

- **les spécificités issues de l'environnement juridique OHADA sont présentées dans une autre section dédiée ;**

## ELEMENTS COMPLEMENTAIRES RELATIFS AU COMMISSARIAT AUX COMPTES DANS L'ESPACE OHADA

- L'Acte Uniforme OHADA ne précise rien de spécifique sur le contenu et la date de la lettre de mission. Toutefois, dans l'espace OHADA, en application de l'article 718 de l'Acte Uniforme OHADA, **le commissaire aux comptes fait connaître nommément à la société les experts aux collaborateurs de son choix qui l'assistent ou le représentent**. Cette information peut utilement figurer dans la lettre de mission.

### Livre 4 : Sociétés anonymes – Article 718 de l'Acte Uniforme OHADA

*« À toute époque de l'année, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer, sur place, toutes pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.*

*Pour l'accomplissement de ces contrôles et vérifications, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que ceux des commissaires aux comptes. Les investigations prévues au présent article peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales au sens des articles 178 et 180 ci-dessus. »*

- Dans l'Espace OHADA, la durée du mandat de commissaire aux comptes pour les sociétés anonymes est de 2 exercices si le commissaire aux comptes est nommé dans les statuts ou lors de l'assemblée générale constitutive et de 6 exercices quand le commissaire aux comptes est désigné par l'assemblée générale ordinaire (article 704 de l'Acte Uniforme OHADA). **Lors des exercices postérieurs à celui de sa nomination, le commissaire aux comptes apprécie si les circonstances requièrent que les termes de la mission d'audit soient révisés**, ce qui peut être le cas quand la lettre de mission comporte des mentions relatives au calendrier de l'audit, à la composition de l'équipe d'audit ou aux honoraires.

- des outils sont proposés (questionnaires, exemples de rapports, etc.) dans une section dédiée, en pièces jointes.

## EXEMPLES D'OUTILS

Exemple de lettre de mission société non cotée



Exemple de lettre de mission société non cotée en co-commissariat aux comptes (cf. Autres Normes – Aspects relatifs au co-commissariat aux comptes)



## - Sources

### o Traduction

Le Guide a été élaboré en présentant les exigences des normes ISA traduites en français à partir de la traduction française des normes ISA établie par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) – France -, le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) – France - et l'Institut des Réviseurs d'Entreprise belge (IRE-IBRE) – Belgique - des normes ISA applicables en 2009.

**A la date de finalisation du Tome 1 du Guide (fin décembre 2015), il n'existe pas encore de version finalisée de la traduction des normes ISA applicable pour les exercices clos à compter du 15 décembre 2016, intégrant toutes les modifications des normes ISA depuis 2009. Une telle traduction devrait être disponible dans le courant du second trimestre 2016.**

Afin de présenter une version complète des exigences des normes ISA applicables pour les exercices clos à compter du 15 décembre 2016, **l'ensemble des modifications et compléments des exigences des normes ISA depuis 2012 a été intégré sur la base d'une traduction libre respectant les mêmes conventions de traduction que les normes de 2009.** La réalisation de ces travaux de traduction, nécessaire à la présentation d'un corpus complet des exigences des normes ISA en français, a représenté un travail important dans le cadre de la rédaction du présent Guide.

#### Point à suivre

Il conviendra de mettre à jour, dans une version ultérieure du Guide, la version de la traduction avec celle qui sera publiée par la CNCC, le CSOEC et l'IRE-IBRE, afin de faciliter la mise à jour ultérieure du Guide et d'éviter des éventuelles différences de terminologie.

### o Outils

Certains outils figurant dans ce Guide ont été développés spécifiquement pour les besoins du Guide. D'autres outils figurant dans le Guide ont été adaptés au contexte de l'OHADA et des normes ISA révisées à partir d'outils figurant dans :

- les notes d'information publiées par la CNCC (en particulier les exemples de lettres de confirmation externe et les outils relatifs à la norme ISA 600) ;
- le Pack PE de la CNCC ;
- le Pack PE-KE de l'IRE-IBRE (en particulier les outils relatif aux normes ISA 300 et ISA 315) ;
- le Guide d'application des normes d'audit de l'UEMOA (sur lequel a porté le rapport d'évaluation).

#### **RECOMMANDATION**

**Il nous est paru intéressant de pouvoir utiliser les outils figurant dans le pack PE version « normes ISA » préparé par la CNCC<sup>3</sup>. Ces outils et questionnaires sont complétés, le cas échéant, des particularités issues de *l'Acte Uniforme OHADA*.**

**Nous comprenons que des contacts ont déjà été pris par certaines institutions de l'Espace OHADA, en particulier en Côte d'Ivoire, en vue de développer un « Pack PE OHADA ». Il conviendrait de coordonner ces initiatives afin d'éviter d'effectuer des travaux redondants.**

**Par ailleurs, il convient de noter que l'utilisation d'outils issus du pack PE nécessite la signature d'une convention avec la CNCC. Si cette option est retenue, il conviendra que le Secrétariat Permanent de l'OHADA puisse travailler avec la CNCC dans cet objectif.**

---

<sup>3</sup> La CNCC, dans le cadre de ses travaux avec l'IBR-IRE, a amendé son Pack PE (petites entités) élaboré dans le référentiel français (Normes d'Exercice Professionnel) pour en élaborer une version conforme aux normes ISA en vigueur.

- **Mises à jour de normes**

- **Normes ISA 800 et ISA 805**

Le Guide ne contient pas les modifications des normes ISA 800 et 805 liées au projet de refonte du rapport d'audit. Il convient de noter que les normes ISA 800 et ISA 805 révisées, qui seront applicables pour les exercices clos à compter du 15 décembre 2016, n'ont été publiées que le 7 janvier 2016, c'est-à-dire postérieurement à l'envoi du Guide au Secrétariat Permanent. La présentation de ces normes dans le Guide devra être complétée dans la version finale du Guide.

- **Autres normes**

Il existe un projet de révision de la norme ISA 540 qui devrait aboutir fin 2016.

Les autres projets de l'IAASB en cours ne devraient pas donner lieu à des modifications normatives à très court terme.

## **1.2 Conditions nécessaires à la validation du Tome 1**

Il convient que le Secrétariat Permanent de l'OHADA obtienne de l'IFAC l'autorisation de reproduire les extraits de la traduction CNCC- IBR-IRE, selon le protocole de copyright de l'IFAC.

La possibilité de retenir certains outils du pack PE de la CNCC pourra être discutée avec la CNCC

Par ailleurs, nous comprenons que certains Ordres sont en discussion avec la profession française pour concevoir/développer un Pack PE OHADA. Ce pack PE OHADA, outil de documentation d'un audit, pourrait utilement compléter le Guide et permettre d'avoir des outils complémentaires.

### 1.3 Questions posées à la profession à discuter en atelier : définition d'un format de rapport d'audit pertinent pour l'ensemble de l'espace OHADA

Nous avons noté des divergences de pratique entre les auditeurs dans les différents pays de l'espace OHADA sur le contenu du rapport d'audit applicable dans l'espace OHADA. Ces divergences ont été également relevées par la Banque Mondiale dans ses rapports ROSC.

Les nouveautés introduites par les modifications des normes ISA et la norme ISA 701 soulèvent d'autres questions qu'il convient de traiter.

Dans l'espace OHADA, il convient de noter les éléments suivants qui résultent de l'Acte Uniforme OHADA :

#### - Etats financiers sur lesquels porte le rapport d'audit (individuels (personnels) et/ou consolidés):

Il existe des différences d'interprétation sur les états financiers sur lequel porte le rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels dans le cadre d'une entité tenue d'établir des comptes consolidés en application des dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises:

- L'Acte Uniforme OHADA évoque les « états annuels de synthèse » et parle « du rapport du commissaire aux comptes ». Il n'est pas précisé si ces états de synthèse sont des comptes individuels (personnels) ou consolidés et si le cas échéant il devrait y avoir deux rapports, un sur les états financiers annuels individuels et un autre sur les états financiers annuels consolidés.
- L'acte uniforme OHADA n'a pas non plus précisé si le conseil d'administration et l'assemblée générale appelés à respectivement arrêter et approuver les états financiers annuels devraient statuer sur les états financiers individuels et/ou les états financiers consolidés de l'entité tenue d'établir des comptes consolidés.
- L'Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (SYSCOHADA) évoque une mission de certification pour les états financiers annuels et une mission de certification pour les états financiers consolidés. **Il n'est pas précisé si les entités ayant l'obligation d'établir des comptes consolidés ont ou non l'obligation aussi d'établir des états financiers individuels en sus des états financiers consolidés et de les faire aussi certifier par le commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat de commissariat aux comptes.**
- Si les états financiers individuels et les états financiers consolidés doivent être audités par le commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat de commissaire aux comptes, la question se pose de savoir si :
  - un rapport du commissaire aux comptes unique sur les deux jeux d'états financiers annuels doit être émis et présenté à l'assemblée générale appelée à approuver les états financiers annuels, ou ;

- deux rapports du commissaire aux comptes sur chacun des jeux d'états financiers annuels doivent être émis et présentés à l'assemblée générale appelée à approuver les états financiers annuels, ou ;
  - Un rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers individuels et un rapport d'auditeur indépendant sur les états financiers consolidés doivent être émis ; le rapport sur les états financiers individuels étant présenté à l'assemblée générale appelée à approuver les comptes, ou ;
  - Un rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers consolidés et un rapport d'auditeur indépendant sur les états financiers individuels doivent être émis ; le rapport sur les états financiers consolidés étant présenté à l'assemblée générale appelée à approuver les comptes.
- Pour rappel et en guise de comparaison, la norme IFRS 27 doit être appliquée à la comptabilisation de participations dans des filiales, des coentreprises et des entreprises associées lorsqu'une entité choisit de présenter des états financiers individuels ou y est obligée par des dispositions locales.

