



RAPPORT SUR LE RESPECT DES NORMES ET CODES (« RRNC/ROSC¹ »)

COMPTABILITE ET AUDIT

NIGER

Mai 2009

¹ Report on the Observance of Standards and Codes.

Le présent rapport a été préparé par une équipe conjointe de la Banque Mondiale et du Gouvernement sur la base de travaux réalisés au Niger entre Novembre 2008 et Février 2009. L'équipe était dirigée par Mamadou Yaro (AFTFM) et comprenait en outre Ludovic Kabran (CSRRM), Bella Lelouma Diallo (AFTFM), Saidou Diop (AFTFM), Hassane Abdou (consultant), Zakari Adamou (Point Focal du Gouvernement) et Rachidatou Idrissa Madougou (Assistance d'équipe) avec l'appui technique de Zubaidur Rahman (OPCFM) qui a également participé à la mission principale de février 2009 à Niamey. Les auteurs tiennent à exprimer leurs remerciements aux Autorités nigériennes, ainsi qu'aux représentants de la profession comptable et du secteur privé nigériens pour leur participation active et leur soutien au cours de cette étude. La publication du présent rapport a été autorisée par le Ministère du Plan, de l'Aménagement du Territoire et du Développement Communautaire le 1^{er} Août 2011.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ABWA	Accountancy Bodies in West Africa
APBEF	Association Professionnelle des Banques et Etablissements Financiers
APEJ	Agence pour la Promotion de l'Emploi des Jeunes
API	Agence pour la Promotion des Investissements
AU	Acte Uniforme
BCEAO	Banque Centrale des Etats d'Afrique de l'Ouest
BRVM	Bourse Régionale de Valeurs Mobilières
CAC	Commissaire aux comptes
CCOA	Conseil Comptable Ouest-Africain
CEDEAO	Communauté Economique et Douanière des Etats de l'Afrique de l'Ouest
CESAG	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CGA	Centre de gestion agréé
CIMA	Conférence Interafricaine des Marchés d'Assurances
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNUCED	Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement
COMINAK	Compagnie Minière d'Akouta
CPPC	Conseil Permanent de la Profession Comptable
CRCA	Commission Régionale de Contrôle des Assurances
CREFEFCF	Commission Régionale pour la Formation des Experts Comptables et Financiers
CREPMF	Conseil Régional de l'Epargne Publique et des Marchés Financiers
DECOFI	Diplôme d'Expertise Comptable et Financière
DESCOGEF	Diplôme d'Etude Supérieure Comptable et en Gestion Financière
DGI	Direction Générale des Impôts
DUTS	Diplôme Universitaire de Technicien Supérieur
ESCAE	Ecole Supérieure de Commerce et d'Administration des Entreprises
EPA	Etablissements Publics à Caractère Administratif
EPIC	Etablissements Publics à Caractère Industriel et Commercial
FAFPA	Fonds d'Appui à la Formation Professionnelle et à l'Apprentissage
FIDEF	Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones
FMI	Fonds Monétaire International
GIE	Groupement d'intérêt économique
IAS	Normes Internationales de Comptabilité
IARD	Incendie, Automobile et Risques Divers
IAS	Normes Internationales de Comptabilité
IASB/IASC	<i>International Accounting Standards Board / Committee</i>
IFAC	Fédération Internationale des Experts-Comptables
IFRS	Normes Internationales d'Information Financière
INTEC	Institut National des Techniques Economiques et Comptables
ISA	Normes Internationales d'Audit
LMD	Licence Master Doctorat
MSTCF	Maîtrise en Sciences Techniques Comptables et Financières
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
ONECCA	Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés
PCG	Plan Comptable Général
PIB	Produit intérieur brut
PME	Petites et moyennes entreprises
ROSC	Rapport sur l'Application des Normes et Codes
SA	Société anonyme
SAEM	Société Anonyme d'Economie Mixte
SMO	<i>Statement of Membership Obligations</i> de l'IFAC
TPE	Très Petites Entreprises
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine
UMOA	Union Monétaire Ouest-Africaine
USD	

SOMMAIRE

1. SYNTHESE DES RECOMMANDATIONS PRIORITAIRES	3
2. CONTEXTE ECONOMIQUE	7
I. CADRE LEGAL ET INSTITUTIONNEL	9
A. Législation et Réglementation en Matière de Comptabilité et d'Audit	9
B. La Profession Comptable au Niger	14
C. Education et Formation Professionnelle	17
D. Normalisation de la Comptabilité et de l'audit au Niger	19
E. Mécanismes de Contrôle de l'Application des Normes Comptables et d'Audit	23
II. LES NORMES COMPTABLES	24
A. Le SYSCOA et Autres Référentiels Comptables Applicables au Niger – Principales Différences avec les Normes IFRS	24
B. Application des Normes Comptables : Situation actuelle et Constatations	27
III. LES NORMES D'AUDIT	28
IV. PERCEPTIONS QUANT A LA QUALITE DE L'INFORMATION FINANCIERE	31
V. RECOMMANDATIONS	33
Normes Comptable	34
Normes d'audit – Normes professionnelles	35
Formation	37
Accessibilité de l'information financière des entreprises	37

1. RÉSUMÉ DES CONCLUSIONS

Le présent rapport se propose d'évaluer les normes et pratiques de comptabilité et d'audit financier au Niger dans les secteurs privé et parapublic, en utilisant comme références les normes internationales d'information financière (« IFRS ») et d'audit (« ISA ») et en tenant compte des bonnes pratiques observées au plan international dans ces deux domaines.

Le principal objectif de cette évaluation est de formuler des recommandations au Gouvernement en vue de renforcer les bonnes pratiques en matière de comptabilité, d'audit financier, et de transparence financière au sein du secteur privé et des entreprises parapubliques au Niger. Les objectifs de développement associés à ces recommandations sont : (a) la stimulation de l'investissement privé et l'amélioration de la compétitivité des entreprises, (b) une meilleure gouvernance au sein du secteur marchand privé ou parapublic et (c) l'intégration accrue de l'économie Nigérienne au plan international. Les principaux constats qui ressortent de l'étude ROSC Comptabilité et Audit au Niger sont résumés ci-après :

Le cadre légal et réglementaire de la comptabilité et de l'audit au Niger a connu au cours des dernières années des avancées significatives, qui permettent d'envisager une évolution favorable de la pratique comptable et d'audit à moyen terme. Néanmoins, des améliorations sont nécessaires en matière de normalisation comptable et d'audit et ceci en vue de permettre aux mécanismes existants de mieux fonctionner.

Pour l'essentiel, les obligations des entreprises et des entités du secteur financier (banques, compagnies d'assurance, etc.) en matière de comptabilité et d'audit sont contenues dans l'Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises suppléées selon le cas par des dispositions de la BCEAO et du code des assurances (CIMA). Toutefois, ces textes ont besoin d'être actualisés non seulement à cause des difficultés d'application de certaines clauses mais aussi pour les faire évoluer vers les normes internationales de manière progressive.

L'audit légal des états financiers (commissariat aux comptes) est obligatoire pour toutes les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée (SARL) dépassant une certaine taille, les sociétés à participation publique majoritaire, les banques et les compagnies d'assurance. Ceci est conforme à la pratique internationale surtout dans les pays à tradition de droit écrit. Toutefois, le principal problème semble être le non respect par un certain nombre d'entreprises de l'obligation de présenter des comptes audités et l'absence de dispositif de contrôle les obligeant à s'y conformer.

Les Petites et Moyennes Entreprises (PME) bénéficient de dispositions leur permettant d'appliquer des règles plus simples, en particulier en matière comptable, avec des systèmes dits allégé et « minimal de trésorerie ».

Les textes de l'OHADA prévoient le dépôt par les entreprises de leurs états financiers annuels au greffe du Tribunal, mais ce système n'est pas opérationnel faute de moyens logistiques et humains. Dans les faits, les états financiers de synthèse ne sont pas déposés et aucune sanction pénale n'est prévue en cas de manquement à cette disposition. Par ailleurs, aucune structure administrative ne semble disposer d'informations complètes sur l'ensemble des entreprises au Niger. Au total, le niveau global de transparence financière dans le secteur privé est particulièrement faible. Les banques déplorent le manque d'informations fiables sur la situation financière de leurs clients.

Résumé des conclusions (suite)

La profession comptable au Niger (ONECCA) dispose depuis 2003 d'une organisation propre. La mise en harmonie des textes régissant la profession comptable au Niger avec les dispositions communautaires de l'UEMOA est toujours en cours. Compte tenu de l'historique, certains professionnels exerçant encore n'ont pas le niveau académique recommandé par la Fédération Internationale des Experts Comptables (IFAC). L'ONECCA est membre de la FIDEF mais n'est pas membre de l'IFAC. Il n'existe pas de normes d'audit nationales et le fonctionnement du Conseil National de l'Ordre mérite d'être amélioré pour renforcer la crédibilité de la profession comptable. L'activation des différentes commissions est une urgence de même que l'instauration de mécanismes de contrôle de la qualité de l'exercice professionnel (contrôle de qualité des missions d'audit, respect de la déontologie, etc.).

