

GUIDE PRATIQUE D'APPLICATION DES NORMES PROFESSIONNELLES

ESPACE OHADA

TOME 1. Audit et commissariat aux comptes

NOTE DE LECTURE

- **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 »).

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 ou de toute autre tierce partie. 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.

- **Sources**

- **Traduction**

Le Guide a été élaboré, comme présenté dans le Rapport d'évaluation 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), le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables (CSOEC) et l'Institut des Réviseurs d'Entreprise belge (IRE-IBRE) 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 Guide.

Points 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.
- **Comme évoqué dans le Rapport d'évaluation, il convient que le Secrétariat Permanent de l'OHADA obtienne de l'IFAC l'autorisation de reproduire les extraits de cette traduction, selon le protocole de copyright de l'IFAC.**

- **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)

- **Mises à jour de normes**

- **Normes ISA 800 et ISA 805**

L'IAASB a adopté en décembre 2015 les normes ISA 800 et 805 révisées. Ces normes n'ont pas encore eu l'approbation du PIOB (attendue en mars 2015).

- **Norme ISA 810**

La norme ISA 810 est en cours de révision et devrait être présentée pour approbation lors de la réunion de l'IAASB de mars 2016.

- **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.

Point à suivre

- Il conviendra de **mettre à jour**, dans une version ultérieure du Guide, **les normes ISA 800, 805 et 810**, qui seront applicables pour les exercices clos à compter du 15 décembre 2016.

- **Nécessité d'organiser un atelier pour définir 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. Les nouveautés introduites par les modifications des normes ISA et la norme ISA 701 soulèvent d'autres questions qu'il convient de traiter.

Nous proposons d'évoquer ces questions lors d'un atelier dédié.

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 :**

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 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 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises évoque une mission de certification pour les comptes annuels et une mission de certification pour les comptes consolidés. Il n'est pas précisé si les entités ayant l'obligation d'établir des comptes consolidés ont ou non l'obligation de faire aussi auditer leurs comptes annuels (individuels) par le commissaire aux comptes dans le cadre de son mandat de commissariat aux comptes.
- Si les comptes annuels et les comptes consolidés doivent être audités par le 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 ou bien deux rapports du commissaire aux comptes sur chacun des jeux d'états financiers annuels ou si le commissaire aux comptes doit émettre qu'un seul rapport sur un seul des deux jeux d'états financiers annuels.

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 :

- Emettre 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 ;
- Emettre 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.

- **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 doit 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 des sociétés cotées 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.

Abidjan le 26 octobre 2016

Ernst & Young S.A.

Jean-François Albrecht
Expert-Comptable Diplômé
Associé