Lorsque cette entité prépare des états financiers individuels, la société mère ou l'investisseur doit mentionner les états financiers consolidés auxquels les états financiers individuels se rattachent.

Il en résulte que si l'entité n'a pas établi d'états financiers consolidés ou a établi des états financiers consolidés non conformes aux IFRS à la date de publication d'états financiers individuels, cette obligation ne peut être remplie et en conséquence, lesdits états financiers individuels ne sont pas conformes aux IFRS.

Ceci implique que lorsqu'une entité est tenue d'établir des états financiers consolidés, lesdits états financiers consolidés doivent être disponibles avant ou en même temps que les états financiers individuels. En d'autres termes, les états financiers consolidés ne doivent pas être arrêtés postérieurement à l'arrêté des états financiers individuels.

Lorsque la société mère ou l'investisseur établit des états financiers individuels il en résulte des implications dans le rapport de l'auditeur indépendant, selon que la société mère ou l'investisseur est tenu d'établir des comptes consolidés ou non:

- l'entité n'est pas tenue d'établir des états financiers consolidés et établit uniquement des états financiers individuels ;
- l'entité est tenue d'établir des états financiers consolidés, a établi des états financiers individuels et ceux-ci sont présentés ensemble avec les états financiers consolidés ;
- l'entité est tenue d'établir des états financiers consolidés, a établi des états financiers individuels et ceux-ci sont présentés séparément des états financiers consolidés ;

- l'entité est tenue d'établir des états financiers consolidés, a établi des états financiers individuels et n'a pas établi d'états financiers consolidés (ou ceux-ci ne sont pas conformes aux IFRS).

#### **Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé dans le cas où une entité est tenue d'élaborer des états financiers consolidés d'arrêter des états financiers annuels individuels et des états financiers annuels consolidés. Les commissaires aux comptes doivent établir un rapport de commissariat aux comptes sur les états financiers annuels individuels et un autre rapport sur les états financiers annuels consolidés. Les deux rapports doivent être présentés à l'assemblée générale appelée à approuver les états financiers annuels.

#### **- Date du rapport d'audit :**

Le rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels est communiqué aux membres de l'assemblée générale au moins 15 jours avant la date de tenue de cette assemblée.

Il convient donc de traiter la situation où les comptes ne sont pas disponibles 15 jours avant l'assemblée générale. Deux solutions sont envisageables :

- émettre un rapport sur les états financiers annuels au moment où les états financiers annuels sont reçus dans les 15 jours précédant l'assemblée générale, en mentionnant l'irrégularité pour non-respect du délai légal ;
- émettre un rapport « de carence » 15 jours avant l'assemblée générale et le cas échéant un rapport complémentaire si les comptes sont reçus dans le délai de 15 jours avant l'assemblée générale (ce qui est actuellement la doctrine en France).

#### **Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé d'émettre un rapport « de carence » 15 jours avant l'assemblée générale et le cas échéant un rapport complémentaire si les comptes sont reçus dans le délai de 15 jours avant l'assemblée générale.

#### **- Titre du rapport d'audit :**

Bien que le terme « rapport général » soit souvent utilisé pour le rapport sur les états financiers annuels, il ne résulte pas d'une disposition issue de l'Acte Uniforme OHADA.

Le titre à retenir devrait donc être « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels** » ou « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de synthèse** » ou, selon le cas, « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels consolidés** ».

### **Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé que le titre à retenir devrait donc être « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels** » ou « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de synthèse** » ou, selon le cas, « **Rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels consolidés** ».

#### **- Formulation de l'opinion :**

L'opinion sans réserve du commissaire aux comptes doit conclure que « les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations écoulées ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice » (articles 710 et 711 de l'Acte Uniforme OHADA).

**Le terme « certifier » a disparu de l'Acte Uniforme OHADA pour ce qui concerne l'opinion d'audit. Il pourrait donc ne pas être repris dans les exemples de rapport proposés.**

**On notera que toutefois le terme de « certifier » reste utilisé dans l'Acte Uniforme OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (2000), en cours de révision.**

Les opinions modifiées du commissaire aux comptes peuvent être (article 711 de l'Acte Uniforme OHADA) :

- une opinion avec réserves ;
- une opinion défavorable ;
- une impossibilité d'exprimer une opinion.

Cette typologie d'opinions modifiées est conforme à celle figurant dans la norme ISA 705.

### **Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé que la formulation retenue par l'article 710 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE soit retenue pour le rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels de synthèse.

#### **- Positionnement de l'opinion dans le rapport**

La norme ISA 700 (révisée) préconise que l'opinion soit formulée en tête de rapport et non plus à la fin de la partie relative à l'opinion, après les responsabilités respectives et la description de l'audit, comme dans la norme ISA 700 actuelle.

Il conviendra de valider la structure souhaitée pour le rapport d'audit dans l'espace OHADA :

- pour les missions d'audit effectuées par des commissaires aux comptes ;
- pour les missions d'audit effectuées par des experts-comptables (audits contractuels).

#### **Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont retenu le positionnement prévu par ISA 700 révisée à savoir que l'opinion soit formulée en tête de rapport et non plus à la fin de la partie relative à l'opinion.

#### **- Points clé de l'audit :**

L'acte Uniforme OHADA ne prévoit pas explicitement l'existence d'une section points clé de l'audit (comme requis dans la norme ISA 701).

**Toutefois, l'inclusion d'une telle section dans le rapport d'audit des sociétés cotées n'est pas explicitement interdite et devrait donc figurer dans le rapport sur les états financiers annuels des sociétés cotées pour que le rapport soit conforme aux normes ISA.**

#### **Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont admis l'existence d'une section « points clés de l'audit » dans le rapport de commissariat aux comptes des sociétés cotées.

#### **- Paragraphe d'observations**

La possibilité pour le commissaire aux comptes d'attirer l'attention du lecteur des états financiers sur tout sujet figurant dans les comptes considéré comme essentiel pour la compréhension des comptes n'est pas explicitement prévue dans l'Acte Uniforme OHADA.

**Toutefois, l'inclusion d'une telle section dans le rapport sur les états financiers annuels n'est pas explicitement interdite pour des sujets autres que les changements de méthode (voir ci-après).**

L'article 141 de l'Acte Uniforme OHADA prévoit que « *toute modification dans la présentation des états financiers de synthèse ou dans les méthodes d'évaluation, d'amortissement ou de provisions conformes au droit comptable doit être signalée dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans celui du commissaire aux comptes* ». Il en découle que, quand la société a un commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes doit faire référence à ce changement de méthode comptable dans son rapport. Le commissaire aux comptes n'étant pas dispensateur direct d'information, cette mention est faite au moyen d'un paragraphe d'observation attirant l'attention du lecteur sur le paragraphe de l'état annexé décrivant ce changement de méthode (car tout changement de méthode est également décrit dans l'annexe aux comptes et pas uniquement dans le rapport de gestion).

#### **Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont admis la possibilité pour le commissaire aux comptes d'attirer l'attention du lecteur des états financiers sur tout sujet figurant dans les états financiers annuels considéré comme essentiel pour la compréhension des comptes. Ce paragraphe d'observation est obligatoire en cas de changement de méthode comptable et d'incertitude sur la continuité d'exploitation.

- **Autres exigences de l'Acte Uniforme OHADA (inclues dans la section « Vérifications et informations spécifiques »)**

- Le commissaire aux comptes rend compte de ses travaux sur le rapport de gestion et les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires dans son rapport sur les comptes annuels (Article 713 de l'Acte Uniforme OHADA). Ce point figure dans une section « Vérifications et informations spécifiques ». Il conviendra de **clarifier si le commissaire aux comptes doit effectuer ses travaux sur un ou deux rapports de gestion en cas de comptes consolidés.**

**Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont retenu que le commissaire aux comptes effectue ses travaux sur les deux rapports de gestion en cas d'établissement d'états financiers annuels consolidés.

- En cas de **non-respect des règles relatives à la détention d'actions d'administrateurs**, le commissaire aux comptes le signale dans son rapport à l'assemblée générale annuelle (article 417 de l'Acte Uniforme OHADA). Le fait que ce signalement ait lieu « **dans son rapport à l'assemblée générale annuelle** » et non « à la plus prochaine assemblée générale » (comme le signalement des autres irrégularités prévu à l'article 716 de l'Acte Uniforme OHADA) implique que ce signalement figure dans le rapport sur les états financiers annuels.

**Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont retenu que le commissaire aux comptes signale cette irrégularité dans son rapport sur les états financiers annuels à la prochaine assemblée ordinaire.

- Il y a lieu de **distinguer les irrégularités qui doivent être signalées par le commissaire aux comptes à l'assemblée générale annuelle** (lors de l'approbation des états financiers annuels et qui doivent nécessairement être mentionnées dans son rapport sur les états financiers annuels) **des irrégularités qui doivent être signalées à la prochaine assemblée générale (celle-ci pouvant être l'assemblée générale annuelle** – dans ce cas, le rapport sur les états financiers annuels mentionne cette irrégularité - ou non - une communication ad hoc est donc préparée par le commissaire aux comptes pour signaler cette irrégularité ).

**Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont admis cette distinction.

- **Rapport du commissaire aux comptes sur le registre des titres nominatifs en application des dispositions de l'article 746-2 de l'Acte uniforme de l'OHADA**

- L'Acte uniforme de l'OHADA a introduit lors de sa récente révision une nouvelle disposition sur les registres des titres. Le nouvel article 746-2 est ainsi libellé : « *La société tient à jour les registres de titres nominatifs. Le rapport du commissaire aux comptes soumis à l'assemblée générale ordinaire annuelle constate l'existence des registres et donne son avis sur leur tenue conforme. Une déclaration des dirigeants attestant de la tenue conforme des registres est annexée audit rapport* ». A la lecture de cet article, plusieurs questions sont mises en évidence.
- Quel rapport du commissaire aux comptes est visé ? L'article susmentionné indique « le » rapport du commissaire aux comptes soumis à l'assemblée générale annuelle ordinaire. L'utilisation de l'article défini « le » indique-t-elle qu'il s'agit du rapport du commissaire aux comptes sur les états financiers annuels ? Si oui, s'agit-il d'une vérification spécifique du commissaire aux comptes ou tout simplement d'une nouvelle troisième partie introduite dans le rapport sur les états financiers après l'opinion et les vérifications spécifiques?
- Est-ce plutôt un nouveau rapport du commissaire aux comptes en plus du rapport sur les états financiers annuels et du rapport sur les conventions réglementées à présenter lors de l'assemblée générale annuelle ordinaire? Si oui, est-ce un rapport d'opinion ?
- Après analyse, nous vous proposons, dans l'attente du résultat de l'atelier OHADA sur les normes professionnelles et d'une éventuelle saisine de la CCJA par les Etats parties, d'élaborer **une attestation sur le registre des titres** à mettre à la disposition des actionnaires comme celui relatif à l'article 525.

**Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont retenu le principe d'élaborer **une attestation sur le registre des titres** à mettre à la disposition des actionnaires comme celui relatif à l'article 525.

## II- Présentation du Guide pratique d'application des normes professionnelles – Espace OHADA. Tome 2 : Autres interventions des professionnels d'expertise comptable

### 2.1 Approche retenue pour la structure et le contenu du Tome 2 du Guide

#### - Présentation du Guide

Le Tome 2 du Guide d'application des normes professionnelles présente les **diligences requises par les normes internationales autres que l'audit** publiées par l'IAASB (*International Auditing and Assurance Standard Board*) ainsi que **des commentaires pour aider à leur mise en œuvre opérationnelle et des outils pratiques pour les appliquer**. *Pour mémoire, ces diligences requises sont formulées explicitement dans les normes internationales avec l'emploi de l'expression « le professionnel doit » (réaliser les procédures requises).*

Ce guide reprend les diligences requises par les normes (« *requirements* ») et ne se substitue pas à la lecture intégrale des normes. Le professionnel doit avoir connaissance de l'intégralité du texte d'une Norme internationale, y compris de ses modalités d'application et autres commentaires, pour comprendre les objectifs et pour appliquer correctement les diligences requises. Le présent Guide reprend l'intégralité des diligences requises par les normes internationales mais, par simplification, ne reprend pas l'intégralité des modalités d'application figurant dans les normes internationales.

Certaines normes internationales n'ont pas été « clarifiées » par l'IAASB et dans ce cas l'ensemble de la norme a été reprise dans le Guide (et non pas seulement les diligences requises).

Ce guide présente également les exigences complémentaires et modalités d'applications issues de l'**Acte Uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique**.

Le Guide contient également la norme relative à la mission de présentation de comptes annuels, issue du référentiel français du CSOEC NP 2300, qui n'existe pas dans le référentiel international.

**Le Guide contient des outils pratiques de mise en œuvre des normes (questionnaires) et des exemples de communication et de rapports adaptés au contexte de l'espace OHADA.**

**D'un point de vue pratique, pour chaque norme :**

- la norme est mentionnée avec la référence à la norme internationale ou française correspondante ;
- un résumé de chaque norme est présenté dans un encadré bleu ;
- les exigences des normes sont présentées sur un fond grisé, avec référence au paragraphe de la norme internationale ou française correspondante ;
- des commentaires sont présentés dans une section dédiée ;
- les spécificités issues de l'environnement juridique OHADA, le cas échéant, sont présentées dans une section dédiée ;
- des outils sont proposés (questionnaires, exemples de rapports, etc.) dans une section dédiée, en pièces jointes.

#### - Sources

## ○ Traduction

Le Guide a été élaboré, comme présenté dans le Rapport d'évaluation en présentant les exigences des normes internationales traduites en français à partir de la traduction française établie par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) – France-, le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) – France- et l'Institut des Réviseurs d'Entreprise belge (IRE-IBRE) – Belgique- des normes applicables en 2009. Seule une traduction de la norme ISRE 2410 a été effectuée dans ce contexte.

Pour les autres normes, une traduction libre a été réalisée en retenant les mêmes conventions de traduction que la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprise belge (IRE-IBRE).

### **Points à suivre**

- Il conviendra de mettre à jour, dans une version successive du Guide, la version de la traduction avec celle qui sera publiée, le cas échéant, par la CNCC, le CSOEC et l'IRE-IBRE, afin de faciliter la mise à jour ultérieure du Guide et d'éviter des éventuelles différences de terminologie.

## ○ Outils

Certains outils figurant dans ce Guide ont été développés spécifiquement pour les besoins du Guide. D'autres outils figurant dans le Guide ont été adaptés au contexte de l'OHADA et des normes internationales à partir d'outils figurant notamment dans les Guides publiés par le Small and Medium Practice Committee de l'IFAC (missions d'examen limité et de compilation).

## • Mises à jour de normes

Il existe un projet de révision de la norme ISRS 4400 mais qui ne devrait pas être publiée et entrer en vigueur avant plusieurs années. Le contenu du guide sur le fond est donc stabilisé pour plusieurs années.

## 2.2 Conditions nécessaires à la validation du Tome 2

Il convient que le Secrétariat Permanent de l'OHADA obtienne

- de l'IFAC l'autorisation de reproduire la traduction de la norme ISRE 2410 et les traductions libres, selon le protocole de copyright de l'IFAC ;
- du CSOEC, l'autorisation de reproduire partiellement la norme relative à la mission de présentation.

## 2.3 Questions posées à la profession à discuter en atelier : définition d'un format de rapport d'examen limité du tableau d'activité et de résultat semestriel pertinent pour l'ensemble de l'espace OHADA

### - Contexte de la mission

L'Attestation du commissaire aux comptes est établie en application des dispositions des articles 849 à 851 de l'Acte uniforme de l'OHADA.

### - Norme de travail

**Aucune norme ne prévoit la démarche du commissaire aux comptes pour l'examen limité du tableau d'activité et de résultat semestriel dans le contexte de l'OHADA.**

Cependant, il est d'usage de se référer à la norme ISRE 2410 Examen limité d'informations financières intermédiaires effectué par l'auditeur indépendant de l'entité dont l'objet est de définir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle de l'auditeur lorsqu'il entreprend une mission d'examen limité d'informations financières intermédiaires pour un client d'audit, ainsi que la forme et le contenu du rapport.

En application de la norme ISRE 2410 et pour aboutir à l'attestation du commissaire aux comptes sur la sincérité des informations données, le commissaire aux comptes doit conduire un examen limité sur des comptes intermédiaires.

### - Nature et objectifs de l'intervention

En exécution des dispositions prévues par l'article 849 de l'Acte uniforme de l'OHADA, le commissaire aux comptes vérifie la sincérité des informations contenues dans le tableau d'activité et de résultat et dans le rapport semestriel, établis et publiés par les sociétés concernées.

Les dispositions de la norme susvisée requièrent la mise en œuvre de diligences conduisant à apprécier la sincérité de ces informations au regard de leur cohérence, de leur vraisemblance et de leur pertinence.

Une vérification de cette nature, limitée quant à son objectif, comporte essentiellement des procédures analytiques et des entretiens avec les dirigeants.

L'assurance obtenue par le commissaire aux comptes est exprimée:

- pour ce qui concerne les comptes intermédiaires ayant fait l'objet d'un examen limité, sous une forme négative;
- pour ce qui concerne le rapport semestriel, sous la forme d'observations ou d'absence d'observation à formuler sur la sincérité des informations contenues dans le rapport semestriel et sur leur concordance avec les comptes intermédiaires.

Nous avons noté des divergences de pratique entre les auditeurs dans les différents pays de l'espace OHADA, en particulier dans la zone UEMOA, sur le contenu de l'Attestation du commissaire aux comptes.

Dans la zone UEMOA, il convient de noter les éléments suivants.

Le Conseil Régional de l'Épargne Publique et des Marchés Financiers (CREPMF) de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africain (UEMOA) a émis le 20 avril 2010 la Circulaire n°004-2010 relative aux formats de présentation des informations diffusées par les émetteurs et les investisseurs sur le marché financier régional de l'UMOA (ci-après désigné par « Circulaire »).

L'annexe 1.2 de cette Circulaire définit le format du tableau et rapport d'activités semestriel à présenter par les émetteurs et les investisseurs sur le marché financier régional de l'UMOA. Les informations requises par cette Circulaire sont :

- Chiffre d'affaires ;
- Résultat d'exploitation ;
- Résultat financier ;
- Résultat des Activités Ordinaires ;
- Impôts sur le résultat ;
- Résultat net.

Pour rappel, l'article 850 de l'Acte uniforme de l'OHADA précise les agrégats comptables suivant à faire figurer dans le tableau d'activité et de résultat semestriel :

- Chiffre d'affaires net et ;
- Résultat des activités ordinaires avant impôt.

Par ailleurs, l'Acte uniforme de l'OHADA portant harmonisation des comptabilités des entreprises et le système comptable de l'OHADA (SYSCOHADA) ne prévoient pas de règles de détermination de l'impôt en période intermédiaire.