En matière de formation académique, plusieurs structures forment aux métiers de la comptabilité-gestion. Les dispositions pour assurer un contrôle de qualité des formations ne sont cependant pas encore opérationnelles. Le constat est que la qualité de la formation aux métiers comptables est largement en deçà des attentes du secteur privé qui souhaite disposer de comptables qualifiés de tous les niveaux. Pour le cursus menant à l'expertise comptable, un diplôme d'expertise comptable a été institué en 2001 au niveau de l'UEMOA. Ce diplôme, conforme aux principes édictés par l'IFAC, n'est pas encore opérationnel en raison de difficultés pratiques d'organisation des examens finaux. Le Niger ne dispose d'aucun centre de formation à ce cursus et la formation actuellement dispensée à Dakar, Abidjan et Yamoussoukro revient très coûteuse car nécessitant une présence dans ces pays.

Le système comptable OHADA en vigueur est commun à 16 pays. Tous les pays de la sous région sont confrontés au non fonctionnement des organes de normalisation aussi bien national que communautaire et au manque de flexibilité nécessaire à sa mise à jour. Des réformes sont en cours pour redynamiser le CCOA et le CPPC par une plus grande implication des professionnels de la région. L'OHADA vient également de créer une commission de normalisation comptable. Un cadre de concertation et de coordination devrait être défini entre ces instances de normalisation pour éviter une duplication de leurs structures. En outre, au niveau de la réglementation communautaire en matière de comptabilité, une dualité demeure du fait de l'existence de deux systèmes, le SYSCOA et le Système Comptable OHADA.

Par ailleurs, la revue d'un échantillon d'états financiers de sociétés privées et publiques au Niger a mis en évidence une application imparfaite du référentiel comptable et un niveau d'information en annexe peu pertinent. Le SYSCOA nécessite d'être amendé pour remédier aux insuffisances relevées et le faire converger de façon progressive vers les normes IFRS.

Le bon déroulement des activités professionnelles liées à l'exploitation pertinente de l'information financière des Entreprises demeure une préoccupation au niveau de la Chambre des Comptes et de certaines Directions Générales (Impôts, Inspection Générale des Finances etc.) du Ministère de l'Economie et des Finances (MEF). Ces dernières structures ont une faible capacité dans le domaine. La structure chargée du portefeuille de l'Etat n'a pu être identifiée et localisée institutionnellement.

Les recommandations prioritaires qui ressortent du ROSC Comptabilité et Audit au Niger sont résumées dans le tableau ci-après, en distinguant les actions qui impliquent des décisions au niveau national de celles qui relèvent de l'échelon communautaire.

1. SYNTHÈSE DES RECOMMANDATIONS PRIORITAIRES						
Actions	§ n°	Responsabilité	Liens avec projets BM	Calendrier de mise en œuvre		
				Court terme (moins d'un an)	Moyen terme (1-2 ans)	Long terme (3-5 ans)
A) ACTIONS RELEVANT PRINCIPALEMENT DE L'ECHELON COMMUNAUTAIRE						
(i) Engager les acteurs communautaires à (a) faire fonctionner les organes de normalisation et coordonner leurs activités, (b) éviter la duplication des organes notamment en mettant en place un cadre de concertation entre le CCOA et la CNC de l'OHADA nouvellement créée, et (c) s'assurer que les CNC au niveau national sont dotés de ressources adéquates.	65	Commission UEMOA et Secrétariat Permanent de l'OHADA			X	X
(ii) Engager l'actualisation des normes comptables SYSCOA –OHADA en les faisant évoluer vers les normes IFRS de façon progressive.	66	Commission de l'UEMOA et Secrétariat Permanent de l'OHADA			X	
(iii) Engager les acteurs communautaires à mettre à jour les plans comptables sectoriels des banques et établissements financiers et des Compagnies d'Assurances pour les faire évoluer vers les normes internationales de façon progressive et sur une durée raisonnable et pour surmonter les difficultés d'application de certaines clauses.	67	CNC- OHADA– CCOA – CIMA- BCEAO			X	X
(iv) Mettre en place un dispositif incitatif pour promouvoir et redynamiser les Centres de Gestion Agréés.	70	Commission de l'UEMOA et Secrétariat Permanent de l'OHADA			X	

SYNTHESE DES RECOMMANDATIONS PRIORITAIRES (SUITE)						
Actions	§ n°	Responsabilité	Liens avec projets BM	Calendrier de mise en œuvre		
				Court terme (moins d'un an)	Moyen terme (1-2 ans)	Long terme (3-5 ans)
A) ACTIONS RELEVANT PRINCIPALEMENT DE L'ECHELON COMMUNAUTAIRE (SUITE)						
(v) Engager le processus de mise en conformité des pratiques d'audit au niveau de la région avec les normes internationales d'audit : <ul style="list-style-type: none">• Adoption comme normes régionales de la version française des normes ISA en tenant compte des diligences additionnelles exigées par le droit comptable OHADA sur les sociétés commerciales ;• Elaboration d'un manuel d'audit décrivant l'approche, la méthodologie et le mode de tenue de dossier conformément aux exigences de l'IFAC ;• Adoption d'un code d'éthique et de déontologie régional	71 <					

SYNTHESE DES RECOMMANDATIONS PRIORITAIRES (SUITE ET FIN)						
Actions	§ n°	Responsabilité	Liens avec projets BM	Calendrier de mise en œuvre		
				Court terme (moins d'un an)	Moyen terme (1-2 ans)	Long terme (3-5 ans)
B) ACTIONS RELEVANT PRINCIPALEMENT DE L'ECHELON NATIONAL						
(vi) Mettre en place le Conseil National de la Comptabilité (CNC) du Niger qui est l'organe de normalisation national et s'assurer qu'il est doté de ressources adéquates	65	Gouvernement		X		
(vii) Adoption comme normes d'audit nationales de la version française des normes ISA en tenant compte du contexte réglementaire de l'OHADA et élaboration de textes réglementaires pour l'application de ces normes au Niger.	72	Gouvernement ONECCA		X	X	
(viii) Finalisation des textes fondateurs de l'Ordre et de ses commissions	73	ONECCA		X		
(ix) Mettre en place un système de contrôle destiné à assurer la qualité de la pratique comptable et d'audit et le respect des règles déontologiques au sein de la profession : <ul style="list-style-type: none">Mise en place au sein de chaque firme d'audit, d'un système de contrôle qualité interne ;Mise en place d'une commission de contrôle qualité au sein de l'ONECCA/CPPC	74	ONECCA - CPPC		Processus continu		
(x) Faire designer un magistrat à la présidence de la Chambre de discipline de l'ONECCA	75	Gouvernement - ONECCA		X		

(xi) Appuyer les efforts de la profession pour lutter contre l'exercice illégal des métiers de l'expertise comptable et l'incompatibilité des missions entre l'Expert Comptable et les normes d'exercices professionnelles du Commissaire aux Comptes.	76	Gouvernement - ONECCA		X	X	
(xii) Appliquer les sanctions pénales prévues à l'encontre des dirigeants des Entreprises qui n'établissent pas les documents financiers de synthèse à la clôture de chaque exercice ou communiquent sciemment de tels documents ne donnant pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice.	69	Gouvernement			X	
(xiii) Mettre en œuvre un plan de formation professionnelle continue obligatoire et de mise à niveau de l'ensemble des membres de la profession	77	ONECCA - CPPC		X	X	
(xiv) Renforcer le contrôle de qualité de l'enseignement des écoles de gestion et de comptabilité concourant à accroître le nombre de comptables et de gestionnaires qualifiés.	78	Gouvernement		X	X	
(xv) Engager des démarches pour l'agrément de création d'une école/institut de formation en vue de dispenser la formation à l'expertise comptable.	79	Gouvernement		X	X	
(xvi) Imposer le visa des membres de la profession comptable sur les états financiers avant leur dépôt à l'administration fiscale.	80	Gouvernement		X	X	
(xvii) Renforcer les capacités des greffes des Tribunaux en matière de réception et d'archivage des états financiers de synthèse des Entreprises.	81	Gouvernement			X	
(xviii) Elaborer un plan d'actions détaillé des réformes résultant du ROSC et l'insérer dans le Programme des Réformes dont la coordination de la mise en œuvre sera assurée par le Comité de Pilotage dudit Programme.	82	Gouvernement		X		

2. CONTEXTE ECONOMIQUE

1. L'évaluation des normes et pratiques en matière de comptabilité et d'audit au Niger s'inscrit dans le cadre du programme « Rapport sur le Respect des Normes et Codes » (ROSC¹), une initiative conjointe de la Banque Mondiale et du Fonds Monétaire International (FMI). Cette évaluation met l'accent sur les forces et les faiblesses de l'environnement comptable et d'audit influant sur la qualité de l'information financière publiée. Elle implique la revue non seulement des obligations légales mais aussi des pratiques observées dans le pays, et retient, comme références de comparaison, les Normes Internationales d'Information Financière (IFRS²), les Normes Internationales d'Audit (ISA³), ainsi que les bonnes pratiques couramment observées au plan international en matière de réglementation comptable et d'audit.

2. **Avec une population estimée à 13.5 millions d'habitants, une densité faible de 11 hab. /km² et un produit intérieur brut (PIB) par habitant de l'ordre de 330 dollars américain en 2007, le Niger se situe parmi les économies les plus faibles de l'Afrique de l'Ouest.** Le Niger est un pays vaste, partageant ses frontières avec sept pays : le Nigeria et le Benin au sud, le Burkina Faso et le Mali à l'ouest, l'Algérie et la Lybie au nord et le Tchad à l'est. L'économie du Niger est peu diversifiée. Elle est principalement basée sur l'agriculture de subsistance, l'élevage et l'exploitation de l'uranium. Le secteur primaire représente 46% du PIB en 2007 dont 27% pour l'agriculture et 13% pour l'élevage. Le Niger réalise un taux de croissance annuel moyen du PIB de 4.1% sur la période 2000-2007. Au début de la décennie, le revenu par habitant était inférieur à 200 USD. La pauvreté cependant reste massive. En 2005, on estime à 62.1% de la population le nombre de personnes vivant en dessous du seuil de pauvreté. En 2007, l'uranium (69.8%), l'or (13.8%), les produits de l'élevage (8.2%) et ceux de l'agriculture (4.2%) constituent l'essentiel des exportations du pays. Le Niger fait face à deux problèmes structurels qui sont l'enclavement qui conduit à enregistrer des coûts de transactions élevés et le climat désertique, peu propice à la production agricole. La plus grande partie du pays (les 2/3) est couverte par le désert du Sahara tandis que les eaux ne couvrent que 0.02% de la superficie totale du pays.

L'économie nigérienne présente des faiblesses persistantes relatives à la volatilité de la croissance économique et sa vulnérabilité aux chocs exogènes. Pour améliorer les conditions de vie de la population, le pays a élaboré en 2002 une Stratégie de Réduction de la Pauvreté (SRP), devenue le cadre de référence de la politique du gouvernement. L'objectif de la SRP est d'atteindre les Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD), notamment celui de réduire la pauvreté de moitié à l'horizon 2015.

3. **Ainsi, l'un des axes de la politique économique du Gouvernement nigérien concerne la promotion et la dynamisation du secteur privé, le tourisme et l'artisanat**

¹ *Reports on the Observance of Standards and Codes* (www.worldbank.org/ifa).

² *International Financial Reporting Standards*. Le terme IFRS recouvre à la fois les normes internationales de comptabilité (*International Accounting Standards* ou IAS) antérieurement émises par l'*International Accounting Standards Committee* ou IASC (transformé en 2001 en *International Accounting Standards Board* ou IASB) et les normes émises depuis 2001 par l'IASB. De nombreux pays ont adopté les IFRS comme normes comptables d'application obligatoire pour l'établissement des états financiers annuels légaux des entreprises. A compter du 1^{er} janvier 2005, l'Union Européenne (UE) requiert que toutes les sociétés cotées ayant leur siège dans l'UE présentent leurs états financiers consolidés suivant le référentiel IFRS.

³ *International Standards on Auditing* émis par un organisme autonome au sein de la Fédération Internationale des Experts-Comptables (*International Federation of Accountants* ou IFAC). Les normes ISA dans leur version officielle en anglais peuvent être consultées gratuitement sur le site internet de l'IFAC (www.ifac.org).

pour en faire les principaux moteurs de la croissance. Le secteur privé marchand est composé pour une large part de PME parmi lesquelles un nombre important appartient au secteur dit informel dont le poids atteindrait 69.5% du PIB en 2007. Les actions du Gouvernement visent une amélioration du climat des affaires, élément essentiel pour assurer une croissance soutenue sur le moyen terme. Elles visent aussi une diversification de l'économie. Un plan d'actions du gouvernement, discuté avec la Banque Mondiale et des représentants des investisseurs privés préconise (i) la réduction (de 11 à 8) du nombre de procédures pour la création de nouvelles entreprises avant la fin 2008, (ii) la réduction (de 49 à 19) du nombre de procédures exigées pour le transfert de propriété (iii) le raccourcissement du nombre de procédures nécessaires à l'enregistrement des titres fonciers, grâce au renforcement de la direction du Cadastre. De même la fourniture d'électricité devrait s'améliorer avec l'avènement des travaux d'interconnexions des réseaux de distribution avec le Nigeria. Les actions du gouvernement visent aussi à rendre le régime minier transparent et incitatif, en toute cohérence avec les normes UEMOA. A cet effet, une révision du code minier adoptée en 2006 est intervenue en 2008.

4. L'Etat du Niger est un agent économique important qui contrôle des secteurs clés de l'économie à travers des participations significatives dans diverses sociétés. Au 31/12/2008, le portefeuille de l'Etat est composé de 37 entités dont 10 Sociétés à participation majoritaire de l'Etat. Plusieurs secteurs clés sont concernés entre autres (i) les mines (SOMAIR, COMINAK, SONICHAR) ; (ii) les banques (SONIBANK) ; (iii) l'eau (SPEN) ; (iv) les télécommunications (SONITEL) ; (v) l'énergie (SONIDEP) ; (vi) le transport (SNTN) ; (vii) l'électricité (NIGELEC).

5. Le secteur financier est principalement dominé par les banques. Au début de 2008, le secteur bancaire, principal pourvoyeur de financement des entreprises, se compose de dix banques et deux établissements financiers agréés par la Banque Centrale. Ce secteur contrôle un total de bilan de 380 milliards de FCFA (environ 760 millions USD) et comprend 51 guichets. Le taux de bancarisation au Niger est très faible avec 1.9%. Le secteur des assurances est dominé par quatre compagnies qui couvrent les branches automobile (47.42%), vie (12.55%), incendie (8.93%) et autres risques divers (31.1%). Avec un total d'actif de 12 milliards en 2007 (24 millions USD), un montant total des primes estimé à 2 milliards environ à fin 2007 (4 millions de USD), le marché des assurances est peu développé au Niger. Les institutions de micro finance (IMF) enregistrent un encours total de crédit de 12 milliards de FCFA (24 millions USD). La Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM) dont le siège est à Abidjan dispose d'une antenne au Niger. A ce jour, une seule entreprise nigérienne (BOA) s'est introduite en bourse et les perspectives de développement du marché des actions semblent limitées compte tenu notamment des exigences en matière de transparence financière et des conditions de capital. Le marché des obligations offre des possibilités insuffisamment exploitée par les Etats.

6. L'intégration régionale est l'un des piliers de la stratégie de développement du Niger. Pays enclavé, le Niger a un intérêt particulier à l'intégration régionale. Le principal vecteur de cette intégration est actuellement l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine⁴ (UEMOA), composée de sept pays francophones et un lusophone regroupant 73 millions de consommateurs. L'intégration financière est également effective dans le cadre de l'UEMOA avec notamment une monnaie unique, le franc CFA, arrimé à l'euro et des institutions communes telles que la Banque Centrale des Etats d'Afrique de

⁴ Benin, Burkina Faso, Cote d'Ivoire, Guinée Bissau, Mali, Niger, Sénégal et Togo

l'Ouest (BCEAO), institut d'émission monétaire, et la Commission Bancaire, chargée de la supervision des établissements de crédit. Le Niger est également membre de la Communauté Economique et Douanière des Etats de l'Afrique de l'Ouest⁵ (CEDEAO) qui regroupe 15 pays de la sous région avec 220 millions d'habitants et qui offre un plus grand marché d'exportation à des conditions avantageuses énoncées dans les accords d'intégration régionale. Le Niger appartient aussi à l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) au sein de laquelle une législation commune en matière de droit des affaires a été développée. Enfin, dans le secteur des assurances, le Niger a adhéré à une convention instituant des règles uniformes pour toute l'Afrique francophone (CIMA).