Les problématiques qu'il convient d'analyser et de résoudre avant de proposer un exemple d'Attestation du commissaire aux comptes sont entre autres les suivantes :

- **quelle est la portée juridique de la circulaire en termes d'obligations des commissaires aux comptes en plus de l'Acte uniforme de l'OHADA ? Le commissaire aux comptes est-il tenu par les dispositions de la Circulaire ?**
- **le format prescrit par la Circulaire est-il compatible avec les dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA**
- **double-emploi ou obligation distincte de l'article 849 de l'Acte uniforme de l'OHADA à la charge du commissaire aux comptes ?**
- **« Résultat net » comparé au « Résultat courant avant impôt » : quelles sont les règles d'évaluation de l'impôt à appliquer dans le tableau d'activité semestriel ?**

- le tableau d'activité et de résultat semestriel préparé suivant le format prescrit par la Circulaire est-il conforme aux dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA ?
- le commissaire aux comptes peut-il faire référence à l'Acte uniforme de l'OHADA dans son attestation si le tableau d'activité et de résultat semestriel est établi conformément au format prescrit par la Circulaire ?
- le tableau d'activité et de résultat semestriel préparé suivant le format prescrit par la Circulaire est-il conforme aux dispositions de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises ;
- le commissaire aux comptes peut-il attester la sincérité du tableau d'activité et de résultat semestriel en application des dispositions du SYSCOHADA ?

**Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé que l'utilisation du format prescrit par la Circulaire est conforme aux dispositions de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable.

### III- Présentation du code d'éthique

#### 3.1 Approche retenue pour la structure et le contenu du code d'éthique

##### - Analyse préalable des codes existants

L'analyse des codes d'éthique existants montre que tous les aspects couverts dans le code d'éthique de l'IESBA n'étaient pas développés

Légende	
✓	Partie complète
■	Partie partielle
✗	Partie inexistante

##### Diagnostic des codes d'éthique existants par rapport à celui de l'IESBA

	IESBA - Code d'éthique de référence	Sénégal	Cameroun	Côte d'Ivoire	Bénin
<b>Partie 1: Application générale du code</b>					
100	Introduction et principes de base	✓	■	■	■
110	Intégrité	✓	■	■	✓
120	Objectivité	✓	✓	✓	✓
130	Compétences et diligences professionnelles	✓	■	■	✓
140	Confidentialité	✓	■	■	✓
150	Comportement professionnel	✓	■	■	✓
<b>Partie 2: Professionnels comptables exerçant en cabinet</b>					
200	Introduction	✓	✗	✗	✓
210	Nomination professionnelle	✓	✗	■	✓
220	Conflits d'intérêts	✓	✗	■	✓
230	Deuxième avis	✓	✗	✗	✗
240	Honoraires et autres types de rémunération	✓	✗	✓	✓
250	Marketing des services professionnels	✓	✗	■	✓
260	Dons et hospitalité	✓	✗	■	✓
270	Garde d'actifs appartenant aux clients	✓	✗	■	✓
280	Objectivité - Tous services	✓	✗	■	✓
290	Indépendance - mission d'expression d'assurance	✓	✗	■	✓
291	Indépendance - autres engagements d'assurance	✓	✗	■	✓
<b>Partie 2: Professionnels comptables en activité</b>					
300	Introduction	■	✗	✗	■
310	Conflits d'intérêts	■	✗	✗	■
320	Préparation et reporting des informations	✗	✗	✗	✗
330	Action avec une expertise suffisante	✗	✗	✗	✗
340	Intérêts financiers, compensation et incitations liées au reporting financier et à la prise de décision	■	✗	✗	■
350	Incitation	✗	✗	✗	✗

## Présentation du Code

Le « Code d'éthique des professionnels d'expertise comptable- Espace OHADA » est, pour répondre aux attentes du Secrétariat Permanent OHADA dans le cadre du Projet d'Appui à l'Amélioration du Climat des Investissements (PACI), conforme au Code d'éthique de l'IESBA – *International Ethics Standard Board for Accountants*- **(actualisé au mois de janvier 2016)**. Il a été complété des éléments relatifs à l'éthique et à l'indépendance figurant dans l'Acte Uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (qui concernent le commissaire aux comptes).

Le Code d'éthique des professionnels d'expertise comptable- Espace OHADA traite :

- des missions d'audit (en particulier des missions réalisées par le commissaire aux comptes) ;
- des autres missions réalisées par un professionnel d'expertise comptable ;
- des règles applicables par les professionnels de l'expertise comptable exerçant en cabinet (dans certains pays de l'espace OHADA, ces professionnels sont membres des Ordres d'experts-comptables)

**D'un point de vue pratique, pour chaque chapitre du Code d'éthique de l'IESBA :**

- **le titre du chapitre du Code d'éthique de l'IESBA est mentionné avec la numérotation issue du Code d'éthique de l'IESBA ;**

140 - Confidentialité

- un résumé est présenté dans un encadré bleu ;

Le principe de confidentialité impose à tous les professionnels de l'expertise comptable de ne pas :

- Divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie, des informations confidentielles recueillies dans le cadre de leurs relations professionnelles ou commerciales sans avoir d'autorisation spécifique appropriée, à moins qu'il n'existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire ;
- Se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre de relations professionnelles ou commerciales, pour leur bénéfice personnel ou au bénéfice de tiers.

Le professionnel doit maintenir la confidentialité, même en société, en prenant garde à la possibilité de révéler des informations par inadvertance, notamment à une relation d'affaires proche ou un membre de la famille proche ou immédiate.

Le professionnel de l'expertise comptable doit maintenir la confidentialité des informations communiquées par un client ou un employeur potentiel et de l'information au sein du cabinet ou de l'organisation qui l'emploie et doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les collaborateurs placés sous sa supervision et les personnes qu'il consulte ou qui l'assistent respectent bien l'obligation de confidentialité.

- les exigences des normes sont présentées sur un fond grisé, avec référence au paragraphe de la norme internationale ou française correspondante ; Les spécificités issues de l'environnement juridique OHADA, le cas échéant, sont présentées ;

1. L'Acte uniforme de l'OHADA prévoit en son article 717 que « (...) le commissaire aux comptes, ainsi que ses collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions ».
2. La nécessité de se conformer au principe de confidentialité se poursuit même après la fin des relations entre un professionnel de l'expertise comptable et un client ou un employeur.

## - Sources

### o Traduction

Le Code a été élaboré à partir de la traduction française établie par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC), l'Institut des Réviseurs d'Entreprise belge (IRE-IBRE), l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et l'Ordre National des Experts-Comptables du Cameroun (Institute of Chartered Accountants of Cameroon) du Code d'éthique de l'IESBA. Cette traduction intègre le code dans sa version de juillet 2009. Aucune traduction en français plus récente n'a été identifiée sur le site de l'IFAC.

**Les parties du Code d'éthique de l'IESBA modifiées depuis juillet 2009 ont été intégrées et résumées et ont fait l'objet d'une traduction libre.**

**Point à suivre**

Il conviendra de mettre à jour, dans une version ultérieure du Code, la version de la traduction avec celle qui sera publiée, le cas échéant, par la CNCC, le CSOEC et l'IRE-IBRE, CPA Canada et l'Ordre National des Experts-Comptables du Cameroun, afin de faciliter la mise à jour ultérieure du Code et d'éviter des éventuelles différences de terminologie.

○ *Evolution du format du Code d'éthique de l'IESBA*

L'IESBA a publié le 21 décembre 2015 un exposé sondage proposant de restructurer de façon significative le code d'éthique selon un format « clarifié ». Le délai pour les réponses est le 18 avril 2015. La version révisée du Code d'éthique de l'IESBA est attendue fin 2015 ou début 2016.

**Point à suivre**

Il conviendra de mettre à jour le Guide pour tenir compte de la restructuration du Code d'éthique de l'IESBA afin de garder une structure visiblement « alignée » du Code d'éthique de l'espace OHADA avec le Code d'éthique de l'IESBA.

○ *Mises à jour du Code d'éthique de l'IESBA*

Il existe plusieurs projets de révision du Code d'éthique de l'IESBA, dont le projet « non-conformité avec les textes légaux et réglementaires ». Le Code d'éthique de l'Espace OHADA devra donc intégrer ces nouveaux éléments.

**Point à suivre**

Il conviendra de mettre régulièrement à jour le Guide pour tenir compte des évolutions du Code d'éthique de l'IESBA afin de maintenir une conformité du code d'éthique de l'espace OHADA avec le Code d'éthique de l'IESBA.

### 3.2 Conditions nécessaires à la validation du Code d'éthique des professionnels de l'expertise comptable – Espace OHADA

Il convient que le Secrétariat Permanent de l'OHADA obtienne de l'IFAC l'autorisation de reproduire la traduction du Code d'éthique de l'IESBA (sachant que la traduction officielle, qui portait sur une version antérieure du Code, a été complétée pour les besoins du projet).

### 3.4 Questions posées à la profession à discuter en atelier

- **Périmètre des « entités d'intérêt public » dans l'Espace OHADA.**

Selon la définition du Code d'éthique de l'IESBA, une **entité d'intérêt public** est une entité qui est

« soit une entité cotée soit une entité

*(a) définie par la réglementation ou la législation comme une entité d'intérêt public ou*

*(b) pour laquelle la réglementation ou la législation font obligation d'effectuer un audit en conformité avec les mêmes règles d'indépendance que celles qui s'appliquent à l'audit des entités cotées. Une telle réglementation peut être promulguée par toute instance de réglementation compétente, notamment une instance de réglementation de l'audit.»*

Les cabinets et les organisations membres de l'IFAC sont encouragés à déterminer s'il convient d'assimiler d'autres entités ou certaines catégories d'entités à des entités d'intérêt public, du fait qu'elles font intervenir un grand nombre et une grande variété de parties prenantes.