7. Le renforcement de la qualité, de la fiabilité et de l'accès à l'information comptable et financière au sein du secteur privé participe de la stratégie de développement économique du Niger :

- *l'amélioration du climat d'investissement, afin de stimuler l'investissement et d'accroître la compétitivité des entreprises nigériennes.* Une information comptable fiable et accessible aux investisseurs, banquiers et autres agents économiques en général renforcerait la confiance des investisseurs et faciliterait l'intermédiation bancaire et la mobilisation de l'épargne publique, permettant ainsi aux entreprises un accès plus facile aux capitaux, y compris sous la forme de crédits bancaires.
- *une meilleure gouvernance au sein du secteur privé et parapublic.* Des pratiques renforcées en matière de comptabilité et d'audit conduiraient à une meilleure transparence financière du secteur des entreprises, rendraient la dissimulation d'opérations illicites plus difficile et permettraient une meilleure protection des actionnaires, des créanciers et des salariés. Une meilleure transparence permettrait en outre d'assurer une concurrence plus loyale entre entreprises à statut privé (y compris les entreprises parapubliques).
- *une coopération et une intégration économique accrues au plan sous-régional et international.* L'adoption et la mise en œuvre de règles et pratiques communes dans le domaine de la comptabilité et de l'audit contribueront à faciliter les échanges économiques et financiers entre le Niger et ses partenaires, y compris au sein de la CEDEAO.

I. CADRE LÉGAL ET INSTITUTIONNEL

A. LEGISLATION ET REGLEMENTATION EN MATIERE DE COMPTABILITE ET D'AUDIT

8. Les obligations en matière de comptabilité et de contrôle légal des comptes des entreprises au Niger sont prévues par trois actes uniformes. Le régime juridique de l'activité comptable au Niger a considérablement évolué au cours de ces dernières années. Il est constitué actuellement par le droit OHADA, le droit communautaire UEMOA, le droit communautaire CIMA ainsi que le droit national non contraire aux normes communautaires. Les Actes Uniformes (AU) de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) sont relatifs respectivement au (i) Droit commercial général entré en vigueur le 1^{er} Janvier 1998, (ii) Droit des sociétés

⁵ Outre les huit pays de l'UEMOA, le Cap Vert, la Gambie, le Ghana, la Guinée, le Nigeria, et la Sierra Leone.

commerciales et du groupement d'intérêt économique entré en vigueur le 1^{er} Janvier 1998, (iii) Organisation et Harmonisation des Comptabilités des Entreprises et (iv) les procédures collectives d'apurement du passif entré en vigueur le 1^{er} Janvier 2001. A l'acte portant Organisation et Harmonisation des Comptabilités des Entreprises est annexé le système comptable OHADA. Ces textes prévoient que toute entreprise commerciale, publique, parapublique, d'économie mixte, ou coopérative, mette en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage. Ces textes déterminent la nature des états financiers de synthèse (EFS) qui doivent être établis dans les quatre mois qui suivent la clôture de chaque exercice. L'inventaire, les états financiers de synthèse et le rapport de gestion doivent être mis à la disposition du commissaire aux comptes quarante cinq jours avant la tenue de l'Assemblée Générale des associés. Les textes communautaires prévoient aussi que les documents sociaux accompagnés du rapport du commissaire aux comptes soient mis à la disposition des actionnaires quinze jours avant l'assemblée générale ordinaire. Des sanctions pénales à l'encontre des entreprises qui n'auraient pas dressé l'inventaire et établi les états financiers de synthèse sont également prévues. Les entreprises évoluant dans des secteurs spécifiques tels que les banques et établissements financiers et les assurances disposent de législations particulières édictées par les autorités communautaires respectivement la BCEAO et la CIMA. Néanmoins, les dispositions communes aux sociétés commerciales sont appliquées aux banques, établissements financiers et assurances.

9. Les modalités d'établissement des comptes et des états financiers des entreprises autres que les établissements financiers et les compagnies d'assurances sont définies dans le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA). Malgré l'adoption le 20 Mars 2000 du système comptable OHADA, le Conseil des Ministres de l'UEMOA a décidé le 20 Septembre 2001 à Dakar, de maintenir le SYSCOA en application depuis le 1^{er} Janvier 1998 tout en procédant à des aménagements touchant au dispositif juridique ainsi que les états financiers de synthèse. Ces aménagements tendent à mettre en harmonie le SYSCOA avec le Système Comptable OHADA. Le plan comptable bancaire UEMOA (PCB) et le code CIMA précisent les règles de tenue des comptes et les modalités d'établissement des états financiers des entreprises qui exercent dans leur champ d'intervention. En adoptant ce nouveau référentiel comptable, les états-parties poursuivent la modernisation de leurs référentiels comptables respectifs pour les amener au niveau des normes internationales. Cet AU est un traité international de nature législative comportant 113 articles subdivisés en trois titres dont : (Titre I : des comptes personnels des entreprises ; Titre II : des comptes consolidés et combinés ; (iii) Titre III : des dispositions finales. L'article 8 du règlement relatif au droit comptable précise la composition des états financiers de synthèse. Ceux-ci comprennent désormais le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des ressources et emplois et l'état annexe qui forment un tout indissociable. L'une des caractéristiques de cet AU est l'existence de trois niveaux d'exigence, selon la taille de l'entreprise :

- Le «système normal de présentation des états financiers et de tenue des comptes», prescrit par l'article 26 de cet AU, est imposé aux entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à 100 millions de FCFA (200,000 USD). Les états financiers du système normal comprennent outre le bilan et le compte de résultat développés, un TAFIRE (Tableau Financier des Ressources et Emplois) et un état annexe constitué de 11 tableaux. Ce système comporte en outre l'obligation de produire un état supplémentaire comprenant 2 tableaux.

- Le « système allégé » prévu par l'article 27 de cet AU, qui est destiné, sur option, aux entreprises ayant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 100 millions de FCFA (200,000 USD) ; ce système comporte l'établissement d'un bilan, d'un compte de résultat de l'exercice et d'un état annexé simplifiés.
- Le « système minimal de trésorerie », prescrit par l'article 28, réservé aux très petites entreprises (TPE) dont le chiffre d'affaires maximum est de 30 millions de FCFA pour le secteur du commerce, 20 millions de F CFA pour les services et 10 millions de F CFA pour l'artisanat) prévoit une comptabilité des recettes et dépenses avec un état de la variation des stocks, des créances et dettes en fin d'exercice afin d'établir la situation patrimoniale de l'entité.

10. L'Acte Uniforme fait obligation aux groupes qui dépassent une certaine taille pendant deux exercices consécutifs de préparer des états financiers consolidés. Le Titre II de l'Acte Uniforme est relatif aux comptes consolidés et aux comptes combinés. Le premier chapitre du titre II définit la consolidation et le périmètre de consolidation pour toute entreprise qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elles une influence notable. L'AU OHADA a prévu dans ses articles 74 et suivants, les règles de consolidation et de combinaison des comptes des groupes ou ensembles économiques. Le groupe étant défini comme étant un ensemble d'entreprises ayant entre elles des liens juridiques et financiers et dont le contrôle est exercé par une sur les autres soit de manière exclusive ou conjointe, ou qui y exerce une influence notable. Un ensemble économique est constitué d'entreprises ayant un même centre stratégique de décisions situé hors de l'espace OHADA, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination. L'établissement des états combinés respecte les mêmes règles excepté les spécificités de la consolidation principalement l'élimination des titres, le traitement des écarts d'acquisition et des intérêts minoritaires. Les critères retenus pour la consolidation et la combinaison des comptes du groupe sont au nombre de deux : chiffre d'affaires supérieur ou égal à **500 000 000 FCFA** et effectif du personnel de **100**. Pour l'appréciation de cette disposition, le calcul des seuils est fait à partir des derniers comptes annuels arrêtés par les entreprises entrant dans le périmètre de consolidation ou de combinaison. L'obligation de l'établissement et de la publication des comptes consolidés et/ou combinés relève de la compétence et de la responsabilité des organes d'administration des entreprises. Dans la pratique, on constate que très peu d'entreprises établissent des comptes consolidés en raison de (i) la méconnaissance des textes ; (ii) du manque de compétences et (iii) du manque d'intérêt. **Les expériences au Niger en matière de consolidation et de combinaison des comptes sont quasiment inexistantes du fait que le groupe tel que défini ci-dessus dans le paragraphe devant respecter cette exigence est rare au Niger.**

11. L'audit légal des comptes annuels est obligatoire dans toutes les sociétés anonymes (SA) et les sociétés à responsabilité limitée (SARL) dépassant l'un des trois seuils suivants : capital social supérieur à 10 millions FCFA, chiffre d'affaires supérieur à 250 millions FCFA ou effectif permanent supérieur à 50 personnes. Le terme officiel pour désigner l'audit légal dans les textes de l'OHADA est « commissariat aux comptes ». Les SA ne faisant pas publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner un commissaire aux comptes et un suppléant, tandis que celles faisant publiquement appel à l'épargne sont tenues de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants. Les états financiers et le rapport de gestion de l'exercice clos doivent lui être adressés 45 jours au moins avant la date de l'assemblée générale ordinaire devant approuver les comptes, auquel le CAC doit être invité. Les fonctions de commissaires aux comptes sont exercées par des personnes physiques ou par des sociétés

inscrites obligatoirement à l'Ordre National des Experts-Comptables et des Comptables Agréés du Niger (ONECCA). Les commissaires aux comptes sont désignés par l'Assemblée Générale Ordinaire des actionnaires ou associés pour un mandat de six exercices sociaux.

12. Les délibérations prises à défaut de la désignation régulière du ou des commissaires aux comptes titulaires ou sur le rapport d'un commissaire aux comptes titulaire nommé ou demeuré en fonction contrairement aux dispositions de l'Acte Uniforme sont nulles. La mission du commissaire aux comptes va au-delà de la certification des états financiers et inclut la procédure d'alerte prévue par le Titre IV des dispositions générales sur la société commerciale. Cette procédure d'alerte permet aux commissaires aux comptes de demander des explications aux dirigeants de la société, qui sont tenus d'y répondre, « sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation » dont il a connaissance à l'occasion de l'exercice de sa mission.

13. Les sociétés anonymes sont légalement tenues de déposer au greffe du tribunal, pour être annexés au registre du commerce et du crédit immobilier, leurs états financiers de synthèse. Les banques, les établissements financiers, les compagnies d'assurances et les entreprises commerciales constituées sous la forme SA, SAEM et EPIC sont tenues, conformément à l'article 269 de l'AU de déposer leurs états financiers annuels auprès du greffe du tribunal dans le mois qui suit leur approbation par l'assemblée générale des actionnaires, les états financiers de synthèse ». Le Tribunal de Commerce de Niamey n'est pas doté de moyens humains et matériels adéquats pour recevoir, transcrire et archiver les états financiers. Dans les faits, les états financiers de synthèse ne sont pas déposés et aucune sanction pénale n'est prévue en cas de manquement à cette disposition.

14. Les banques et les établissements financiers sont soumis à des plans comptables spécifiques et doivent suivre les normes établies par les autorités monétaires de l'UMOA. Les règles de préparation, de présentation et de publication des états financiers annuels ou périodiques (mensuels, trimestriels ou semestriels) sont définies par les autorités monétaires de l'UMOA notamment dans la Loi Bancaire, le Plan Comptable Bancaire obligatoire depuis 1996, et un « Dispositif prudentiel » établi par le Conseil de Ministres de l'UMOA en 1999. Le Conseil des Ministres de l'UEMOA du 17 Septembre 2007 a porté le capital minimum des banques à 10 milliards FCFA (20 millions USD) et celui des établissements financiers à 3 milliards FCFA (6 millions USD) avec une phase transitoire prenant fin en 2010 au cours de laquelle ces minima sont fixés à 5 milliards FCFA pour les banques et 1 milliard FCFA pour les établissements financiers. La BCEAO a élaboré en 2007 un dispositif comptable et réglementaire pour les Institutions de Micro Finance (IMF) dont la mise à jour terminée dans sa conception est en cours de ratification par les instances législatives des pays membres de l'union. Les banques et les établissements financiers doivent arrêter leurs comptes au 31 décembre de chaque année et les communiquer aux autorités monétaires (BCEAO et Commission Bancaire) au plus tard le 30 juin de l'année suivante. Les comptes annuels de chaque banque ou établissement financier sont publiés dans le journal officiel de l'état du siège de la banque ou de l'établissement concerné conformément à l'article 40 de la loi bancaire. Dans la pratique, les banques publient le procès verbal de l'AG qui approuve les comptes avec les états financiers (grandes masses) et les opinions extraites des rapports du CAC.

15. Les banques et établissements financiers sont tenus de désigner au moins deux commissaires aux comptes dûment habilités et dont la nomination a reçu l'agrément de la Commission Bancaire. La proposition de désignation ou de reconduction d'un ou

des commissaires aux comptes par l'Assemblée Générale est obligatoirement notifiée au Secrétaire Général de Commission Bancaire. Ces commissaires aux comptes doivent obligatoirement être inscrits à l'ONECCA du Niger. Cette demande d'approbation préalable est déposée auprès de la direction nationale de la BCEAO du pays concerné. La Commission Bancaire dispose d'un délai d'un mois pour s'opposer à la désignation envisagée. En cas de rejet, la banque ou l'établissement financier, qui ne peut passer outre, procède alors à une nouvelle désignation. La durée du mandat du commissaire aux comptes est celle prévue par les règles de droit commun. Il soumet annuellement à l'Assemblée Générale de la société un rapport sur la situation comptable. Dans ce rapport, le commissaire aux comptes exprime notamment son opinion sur les méthodes et les modalités d'établissement des états financiers, et doit faire ressortir les faits marquants dont il a connaissance. Le commissaire aux comptes doit communiquer à la Commission Bancaire tout document ou renseignement qu'elle juge utile, le secret professionnel n'étant pas opposable à celle-ci.

16. L'établissement, la publication et le contrôle des états financiers des compagnies d'assurances sont régies par le Code de la Conférence Interafricaine des Marchés d'Assurances (Code CIMA). Le Code fait obligation aux compagnies de transmettre avant le 1^{er} août de l'année suivante, les états financiers⁶ et le rapport du conseil d'administration aux deux organes de contrôle que sont la Commission Régionale de Contrôle des Assurances (CRCA) et la Direction des Assurances du Ministère des Finances du pays membre (Division des assurances de la Direction Nationale du Trésor).

17. Les états financiers des compagnies d'assurances doivent être certifiés par un commissaire aux comptes. C'est l'assemblée générale des sociétés d'assurances qui nomme pour six exercices un ou plusieurs commissaires aux comptes qui doit par ailleurs effectuer certaines vérifications spécifiques notamment sur la couverture des engagements, la marge de solvabilité et le niveau des provisions techniques.

En outre, la Commission Régionale de Contrôle des Assurances et le Ministre en charge des assurances dans l'Etat membre peuvent demander que le compte d'exploitation générale, le compte général de pertes et profits et le bilan leur soient communiqués avant d'être soumis à l'assemblée générale au plus tard à la date à laquelle ils doivent être tenus à la disposition des commissaires aux comptes.

18. Le référentiel SYSCOA – OHADA, le PCB et le code CIMA ont tous intégré au moment de leur élaboration les règles fondamentales des normes comptables internationales qui étaient en vigueur entre 1992 et 1996. Malheureusement, les pays membres de l'OHADA et de la CIMA n'ont pas pu ou su suivre l'évolution des ces normes qui est liée à celle des économies des pays développés et de la mondialisation des affaires. De même, les opportunités de mise à jour des textes ne sont pas saisies pour soulager les utilisateurs des difficultés d'application de certaines clauses.

19. Des sanctions pénales sont prévues à l'encontre des gérants, directeurs généraux, membres du directoire et administrateurs des sociétés qui n'auraient pas établi à chaque exercice le bilan et les autres documents comptables exigibles accompagnés d'un rapport sur les opérations de l'exercice ou qui auraient sciemment, établi et communiqué des états financiers ne délivrant pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice. Dans les faits, ces

⁶ Ils comportent le compte d'exploitation générale, le compte général de pertes et profits, le compte de répartition et d'affectation des résultats, le bilan et le tableau des filiales et participations.

sanctions telles que prévues par le code pénal Nigérien ne sont pas appliquées, les documents financiers de synthèse n'étant pas déposés aux greffes des tribunaux.

B. LA PROFESSION COMPTABLE AU NIGER

20. La mise en conformité de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA) avec la directive de l'UEMOA représente une étape importante pour le développement de la profession comptable au Niger. La profession comptable et audit au Niger est encore à un stade embryonnaire de développement. Jusqu'en 2003 elle n'avait aucune existence légale. À l'instar des pays voisins de la région, le Niger dispose d'un cadre légal et réglementaire qui organise la profession. La loi n°2003-23 du 13 juin 2003 a permis de mettre en harmonie les textes régissant la profession comptable nigérienne avec les dispositions communautaires de l'UEMOA contenues dans la directive n°02/97/CM/UEMOA du 28 septembre 1997. Cette modification importante crée les conditions d'une amélioration de la pratique professionnelle et d'accès à la profession qui requiert l'exigence d'un diplôme d'expertise comptable reconnu. Aux termes de l'article 2 de la loi de Juin 2003, « l'Ordre veille au respect des règles de déontologie. Il assure la défense de l'honneur et de l'indépendance des professions qu'il représente. ». La coexistence de deux niveaux de professionnels : l'expert comptable et le comptable agréé constitue une des particularités de la profession comptable au Niger. Il est cependant important de souligner que seuls les experts comptables peuvent exercer les fonctions de commissaires aux comptes.