L'acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE ne définit pas les entités d'intérêt public. Il évoque la notion d'appel public à l'épargne mais pas celle d'entité d'intérêt public au « Titre 4 du Livre 1 de la Partie 1 relative aux dispositions générales sur la société commerciale » .

L'article 81 de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales dispose que *«sont réputées faire publiquement appel à l'épargne :*

- *les sociétés dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur la bourse des valeurs d'un Etat partie, à dater de l'admission de ces titres ;*
- *les sociétés ou toute personne qui offrent au public d'un Etat partie des valeurs mobilières dans les conditions énoncées à l'article 83 ci-après.*

*Lorsqu'un marché financier couvre plusieurs Etats parties, ceux-ci sont considérés comme constituant un seul Etat partie pour les besoins du présent titre».*

Aucune autre législation spécifique ne définit ni renvoie à la notion d'entité d'intérêt public si bien qu'il est approprié de s'interroger si les entités d'intérêt public telle que définies par le Code d'éthique de l'espace OHADA être limitées à la définition susmentionnée de l'Acte uniforme de l'OHADA.

**Élément de discussion**

De nombreuses règles d'éthique sont spécifiques dans le code d'éthique de l'IESBA pour les entités d'intérêt public (en particulier en matière d'indépendance, y compris la rotation obligatoire des associés).

**Afin de faciliter la mise en œuvre du Code d'éthique, il convient donc de compléter le Code d'éthique des professionnels de l'expertise comptable – Espace OHADA d'une définition claire du champ des entités d'intérêt public dans l'espace OHADA.**

**Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou**

Les participants à l'Atelier de Ouagadougou ont décidé de se référer aux dispositions prévues par l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable en cours de révision pour la définition des entités d'intérêt public.

## IV- Pistes de développement pour l'adoption du guide et du code d'éthique

### Solution retenue par l'Atelier de Ouagadougou

L'Atelier a recommandé l'approbation et la dissémination des guides, ainsi que la conduite des formations nécessaires. S'agissant des modalités d'adoption des normes d'exercice professionnel et des mécanismes de leur mise en œuvre, l'Atelier a retenu les alternatives suivantes :

- réserver aux Etats Parties ou aux organisations sous régionales le soin d'adopter et de mettre en œuvre les normes professionnelles ;
- réserver ces prérogatives à l'OHADA.

L'Atelier a désigné une commission chargée de formuler des propositions relatives aux modalités d'adoption et à la désignation de l'organe de gouvernance.

L'Atelier a chargé le Président de cette commission, par ailleurs Président de la Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA, de saisir les différents Ordres des Etats membres à l'effet de se prononcer sur cette question.

les ordres professionnels comptables se sont majoritairement accordés sur l'adoption d'un règlement au niveau de l'OHADA et que les questions de mise en œuvre du système d'assurance qualité, d'organisation de la profession comptable et de l'utilisation des outils comptables (guides d'application professionnels et code d'éthique) soient assurées par les différents ordres professionnels au plan national.

### 4.1. Contexte : Présentation de l'adoption des normes internationales dans le monde

#### a) L'adoption des ISA dans le monde

En mars 2016, 111 pays ont adopté les normes ISA ou se sont engagés à le faire dans un avenir proche. La liste de ces pays figure sur le site internet de l'IFAC :

<http://www.iaasb.org/clarity-center/support-and-guidance>.

Dans l'Union-Européenne, il est prévu que les normes ISA puissent être reconnues comme d'adoption obligatoire au niveau européen. En 2015, selon une étude de la Fédération Européenne des Experts-Comptables, tous les pays de l'Union Européenne ont déclaré appliquer les ISA ou des normes compatibles avec les ISA, à l'exception de la France (CNCC) et de l'Allemagne. Il est à noter que le CSOEC, en France, a adopté les ISA pour les missions d'audit contractuel.

La situation en France est liée à la création par la Loi de Sécurité Financière, du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) qui a adopté des « Normes d'Exercice Professionnel <sup>4</sup>» inspirées des normes ISA (pour

<sup>4</sup> Jusqu'à l'entrée en vigueur de la LSF, les normes professionnelles étaient rédigées par la CNCC et adoptées par son Conseil national. Selon la procédure instaurée par la LSF du 1er août 2003, les NEP sont rédigées par la CNCC puis soumises, par le garde des Sceaux, à l'avis du H3C avant leur homologation par arrêté du garde des Sceaux (C. com. Art. L 821-1). L'homologation des NEP leur confère une nature réglementaire et les rend opposables aux tiers. Compte tenu de la réforme européenne de l'audit, le processus de normalisation en

certaines dans leur version antérieure au projet « clarity »). La présidente du H3C avait affirmé que les NEP et les ISA étaient « compatibles ». Cette situation pourrait évoluer suite à la transposition en France des textes issus de la réforme européenne de l'audit.

## b) L'adoption du Code d'éthique de l'IESBA dans le monde

La mise en œuvre de missions en application des normes internationales (ISA et autres normes internationales) suppose l'existence de règles d'éthique au moins aussi exigeantes que le code d'éthique de l'IESBA.

## c) Les recommandations de la Banque Mondiale

La Banque Mondiale préconise l'adoption des normes internationales : IFRS, ISQC1 et pour l'audit, les ISA.

Ces recommandations sont rappelées dans les rapports ROSC émis par la Banque Mondiale (disponibles sur <http://www.worldbank.org/ifa/rosc.html>) pour les pays de l'Espace OHADA.

Il convient toutefois de noter que ces recommandations ont plus de 5 ans et que la situation peut avoir évolué depuis cette période (de nouvelles études ROSC sont en cours).

Pays	Date	Recommandation de la Banque Mondiale
Bénin	2009	<p><i>Recommandations :</i></p> <p><i>« 65. Engager le processus de mise en conformité des pratiques d'audit au Bénin avec les ISA. Puisque les normes d'audit applicable au Bénin ne sont définies par aucun texte, et comme la majorité des cabinets font référence à ISA et que l'OECCA a déjà pris des initiatives en organisant une formation ISA au profit de ses membres, Il est logique pour l'OECCA d'adopter comme normes nationales la traduction en langue française des ISA dans leur version la plus récente, à la fois parce que la mise à jour des normes représenterait un effort important et que les normes de l'IFAC présentent des garanties suffisantes de transparence et d'objectivité, et sont reconnues au plan international.</i></p> <p><i>De façon pratique, la démarche consisterait pour l'Ordre National des Experts-Comptables et Comptables Agréés du Bénin à</i></p> <p><i>(a) opter pour la version française des ISA, élaborée conjointement par les professions comptables française, belge et suisse ;</i></p> <p><i>(b) adopter des textes réglementaires pour l'application des normes ISA ,</i></p> <p><i>(c) définir les diligences additionnelles exigées par le droit comptable OHADA sur les sociétés commerciales, que le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre,</i></p> <p><i>(d) élaborer un manuel d'audit décrivant l'approche, la méthodologie et le mode de tenue de dossier conformément aux exigences de l'IFAC et tenant compte des diligences additionnelles requises en tant que Commissaire aux comptes</i></p> <p><i>(e) organiser un séminaire de formation à l'intention des membres de l'Ordre pour permettre l'application des normes ISA et la mise en pratique du manuel d'audit. L'Ordre doit ainsi faire un suivi étroit de la publication de la version française des normes ISA en vigueur. Le rôle de normalisateur de l'OECCA pourrait également être encouragé et légalement reconnu</i></p>

France change à partir du 17 juin. Les projets de normes seront élaborés par une commission composée à parité de membres du collège du H3C et de commissaires aux comptes, placée auprès du H3C.

		<i>Un calendrier devrait être défini en ce qui concerne la réalisation du processus de mise en conformité des pratiques d'audit au Bénin avec les ISA et, d'une manière générale la mise en conformité des pratiques professionnelles avec les prescriptions de l'IFAC incluant les SMOs (Statements of Membership Obligations). »</i>
--	--	--

Burkina Faso	2010	<p>Recommandations :</p> <p><i>« 77. Adopt international auditing standards at the regional level and ensure their application at the level of each national Institute in order to strengthen the accounting profession and allow it to effectively fulfill its obligations. A number of countries including Senegal have already developed auditing standards. The CPPC should analyze them for adoption at the regional level. The CPPC must be equipped with adequate technical and human resources in order to fully and effectively exercise its role, and develop mechanisms to ensure the ongoing adoption of international standards on auditing. The implementation of regional auditing standards, the design and introduction of a quality assurance system in the medium term and the strengthening of the technical capacity of the national Institutes with a view to supporting implementation at the national level of these standards by updating continuing professional education programs and developing application guides appear essential in the current economic integration context. ONECCA-BF could potentially use the French translation of the explanatory guide on implementing ISAs for audits for SMEs, which were developed by IFAC's Small and Medium Practices Committee (SMP Committee). »</i></p>
Cote d'Ivoire	2009	<p>Recommandations :</p> <p><i>« 76. Adopter comme normes d'audit nationales la version française des normes ISA et élaborer les textes réglementaires pour son application. Plutôt que d'adopter des normes qui feront l'objet de changement avec la mise en œuvre des recommandations régionales, il serait préférable que la Côte d'Ivoire adopte comme normes nationales une traduction française des ISA et du code de déontologie réalisée par la FIDEF, dans leurs versions actuelle et future. La traduction qui devrait être adoptée est celle qui sera « considérée » par l'IFAC ; cette traduction devrait être disponible avant la fin de l'année 2009. Les normes IFAC présentent aujourd'hui des garanties suffisantes de transparence et d'objectivité et sont reconnues au plan international. Leur mise à jour est effectuée dans un cadre suffisamment sécurisé et de façon régulière. Leur accessibilité est libre. L'adoption des normes ISA, comme normes nationales sans référence à une version spécifique, présente l'avantage de faciliter la mise à jour des normes sans avoir à modifier les textes de lois. L'OECCA-CI devrait saisir l'opportunité de la subvention (IDF Grant) en cours pour renforcer ses capacités avec la composante relative à la mise en place des normes internationales. Dans un second temps, l'OECCA-CI devrait également s'efforcer de mettre en place un processus de convergence continu et développer des actions de formation pour soutenir la mise en œuvre de ces normes. »</i></p>