Aux termes de l'article 34 de la loi, les organes de l'ordre sont :

- Le Conseil, qui administre l'Ordre national des experts-comptables et des comptables agréés. Il est composé de six membres élus pour une durée de 3 ans au scrutin secret par l'assemblée générale. Le Conseil, aux termes de l'art. 38, veille à la mise en place des structures nécessaires au bon fonctionnement de l'Ordre notamment : (i) la commission nationale du tableau, (ii) la chambre nationale de discipline, (iii) la commission de la formation professionnelle continue, (iv) la commission des devoirs et intérêts professionnels, (v) la commission des relations publiques internationales.
- L'Assemblée générale, composée de tous les membres inscrits au tableau de l'Ordre personnellement établis au Niger et à jour de leurs cotisations professionnelles. Elle élit un président de l'Ordre, expert-comptable pour un mandat de 3 ans renouvelable une fois. Le président de l'Ordre est président du Conseil. L'assemblée générale se réunit deux fois par an, sur convocation du président du Conseil de l'Ordre. Elle entend le rapport moral et financier du Conseil et le rapport du commissaire aux comptes sur la gestion financière du conseil qui sont soumis à son approbation. Aux termes de l'art. 42, l'assemblée générale adopte le règlement intérieur et le budget de l'Ordre sur proposition du Conseil
- Le Congrès, formé par l'ensemble des membres de l'Ordre se réunit pour examiner les questions techniques et l'avenir de la profession.

21. Du fait des caractéristiques actuelles de l'environnement des affaires, la profession d'expertise comptable et d'audit est peu développée au Niger. Le tableau mis à jour en 2008 comprend 10 experts comptables et 19 comptables agréés. Le marché

de l'audit externe est principalement représenté par les missions de commissariat aux comptes des grandes entreprises nationales, des sociétés filiales de groupes étrangers, des banques, des compagnies d'assurance et des projets de développement financés par les bailleurs de fonds. Il n'existe pas de statistiques disponibles sur le marché de l'audit mais le marché semble être partagé avec les sociétés d'expertise comptable implantées dans la sous région (Sénégal et Côte d'Ivoire) et le plus souvent affiliées à des réseaux internationaux. L'exercice illégal de la profession, pratique répandue et déplorée par les professionnels, constitue une concurrence déloyale aussi bien pour les prestations d'assistance comptable que pour l'audit externe. Les entreprises ne vérifient pas systématiquement l'inscription au tableau de l'ONECCA des cabinets ou personnes physiques auxquels elles ont recours. De même du fait du nombre limité de cabinets, certains font des prestations incompatibles (arrêt des comptes et audit légal).

22. L'ONECCA dispose d'une structure adaptée à ses missions mais ne fonctionne encore que partiellement.

Le Conseil de l'Ordre ne dispose pas encore d'un règlement intérieur et d'un code des devoirs professionnels adoptés par décret pris en Conseil des Ministres. Il est aidé dans ses missions par des commissions de travail au nombre de cinq telles que prévues par la loi. Le conseil de l'ordre veille à la mise en place des structures nécessaires au bon fonctionnement de l'ordre, notamment: la Commission Nationale du tableau, la chambre nationale de discipline; la commission de la formation professionnelle continue; la commission des devoirs et intérêts professionnels; la commission des relations publiques internationales. A ce jour, seules la commission nationale du tableau, la commission de la formation et la commission des relations internationales sont mises en place. La chambre nationale de discipline qui devrait être présidée par un magistrat n'est pas installée bien que le Ministère chargé de la justice ait été saisi à ce sujet par l'Ordre au cours du premier trimestre. Ces commissions ne disposent pas actuellement de règlement intérieur ; ce qui handicape leur fonctionnement normal.

23. La loi attribue la tutelle de la profession au Ministère chargé des Finances qui désigne un Commissaire du Gouvernement auprès de l'Ordre. Le Commissaire du Gouvernement a une fonction de surveillance du respect des textes réglementant le fonctionnement de l'Ordre dans tous ses aspects administratif, financier et déontologique. Le commissaire du gouvernement assiste, avec voie consultative, aux réunions des organes de l'Ordre. Il peut faire toute observation et prendre toute réquisition lors du conseil de discipline ou de la chambre nationale de discipline. Les décisions du Conseil de l'Ordre ne sont exécutoires qu'après avoir été revêtues de son approbation. Le commissaire du gouvernement doit rendre compte au Ministre chargé des Finances de l'exécution de sa mission en insistant fortement sur les dysfonctionnements constatés et les mesures à prendre pour y remédier. Afin d'assurer l'harmonisation des règles et usages des professionnels de la comptabilité, une autre tutelle de l'Ordre est exercée au niveau de l'UEMOA, à travers le Conseil Permanent de la Profession Comptable (CPPC) institué par le règlement no 04/96/CM/UEMOA du 20 décembre 1996. Le CPPC comprend au titre de chaque Etat membre, le Président de l'Ordre et le Commissaire du Gouvernement auprès de l'Ordre. Le CPPC se réunit aussi souvent que nécessaire et au moins une fois par an à l'initiative de la Commission de l'UEMOA. La mission du CPPC consiste à assister la Commission de l'UEMOA dans la détermination et l'harmonisation des conditions d'exercice de la profession comptable dans l'Union (art. 3 de la directive).

Le CPPC est chargé notamment d'œuvrer à l'élaboration d'un code de déontologie et des devoirs professionnels, conformément aux normes internationales, et de déterminer les

conditions de mise en place d'un contrôle de qualité des prestations fournies par la profession (article 4).

24. Les conditions d'accès à la profession ont été renforcées depuis l'adoption de la nouvelle loi en conformité avec la directive de l'UEMOA. Outre les critères de nationalité, de moralité, de résidence, communes aux deux catégories, les conditions requises pour devenir membre de l'Ordre se résument comme suit :

- (i) pour les experts comptables, être titulaire du diplôme d'expertise comptable délivré par le Ministère Français de l'Education Nationale ou de diplôme équivalent délivré par tout autre pays si ce diplôme fait partie dans ce pays des titres requis pour l'exercice de la profession libérale d'expert comptable; avoir accompli un stage professionnel de trois ans validé par le Conseil de l'Ordre ;
- (ii) pour les comptables agréés, être titulaire d'un diplôme d'études comptables de fin de second cycle universitaire ou d'un diplôme équivalent délivré dans tout pays, si ce diplôme fait partie des titres requis pour l'exercice de la profession libérale de comptables agréés. Les dispositions transitoires de la loi de 2003 accordent cependant l'inscription d'office au tableau de l'ONECCA.

25. L'accès à la profession est libre pour les ressortissants des pays de l'UEMOA à condition de satisfaire aux exigences du pays d'origine. La profession est également ouverte aux ressortissants d'un Etat non-membre de l'UEMOA, ayant conclu avec le Niger une convention d'établissement ou tout autre accord international en tenant lieu, qui satisfont aux autres conditions visées à l'article 6 de la loi.

26. Sous l'égide du Conseil de l'Ordre, un texte portant code des devoirs professionnels a été élaboré. Ce texte n'est toujours pas adopté par décret pris en Conseil des Ministres. Ce texte, qui s'apparente plus à un code de déontologie, prescrit aux professionnels comptables inscrits à l'ONECCA de respecter des règles qui ont trait (i) à la compétence et à la conscience ; (ii) à la probité et la dignité ; (iii) à l'indépendance d'esprit et le désintéressement. Dans la pratique, les questions de conflits d'intérêts qui ont été constatées par la mission et la permanence du mandat de CAC constituent une préoccupation majeure. L'adoption et l'application du Code des devoirs professionnels ainsi que son harmonisation avec celui de l'IFAC constituent un préalable si l'ONECCA envisage son adhésion à l'IFAC.

27. La loi de Juin 2003 exige que les membres de l'Ordre souscrivent individuellement une police d'assurances pour garantir la responsabilité civile qu'ils peuvent encourir dans l'exercice de leur profession. Les conséquences pécuniaires de la responsabilité civile encourue par les membres de l'Ordre non couvertes par la police d'assurance sont garanties soit par une caisse instituée auprès de l'Ordre, soit par une police d'assurance souscrite par l'Ordre. Dans la pratique, il s'avère que cette police n'est pas souscrite et dans tous les cas, l'Ordre n'exerce aucun contrôle de cette disposition sécuritaire tant pour les membres de l'Ordre que pour la protection de leurs clients en cas de défaillance.

28. L'Ordre du Niger n'a entamé aucune démarche en vue de son adhésion à l'IFAC. L'ONECCA Niger est actuellement affilié à la Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones (FIDEF), qui compte 18 membres actifs, dont les sept pays francophones de l'UEMOA et six membres associés. La FIDEF est un forum

d'échange et de coopération entre organismes représentatifs de la profession comptable au sein du monde francophone. L'ONECCA est également affilié à Accountancy Bodies in West Africa (ABWA). Depuis avril 2004, l'appartenance à l'IFAC requiert de chaque organisation membre l'application des Enoncés des Obligations des Affiliés (Statements of Membership Obligations ou SMO), sauf à justifier que la non-application d'une SMO conduit à mieux servir l'intérêt public. Les sept SMO en vigueur prévoient notamment que les organisations membres soient diligentes dans l'application des normes d'audit et du code de déontologie de l'IFAC (normes ISA), ainsi que des normes IFRS.

C. EDUCATION ET FORMATION PROFESSIONNELLE

29. **Jusqu'à la fin des années 1980, l'enseignement était assuré exclusivement dans le secteur public.** L'accroissement des effectifs et l'insuffisance des infrastructures ont eu un impact négatif sur la qualité de l'enseignement. En 1996, le Gouvernement a libéralisé le secteur de l'enseignement avec la promulgation de l'ordonnance no 96-035 du 19 Juin 1996 portant réglementation de l'enseignement privé au Niger. Plusieurs écoles privées ont vu ainsi le jour à partir de 1996 sur presque toute l'étendue du territoire avec une forte concentration autour de Niamey. Tous les secteurs sont concernés notamment la Comptabilité qui forme au CAP (Certificat d'Aptitude Professionnelle), BEP (Brevet d'Etudes Professionnelles). Des Ecoles Supérieures également existent et forment au BTS (Brevet de Technicien Supérieur), à la Licence, la Maîtrise ou le Master. L'Université de Niamey devrait contribuer à augmenter l'offre de formation supérieure notamment en matière de comptabilité et gestion. Ses principales missions sont :

- la formation supérieure générale et professionnalisée ;
- la recherche et la promotion de la recherche scientifique et technologique ;
- la diffusion des connaissances et de la culture.

Le nombre d'Ecoles d'Enseignement Supérieur Privé en Comptabilité et Gestion est difficile à évaluer. Certains diplômes délivrés par les ces écoles ne sont pas reconnus par l'Etat qui ne parvient pas à exercer un contrôle sur la qualité de l'enseignement dispensé dans ces écoles.

30. **Le cursus universitaire et le diplôme spécifique menant à la profession d'expert-comptable s'inscrit dans le contexte régional de l'UEMOA.** Issu du Règlement instituant un diplôme d'expertise comptable et financière dans l'UEMOA⁷, le diplôme d'expertise comptable et financière (DECOFI) est une des composantes d'un ensemble de dispositions communautaires visant à organiser la profession comptable et à instaurer des pratiques comptables uniformes qui garantissent la qualité et la fiabilité des informations comptables et leur conformité aux normes internationales. Le cursus de formation DECOFI qui est d'un niveau d'exigence très élevé et s'inspirant du diplôme français, a pour ambition de former:

- d'une part, aux standards internationaux fixés par l'International Federation of Accountants (IFAC), le Comité Intergouvernemental sur les Normes Comptables Internationales de la Conférence des Nations Unies pour le Commerce et le Développement (CNUCED), l'International Accounting Standards Board (IASB) ; et,

⁷ Règlement no 12/2000/CM/UEMOA instituant un diplôme d'expertise comptable et financière dans l'UEMOA

- d'autre part, aux spécificités de la région liées notamment au Système Comptable Ouest Africain SYSCOA et aux dispositions du Traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA).

Toutefois, l'Ecole Supérieure de Commerce et d'Administration des Entreprises (ESCAE), un établissement privé d'enseignement supérieur agréé par le Ministère nigérien de l'enseignement supérieur, propose depuis 1998 en partenariat avec l'INTEC de Paris et l'IAE de Bordeaux, un cursus menant à la Maîtrise des Sciences et Techniques Comptables Financières (MSTCF). Les programmes de formation sont identiques au programme français. En outre, avec la récente mise en place du programme Licence, Master, Doctorat (LMD), la faculté des sciences économiques et juridiques (FSEJ) de l'université de Niamey vient d'ouvrir une filière de master II en finance, contrôle et audit, dont les programmes s'inspirent du DESCOGEF du CESAG. De fait, tous les candidats à l'exercice de la profession d'expert comptable sont appelés à se former à l'étranger (France, Côte d'Ivoire et surtout Sénégal).

31. Il est cependant important de noter que des problèmes d'ordre financier empêchent actuellement le bon fonctionnement de la filière de formation à l'expertise comptable. Depuis la mise en place du diplôme, aucun examen final de DECOFI n'a été organisé. Par ailleurs, les conditions de contrôle des stagiaires et d'organisation de la pratique professionnelle ne sont pas encore définies.

32. **Le Niger ne dispose pour le moment d'aucun centre de formation à ce cursus.** La formation à Dakar, Abidjan ou Yamoussoukro coûte cher et demande une présence dans le pays d'accueil de près de 15 mois ; ce qui ne serait pas à la portée des entreprises et l'Etat du Niger n'a jamais accordé d'aide financière dans ce sens sous la forme de bourse d'études. L'UEMOA a adopté en juillet 2007 une directive (03/2007/CM/UEMOA) instituant le système LMD (Licence Master et Doctorat) dans la zone. C'est dans ce cadre que la réforme du cursus du diplôme d'expertise comptable de la zone a été initiée avec deux faits majeurs : (i) le cursus comprendra trois niveaux à savoir le DECOGEF (BAC+3 ou Licence), le DESCOGEF (Bac+5 ou Master) et le DECOFI (BAC + 8 ou Doctorat) ; (ii) la formation au niveau du DECOGEF et DESCOGEF sera libéralisée, seuls les examens seront centralisés au CESAG de Dakar.

Résumé du cursus de formation débouchant sur le Diplôme d'Expertise Comptable et Financière

- 1. Diplôme d'Etudes Comptables et Financières (DECOGEF) : Conditions d'accès – Les personnes souhaitant devenir experts-comptables doivent être au préalable titulaires d'un diplôme d'études supérieures de niveau « baccalauréat + 2 ans » dans les domaines à fortes concentrations comptable et financière ou bénéficier d'une des dispenses prévues.
- Elles doivent aussi suivre une année de formation et réussir les 8 épreuves organisées chaque année au cours d'une session unique.
- 2. Diplôme d'Etudes Supérieures de Comptabilité et Gestion Financière (DESCOGEF) : Conditions d'accès Le cycle de formation théorique et technique approfondie est d'une durée de 2 années. Elle est dispensée uniquement dans des établissements limitativement agréés.
- Ce cycle est ouvert aux candidats titulaires du DECOGEF ou d'une des dispenses prévues.
- Le DESCOGEF est délivré aux candidats ayant été jugés dignes à l'issue de deux séries de 10 épreuves organisées de façon successive, au cours d'une même session.
- 3. Stage Professionnel : Conditions d'accès – Etre titulaire du DESCOGEF
- Il dure 3 ans dans un cabinet d'Expertise Comptable. Au maximum une année du stage professionnel peut se passer dans une entreprise.
- 4. Diplôme d'Expertise Comptable et Financière (DECOFI) - Examen Final : Conditions d'accès
- Le candidat doit présenter son attestation de validation du stage professionnel.
- Le candidat doit subir et réussir 4 épreuves dont la rédaction et soutenance d'un mémoire, le Grand oral professionnel et l'épreuve d'Anglais.

Les examens sont administrés par les membres d'un jury nommé par le Conseil des Ministres de l'UEMOA. Le DECOFI est signé par le Président du Conseil des Ministres de l'UEMOA.

33. Le Code des devoirs professionnels laisse le soin au membre de l'Ordre de veiller à maintenir un niveau de connaissances techniques suffisant pour exercer ses missions mais les modalités d'application n'ont pas été clairement définies. Le Code des devoirs professionnels impose à chaque membre de l'Ordre une formation continue dont le contenu n'est pas clarifié. La formation professionnelle continue est en effet considérée comme le meilleur moyen pour permettre aux professionnels de conserver le niveau technique suffisant pour offrir la qualité de service nécessaire et en particulier pour que les auditeurs remplissent leur fonction de contrôle de façon efficace. La loi de Juin précise en son article 25 que les membres de l'Ordre sont astreints à une obligation de suivre une formation continue selon un rythme et à des conditions fixées par les textes réglementaires de l'Ordre après avis du CPPC. Toutefois, l'Ordre n'a indiqué ni le nombre d'heures de formation ni les domaines et les centres habilités à animer de telles formations.