Mali	2009	<p><b>Recommandations :</b></p> <p><i>« 77. Adopter au niveau régional les normes d'audit internationales et veiller à leur application au niveau de chaque Ordre national afin de renforcer la profession comptable et lui permettre d'exercer efficacement ses fonctions. Le CPPC doit disposer des moyens techniques et humains suffisants pour pouvoir jouer pleinement et efficacement son rôle. La mise en place des normes d'audit régionales, la conception et la mise en place d'un système de contrôle de qualité et le renforcement de la capacité technique des Ordres nationaux apparaît comme une nécessité dans le contexte actuel d'intégration économique. Il devra également engager un processus de mise en conformité des normes régionales avec les ISA et faciliter l'adhésion des pays membres de l'union à l'IFAC. De façon pratique, la démarche consisterait pour le CPPC à engager, avec la participation des Ordres nationaux, un processus d'analyse des normes ISA pour s'assurer qu'aucune disposition n'entrerait en conflit avec le droit communautaire ou des Etats membres et identifier les actions de formation à mener au sein des ONECCA pour permettre l'application des normes ISA.</i></p> <p><i>78. Adopter comme normes d'audit nationales la version française des normes ISA et élaborer les textes réglementaires pour son application. Plutôt que d'adopter des normes qui feront l'objet de changement avec la mise en œuvre des recommandations régionales, il serait préférable que le Mali adopte comme normes nationales une traduction française des ISA et du code de déontologie, dans leurs versions actuelle et future. Les normes IFAC présentent aujourd'hui des garanties suffisantes de transparence et d'objectivité et sont reconnues au plan international. Leur mise à jour est faite dans un cadre suffisamment sécurisé et de façon régulière. Leur accessibilité est libre. L'adoption des normes ISA comme normes nationales sans référence à une version spécifique présente l'avantage de faciliter la mise à jour des normes sans avoir à modifier les textes de lois. Il faudrait noter que la mise en œuvre de cette recommandation sera facilitée par le don du Fonds de Développement International actuellement en cours d'exécution. L'activité principale de ce don consiste à l'élaboration des guides d'audit financier et comptable, d'un code éthique et d'un programme d'examen de la qualité des audits pour l'ensemble des structures de contrôle »</i></p>
------	------	--

République démocratique du Congo	2010	<p><b>Recommandations</b></p> <p><i>« 59. Adopter des normes professionnelles de l'IFAC, notamment des normes d'audit compatibles avec les ISA et un code de déontologie compatible avec le code d'éthique professionnel de l'IFAC [Compétence Ordre professionnel et gouvernement du Congo] : La version française du code d'éthique de l'IFAC pourrait être adoptée ou adaptée. Si l'environnement légal et réglementaire ne présente pas des spécificités particulières, les normes ISA peuvent être adoptées »</i></p>
Sénégal	2005	<p><i>« 48. Les normes d'audit applicables au Sénégal sont définies par deux décrets qui remontent à 1988. Le décret 88-987 du 19 juillet 1988 établit 29 normes d'audit applicables par la profession comptable et le décret 88-1003 du 22 juillet 1988 définit les diligences minimales que le CAC doit accomplir dans le cadre de son mandat. L'adoption possible des normes internationales (ISA) fait actuellement l'objet de discussions au sein de la profession comptable sénégalaise.</i></p> <p><i>49. Les normes d'audit contenues dans les décrets de 1988 constituent une base solide, qui nécessite néanmoins d'importants aménagements et compléments pour les mettre à jour par rapport à la pratique internationale, laquelle a fortement évolué au cours des dernières années. Les normes du décret 88-987 s'inspirent des ISA telles qu'elles existaient à l'époque et en reprennent les principales notions sur bon nombre d'aspects. Toutefois, en raison notamment du fait que les normes sénégalaises n'ont subi aucune modification depuis leur élaboration, alors que les ISA ont au contraire fait l'objet de nombreux amendements au cours de la même période, des différences importantes existent aujourd'hui. En particulier, les normes sénégalaises ne couvrent pas, ou sinon très partiellement, certains des concepts introduits par les normes ISA après 1988, concernant le contrôle qualité d'une mission d'audit (ISA 220), l'utilisation des seuils de signification dans la définition de la démarche d'audit (ISA 320), la prise en compte des risques identifiés lors des travaux d'audit sur la définition des procédures à mettre en œuvre (ISA 330), l'audit des estimations comptables (ISA 540) ou des justes valeurs (ISA 550), la prise en compte des travaux de l'audit interne (ISA 610), etc. En outre, sur certains des aspects importants des normes d'audit, les normes sénégalaises sont moins précises que les ISA. C'est le cas par exemple du rapport d'audit : la norme ISA 700 (« Le rapport d'audit sur les états financiers ») propose des modèles de rapport de certification et codifient les réserves que l'auditeur peut être amené à formuler, ou le refus de certifier, ce qui n'est pas le cas des normes sénégalaises. Une autre différence tient à la plus grande importance accordée dans les normes ISA à la responsabilité de l'auditeur à l'égard de l'information figurant dans les notes aux états financiers (« état annexé », selon la terminologie du SYSCOA). »</i></p>

#### d) La situation dans l'Espace OHADA

Il est à noter que parmi les 111 pays mentionnés ci-dessus en a) figurent des pays de l'Espace OHADA suivant : Bénin, Mali, Sénégal, Togo.

Ainsi, à titre d'exemple, le Manuel des normes de l'ONECCA du Sénégal (décembre 2010) précise :

*« Notre choix a été d'adopter les Normes professionnelles publiées par l'IFAC et nous ne pouvions trouver mieux pour affirmer notre ancrage dans le professionnalisme et la qualité, seuls gages de la confiance que nous attendons de notre environnement et de nos partenaires : l'Etat, nos clients, les Banques, les partenaires financiers, et toutes les parties prenantes.*

*En effet, cette confiance n'est pas un dû et nous devons la rechercher et nous efforcer de la mériter, car elle peut se perdre à tout moment, notamment lorsque nous nous éloignons de notre éthique et de nos normes professionnelles, qui sont les seuls garants d'un professionnalisme irréprochable et, en tous les cas, justifiable en toutes circonstances».*

## 4.2. Propositions d'approche pour l'OHADA

Plusieurs options sont envisageables pour intégrer les ISA dans le corpus normatif au niveau de l'OHADA soit par adoption soit par convergence :

- adopter les ISA directement par un texte législatif ou réglementaire soit au niveau OHADA soit dans les différents Etats-parties;
- adopter les ISA au niveau des Ordres nationaux ;
- développer des normes professionnelles spécifiques pour l'espace OHADA s'inspirant des normes ISA.

Quelle que soit l'option retenue, le présent Guide sera un outil qui faciliterait la mise en œuvre des normes professionnelles qui seraient retenues.

### a) Adopter les ISA par la voie législative ou réglementaire

L'adoption des ISA pourrait se faire par voie législative ou réglementaire (suivant les dispositions constitutionnelles en vigueur dans chacun des Etats concernés), comme c'est le cas dans de nombreux pays.

Dans le cas où les normes devant être appliquées par les commissaires aux comptes seraient adoptées au niveau de l'OHADA, elles auront un caractère supranational.

On peut relever deux modalités d'adoption différentes dans les pays ayant adopté les normes ISA dans leur droit :

- **une adoption pure et simple des ISA comme référentiel** pour l'audit : dans ce cas, le droit mentionne que les auditeurs effectuent un audit en application des normes ISA. Cette solution a l'avantage de ne pas nécessiter de mise à jour législative ou réglementaire lors de la publication de nouvelles normes ou de modifications de normes => les normes nouvelles ou modifiées s'appliquent de droit à leur date d'entrée en vigueur ;
- **une adoption norme par norme des ISA** : Cette solution nécessite un processus d'adoption pour chaque norme ou modification de norme, ce qui peut différer l'entrée en vigueur d'une norme au niveau national compte tenu des délais d'adoption.

S'agissant de la disponibilité des traductions en français, la Belgique ayant adopté les ISA pour l'audit légal, la traduction CNCC – IBR-IBRE est disponible dans ce contexte dans les délais requis et l'OHADA n'aurait pas de difficulté à obtenir cette traduction pour la diffuser aux professionnels et la faire adopter le cas échéant.

### b) Adopter les ISA au niveau des Ordres nationaux

Une autre option est de faire adopter les ISA par les Ordres nationaux. Cette solution :

- est préconisée dans les recommandations des rapports ROSC mentionnées ci-dessus ;
- semble avoir été adoptée au Sénégal, au Bénin, au Mali et au Togo (ces pays ont déclaré à l'IFAC adopter des normes en conformité avec les ISA, cf. ci-dessus).

De la même façon que ci-dessus, cette adoption peut se faire de façon « pure et simple » ou norme par norme (cette dernière solution requiert des adoptions de chaque nouvelle norme ou nouvelle modification des ISA).

### **c) Développer des normes professionnelles spécifiques pour l'espace OHADA**

Enfin, il pourrait être envisagé de développer des normes spécifiques à l'espace OHADA qui ne soient pas les ISA mais s'en inspirent.

Cette option a des inconvénients dans la mesure où les professionnels des pays de l'OHADA ne pourraient pas se revendiquer en conformité avec les normes ISA et il existerait toujours un doute pour les lecteurs des rapports d'audit pour savoir si les normes d'audit OHADA sont conformes aux normes ISA. Par ailleurs, on note que certains professionnels se doivent de faire référence aux normes ISA dans leurs rapports :

- dans le cadre d'audit de comptes qui sont intégrés dans des comptes de groupes internationaux (audits de filiales) ;
- dans le cadre d'audits réalisés à la demande de bailleurs.

Cette solution a l'avantage néanmoins d'intégrer dans le corpus normatif de la profession comptable OHADA des développements spécifiques au commissariat aux comptes et autres obligations légales en étant proches des normes ISA.

Cette solution n'est toutefois pas conforme :

- aux recommandations de la Banque Mondiale dans les rapports ROSC ;
- au présent projet (conception d'un Guide conforme aux normes ISA).

### **4.3. Les conditions juridiques et institutionnelles nécessaires à l'adoption de normes professionnelles dans les états membres de l'OHADA**

Les objectifs ayant guidé le SP de l'OHADA à diligenter une étude pour la diffusion des normes professionnelles d'accomplissement des missions d'audit et d'expertise comptable et d'un code d'éthique dans les Etats parties au Traité de l'OHADA ne seront atteints que si les professionnels de l'expertise-comptable s'approprient ces normes professionnelles.

Cette appropriation passe par l'incorporation dans le corpus normatif et la dissémination de ces normes professionnelles dans les différentes Etats parties au Traité de l'OHADA. Cette incorporation pourra se faire soit au niveau supranational soit au niveau de chaque Etat-partie, par voie législative ou par décision des différents Ordres nationaux comme indiqué ci-dessus.

La principale question sur ce point est celle de la nature des textes nécessaires aux fins d'adoption de ces normes professionnelles. En particulier, nous nous sommes interrogés si l'intervention d'un texte OHADA est nécessaire à cet effet.

## a) Adoption des normes professionnelles au niveau du SP de l'OHADA

En principe, les textes OHADA pertinents pour l'adoption de règles communes à l'ensemble des Etats-parties sont les actes uniformes.

C'est ce qui ressort des dispositions de l'article 5 du Traité, aux termes desquelles :

*« Les actes pris pour l'adoption des règles communes prévues à l'article 1 du présent Traité sont qualifiés « Actes uniformes ».*

Par ailleurs, en vertu de la règle de suprématie des Actes uniformes sur les dispositions de droit interne, existantes ou à venir, posée par l'article 10 du Traité de l'OHADA, l'incorporation dans le corpus normatif des normes professionnelles adoptées et/ou édictées par l'OHADA par un Acte uniforme serait la solution à l'appropriation par tous les professionnels de l'expertise comptable des normes professionnelles.

De notre point de vue, le texte pertinent, au moins pour poser le principe du respect de normes professionnelles, est donc un Acte uniforme.

Un tel acte uniforme, qui s'analyse comme étant un texte législatif, peut cependant valablement confier à une autorité ou institution de l'OHADA auprès du Secrétariat Permanent le soin d'adopter les différentes normes que les commissaires aux comptes et experts comptables seront tenus de respecter dans l'exercice de leur profession ou mission.

- **Adoption par un Acte uniforme spécifique**

L'intervention d'un Acte uniforme spécifique pour l'adoption de normes professionnelles d'accomplissement des missions d'audit (y compris le commissariat aux comptes) et d'expertise comptable suppose, au préalable, que cette question entre dans le champ d'application du Traité de l'OHADA, c'est-à-dire qu'elle entre dans les matières qui sont normalement régies par ce Traité.

Le champ d'application du Traité de l'OHADA est défini aux articles 1 et 2 dudit traité. L'article 1 du Traité de l'OHADA dispose, à cet égard, que :

*« Le présent Traité a pour objet l'Harmonisation **du droit des affaires**<sup>5</sup> dans les Etats-Parties par l'élaboration et l'adoption de règles communes simples, modernes et adaptées à la situation de leurs économies, par la mise en œuvre de procédures judiciaires appropriées, et par l'encouragement au recours à l'arbitrage pour le règlement des différends contractuels ».*

L'article 2 du Traité précise, quant à lui, que :

*« Pour l'application du présent Traité, entrent dans le domaine du droit des affaires l'ensemble des règles relatives au droit des sociétés et au statut juridique des commerçants, au recouvrement des créances, aux sûretés et aux voies d'exécution, au régime du redressement des entreprises et de la liquidation judiciaire, au droit de l'arbitrage, au droit du travail, au droit comptable, au droit de la vente et des transports, **et toute autre matière que le Conseil des Ministres déciderait, à l'unanimité, d'y inclure conformément à l'objet du présent Traité et aux dispositions de l'article 8 ci-après**<sup>6</sup> ».*

Pour mémoire, l'article 8 auquel il est fait référence à l'article 2 ci-dessus, est relatif aux modalités d'adoption des actes uniformes et fixe, en particulier, les règles de quorum et de majorité applicables pour les besoins de l'adoption de ces actes.

Il résulte de l'ensemble de ces dispositions qu'entrent dans le champ d'application du Traité de l'OHADA et du « *droit des affaires* » au sens dudit Traité :

- d'une part, les matières qui sont expressément énumérées à l'article 2 du Traité ;
- d'autre part, toutes autres matières que le Conseil des Ministres déciderait, à l'unanimité, d'y inclure.

En d'autres termes, une matière qui ne serait pas expressément énumérée à l'article 2 du Traité de l'OHADA comme relevant du droit des affaires régit par ce Traité, pourrait néanmoins entrer dans le champ d'application du Traité, si le Conseil des Ministres le décide (à condition que cette décision intervienne à l'unanimité suivant les modalités prévues à l'article 8 du Traité).

Compte tenu de ce qui précède, les normes professionnelles d'exécution des missions d'audit et d'expertise comptable ne pourraient relever du Traité OHADA que :

- si ces normes relèvent de l'une des matières expressément énumérées à l'article 2 du Traité, ou, à défaut
- si une décision unanime du Conseil des Ministres de l'OHADA prenant la forme d'un acte uniforme est adoptée. Il ressort, en effet, des dispositions susvisées de l'article 2 du Traité que lorsque le Conseil des Ministres décide d'inclure une matière qui ne figure pas dans la liste des matières

---

<sup>5</sup> Surligné par nous.

<sup>6</sup> Surligné par nous.

relevant du droit des affaires énumérées dans ce même article 2, sa décision doit intervenir dans les conditions prévues à l'article 8, relatif à l'adoption à l'unanimité des Actes uniformes.

A première analyse, les normes professionnelles d'exercice ne relèvent pas, par essence, des matières expressément énumérées à l'article 2 du Traité comme entrant dans le champ du droit des affaires. D'un point de vue strictement juridique, légiférer par la voie d'un Acte uniforme dédié aux normes professionnelles demeure possible conformément aux dispositions de l'article 2, in fine, du Traité, mais cette solution ne nous semble pas recommandable compte tenu de sa lourdeur (il nécessitera autant d'Actes uniformes que de normes à adopter, d'une part et, d'autre part, la mise en œuvre des procédures prévues par le Traité pour la modification des Actes uniformes à l'occasion de chaque modifications des normes initialement adoptées et/ou édictées).

- **Adoption par un Acte uniforme existant**

L'acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE fixe notamment les règles relatives au contrôle externe des sociétés, notamment aux missions du commissaire aux comptes et aux responsabilités qu'il encourt. **A cet égard, l'on remarquera qu'en droit comparé, en particulier en droit français (pays dont le système juridique est proche de celui mis en place dans le cadre du Traité de l'OHADA), les règles relatives à la déontologie et aux normes professionnelles des commissaires aux comptes sont fixées, en premier lieu, dans le code de commerce<sup>7</sup> (qui fixe également, en France, le droit des sociétés).**

Pour mémoire, en droit français, les normes d'exercice professionnel applicables aux commissaires aux comptes sont prévues par le code de déontologie de la profession, pris en application des dispositions susmentionnées du code de commerce<sup>8</sup>.

De notre point de vue, l'on peut donc effectivement considérer, par analogie avec les solutions consacrées en droit comparé, que l'élaboration et l'adoption des normes d'exercice professionnel, au moins pour l'activité des commissaires aux comptes, peut relever du droit des sociétés. A défaut, le Conseil des Ministres pourrait également décider d'inclure ces normes dans le champ de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE.

En ce qui concerne les normes professionnelles de l'expertise-comptable, leur adoption pourrait se faire par le biais de la révision de l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable.

En effet, même s'il est vrai que les normes professionnelles d'exécution des missions d'expertise comptable ne semblent pas relever du droit comptable, compte tenu néanmoins « *du rôle prépondérant de la profession comptable dans la mise en œuvre du référentiel comptable* »<sup>9</sup>, leur adoption via l'Acte uniforme de l'OHADA relatif au droit comptable peut être suffisamment justifiée par les stipulations de l'article 6 du Traité OHADA qui disposent que les Actes Uniformes sont préparés par le Secrétariat Permanent et les Gouvernements des États membres. Dans la mesure où la profession comptable joue un rôle prépondérant dans la normalisation comptable, l'on peut considérer que l'adoption et/ou l'édition des normes professionnelles qui régissent cette profession comptable participent au travail législatif en matière de comptabilité.

En définitive, dans la mesure où le commissariat aux comptes est prévu et organisé par l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE d'une part, et de la prépondérance de la profession comptable dans la mise en œuvre du référentiel comptable, une révision des Actes uniformes de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE et du droit comptable serait une opportunité pour insérer la mention que le professionnel

---

<sup>7</sup> Notamment en ses articles L822-9 et suivants, qui relèvent d'une section intitulée : « *De la déontologie et de l'indépendance des commissaires aux comptes* ».

<sup>8</sup> L'article 14 du Code de déontologie susvisé dispose que : « *Le commissaire aux comptes accomplit sa mission en respectant les normes d'exercice professionnel homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice* ».

<sup>9</sup> Extrait du Règlement n°01/2009/CM/UEMOA instituant un Conseil Permanent de la Profession Comptable dans l'UEMOA « (...) *Conscient du rôle prépondérant de la profession comptable dans la mise en œuvre du référentiel comptable susvisé(...)* ».

de l'expertise comptable (commissaire aux comptes ou expert-comptable) conduit ses diligences selon les normes professionnelles adoptées et/ou édictées par l'OHADA.

Cependant, cette solution nécessite la révision desdits Actes uniformes selon les dispositions du Traité de l'OHADA, ce qui peut paraître long et fastidieux surtout dans un contexte de mise à jour permanente ou de création régulière de nouvelles normes professionnelles.

- **Création d'un organe en charge de la réglementation professionnelle auprès du Secrétariat Permanent de l'OHADA**

Une solution aux obstacles relatifs à l'adoption des normes professionnelles soit par la voie d'Actes uniformes à créer ou existants relevés ci-dessus serait la création auprès du Secrétariat Permanent de l'OHADA d'un organe consultatif de l'OHADA chargé de la réglementation professionnelle à l'image du Conseil Permanent de la Profession Comptable (CPPC) de l'UEMOA.

Le CPPC créé par le Règlement n° 01/2009/CM/UEMOA en date du 27 mars 2009 « *est un Organisme Consultatif de l'Union chargé de la réglementation professionnelle et de l'harmonisation des conditions d'exercice de la profession comptable dans l'Union. A cet effet, il permet à ses membres de fournir dans l'intérêt du public des services de qualité conformément aux normes professionnelles*<sup>10</sup> ». Le CPPC est chargé<sup>11</sup>, notamment d'élaborer un code de déontologie et des devoirs professionnels, conformément aux normes internationales et de veiller à son respect, de déterminer les normes professionnelles spécifiques à chaque type de mission des professionnels comptables.

L'organe dont la création auprès de l'OHADA est envisagée serait l'équivalent de la Commission de Normalisation Comptable OHADA (CNC-OHADA) pour la profession comptable.

Sa création nécessitera la révision une seule fois des Actes uniformes susmentionnés pour insérer une mention selon laquelle le professionnel de l'expertise comptable conduit ses diligences selon les normes professionnelles adoptées et/ou édictées par cet organe.

L'Acte uniforme conférerait ainsi à cet organe de l'OHADA, un pouvoir réglementaire assimilable, en droit interne, au pouvoir réglementaire d'exécution des lois, que le législateur peut toujours valablement confier à l'autorité administrative de son choix.

## **b) Adoption des normes professionnelles au niveau national**

Nous précisons que la circonstance que l'adoption des normes professionnelles susvisées entrant dans le champ du Traité OHADA ne signifie pas nécessairement que les Etats membres ne sont pas habilités à légiférer ou à réglementer sur ces questions.

Le droit du travail est, en effet, expressément cité à l'article 2 du Traité OHADA, mais les textes de droit du travail en vigueur dans les Etats-parties demeurent des textes de droit interne, faute de « législation » OHADA en vigueur sur cette question. En réalité, les Etats-parties ne cessent d'être fondés à légiférer sur une question entrant dans le champ du Traité de l'OHADA qu'à compter du moment où les institutions compétentes de l'OHADA ont adoptées un texte sur cette question.

La nécessité d'un texte OHADA ne s'impose donc, de notre point de vue, qu'à partir du moment où l'objectif est de fixer des règles des normes communes à l'ensemble des Etats-parties, ce qui est l'objectif visé au cas particulier.

---

<sup>10</sup> Article 3, alinéa 1 du Règlement n° 01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 instituant un conseil permanent de la profession comptable.

<sup>11</sup> Article 4 du Règlement susvisé.

Ainsi, l'adoption des normes professionnelles dans le corpus normatif des professionnelles de l'expertise comptable peut se faire via une décision des différents Ordres nationaux, soit par un texte législatif ou réglementaire national.

- **Adoption des normes professionnelles par l'Ordre national des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA)**

Dans cette hypothèse, les différents Ordres nationaux prennent une résolution tendant à adopter les normes professionnelles qui auront été définies par l'OHADA pour l'exercice professionnel.

Ainsi, par exemple, lors de son assemblée générale annuelle du 26 mars 2015, l'Ordre des Experts-Comptables de Côte d'Ivoire a adopté<sup>12</sup>, conformément à une recommandation du Conseil Permanent de la Profession Comptable (CPPC), la traduction française des normes ISA ainsi que leurs amendements et modifications ultérieures pour l'exercice de l'audit contractuel.

L'obstacle à cette approche est d'abord lié au fait que tous les Etats-parties ne disposent pas tous à ce jour d'un Ordre national. Ensuite, un autre obstacle réside dans la capacité et l'aptitude de ces Ordres nationaux à adopter des normes professionnelles pour l'exercice des missions de commissariat aux comptes.

- **Adoption des normes professionnelles par la voie législative ou réglementaire nationale des Etats-parties**

L'on pourra y palier par un mécanisme d'adoption des normes professionnelles suivant les dispositions pertinentes de droit interne des États membres, sans qu'il soit besoin qu'un texte OHADA spécifique soit adopté à cet effet.

En effet, tant qu'un texte OHADA spécifique n'a pas été adopté sur un sujet particulier, les Gouvernements des États membres peuvent valablement adopter les normes professionnelles suivant les règles de droit constitutionnel internes à chaque Etat-partie. ,

Il n'en demeure cependant pas moins qu'aucune disposition juridique contraignante (obligeant par exemple les États-parties à adopter des normes professionnelles adoptés et/ou édictées par l'OHADA) dont le non-respect serait susceptible d'entraîner la responsabilité contractuelle de l'Etat membre concerné n'existe au niveau de l'OHADA.

Le Traité de l'OHADA dispose tout simplement que « *des règlements d'application et des décisions sont prises, chaque fois que de besoin, par le Conseil des Ministres à la majorité absolue* », sans préciser le champ d'application matériel des règlements d'application et celui des décisions.

Toutefois, dans la mesure où le Traité ne prévoit pas de texte OHADA comparable aux directives communautaires, la solution serait que la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement adopte une recommandation en ce

---

<sup>12</sup> Extrait du procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire de l'OEC-CI « *Après avoir entendu l'exposé du Président de l'Ordre relativement à la recommandation du Conseil Permanent de la Profession Comptable (CPPC) lors de sa réunion du 18 au 20 février 2015, en vue de l'adoption par tous les Ordres Nationaux des Experts-Comptables et des Comptables Agréés (ONECCA) de l'Union Economique Ouest Africaine (UEMOA) des normes internationales d'audit (ISA) comme normes de référence pour l'exercice de l'audit contractuel, Et en application des résolutions prises par le Conseil de l'Ordre le 5 novembre 2009 pour la mise en œuvre des recommandations de l'IFAC,*

*L'Assemblée décide, conformément à cette recommandation du CPPC, d'adopter la traduction française des normes ISA ainsi que leurs amendements et modifications ultérieures.*

*L'Assemblée autorise le Conseil à engager toutes les actions nécessaires auprès de la Tutelle et des institutions de normalisation en vue de la prise de textes indispensables à l'application de cette résolution.*

*Cette résolution, mise aux voix, est adoptée à l'unanimité des membres présents et représentés* » - Source : <http://news.abidjan.net/h/543953.html>

sens à l'attention des Etats-parties, étant précisé que cette recommandation n'aura évidemment pas un caractère contraignant.

En effet, en dehors des Actes uniformes, le Traité prévoit d'autres types d'instruments juridiques. Les règlements d'application du Traité, qui ont normalement pour objet de préciser les modalités d'application de certaines dispositions du Traité. En pratique, il s'agit des dispositions concernant les institutions de l'OHADA (par exemple les règlements portant sur la procédure devant la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage de l'OHADA). Il y a ensuite les décisions du Conseil des Ministres de la Conférence des Chefs d'Etat ou de Gouvernement et du Conseil des Ministres de l'OHADA. L'article 27 du Traité précise, en ce qui concerne la Conférence des Chefs d'Etat et de Gouvernement, que celle-ci peut statuer sur toutes questions relatives au Traité. Le Traité ne précise pas davantage le champ d'application précis des décisions du Conseil des Ministres. Toutefois, il ressort des dispositions de l'article 5 susvisé du Traité que ni les décisions de la Conférence des Chefs d'Etat, ni celles du Conseil des Ministres n'ont normalement vocation à fixer les règles législatives communes, directement applicables à l'ensemble des Etats-membres, lesquels relèvent du ressort des Actes uniformes. Les décisions les plus importantes du Conseil des Ministres sont celles portant sur l'adoption des Actes uniformes (ces décisions ne fixent pas, dans leur disposition, le droit matériel mais adoptent l'acte – en l'occurrence l'Acte uniforme – qui contient et fixe le droit matériel).