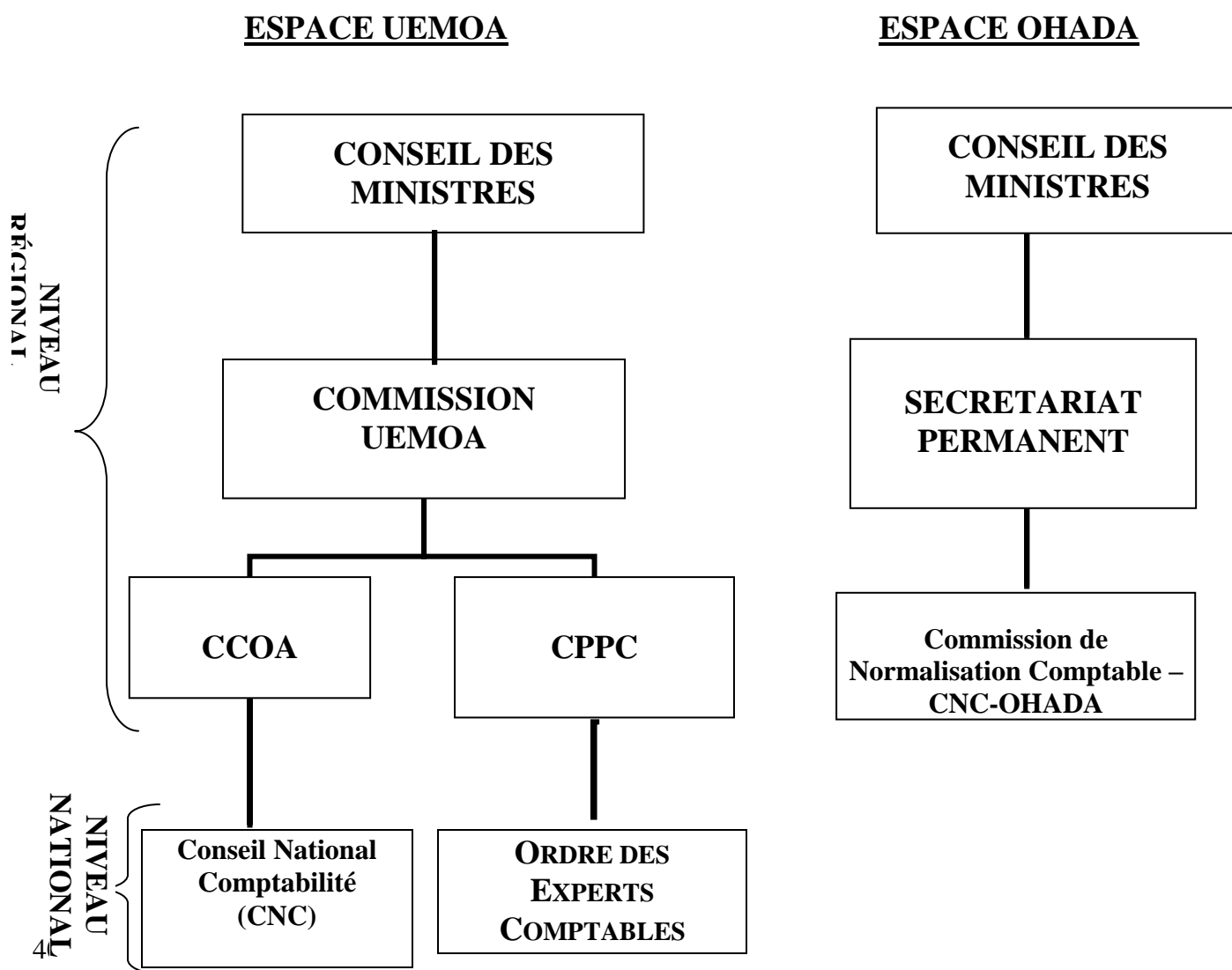
D. NORMALISATION DE LA COMPTABILITE ET DE L'AUDIT AU NIGER

34. Les normes comportent des principes, des règles, des méthodes intégrées dans un référentiel comptable. Pour être applicable, ce référentiel doit fréquemment être lui-même intégré au sein d'un droit comptable. La normalisation comptable a pour objectifs :

- l'amélioration des méthodes de tenue comptable en vue d'améliorer l'image fidèle et réaliste apportée par les états financiers ;
- une meilleure compréhension des comptabilités et de leur contrôle ;

- une meilleure comparaison des informations comptables dans le temps et dans l'espace ;
- une plus grande consolidation des comptes afin de faciliter l'élaboration des statistiques nationales;

35. Du fait de l'appartenance du Niger à la communauté OHADA et à la sous-région ouest-africaine, les paliers de normalisation suivants semblent coexister :



36. Les textes communautaires UEMOA confèrent à la Commission de l'Union Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)⁸ le rôle de normalisateur comptable, le Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA) étant chargé d'assister la Commission dans cette fonction. Parmi les orientations fondamentales qu'il contient, le traité de l'UEMOA accorde une importance à l'harmonisation des législations et des normes économiques, juridiques, financières et comptables des pays membres et à leur compatibilité avec les pratiques internationales. Le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA), institué par l'UEMOA, constitue le deuxième essai majeur de normalisation comptable au Niger. En

⁸ Le traité constitutif fut signé le 10 Janvier 1994 et entré en vigueur le 1er Aout 1994.

effet, ce référentiel comptable, le SYSCOA, fut adopté en Conseil des Ministres de l'UEMOA⁹ et est devenu applicable depuis le 1^{er} janvier 1998 dans tous les Etats Membres. Pour créer un cadre institutionnel et légal au SYSCOA, il a été prévu de mettre en place dans chaque Etat, des structures nationales et communautaires afin de veiller à sa bonne application et en assurer l'adaptation aux évolutions de l'environnement comptable, économique et juridique.

- Au nombre des structures communautaires, le Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA)¹⁰ qui ne fut mis en place effectivement qu'à fin 2004. Placé sous l'autorité de la Commission, les membres du CCOA, sur proposition du CNC, sont nommés par le Président de la Commission de l'UEMOA pour une durée de trois ans renouvelable une fois. Il comprend 16 membres à raison de 2 représentants par CNC dont obligatoirement un Expert-comptable inscrit au tableau de l'Ordre National des Experts-Comptables et des Comptables Agréés (article 7).

Le CCOA a pour objet d'assister la Commission dans l'élaboration et l'harmonisation des normes comptables dans l'Union. Il assure en particulier la coordination et la synthèse des recherches théoriques et méthodologiques du Conseil National de la Comptabilité, relatives à la normalisation et à l'application des règles comptables. L'article 4 de la directive précise le mode de saisine du CCOA en ces termes : « Le CCOA peut se saisir d'office ou être saisi pour avis et recommandations soit par le CNC, soit par toute personne, après saisine préalable du CNC, des questions relatives à l'application ou à l'interprétation d'une norme comptable. »

Au moins une fois par an, le Président de la Commission fait le rapport d'activité du CCOA au Conseil des Ministres de l'Union (article 10 de la directive).

- Au nombre des structures communautaires, on trouve également le Conseil Permanent de la Profession Comptable (CPPC)¹¹, (cf. paragraphe 26).
- Au nombre des structures nationales figure le Conseil National de la Comptabilité¹².

L'article 4 de cette directive prescrit que : « Dans l'exercice des attributions qui lui sont dévolues, le CNC formule, chaque fois que de besoin, des avis et recommandations sur la réglementation en vigueur. ». Composé de 26 membres au moins selon la directive, le CNC se réunit aussi souvent que nécessaire et au moins une fois par trimestre. De plus, au terme de l'article 7, un rapport de synthèse des travaux du CNC est élaboré dont une copie est transmise à la Commission de l'UEMOA (cf. paragraphe 36).

37. Certaines dispositions du référentiel SYSCOA ont été réaménagées afin d'assurer sa compatibilité avec le droit comptable OHADA entré en vigueur depuis le 1^{er} Janvier 2001. Ce système organise une uniformisation du droit et des pratiques comptables dans la sous-région et rompt ainsi avec la diversité des référentiels comptables préalablement en vigueur.

⁹ Règlement No 04/96/CM/UEMOA en date du 20 décembre 1996 portant adoption d'un référentiel comptable commun au sein de l'UEMOA dénommé SYSCOA.

¹⁰ Le CCOA a été créé par le Règlement no 3/97 de l'UEMOA du 28 novembre 1997

¹¹ Adopté par la Directive 04/97/CM/UEMOA

¹² Adopté par la Directive 03/97/CM/UEMOA du 28 novembre 1997

38. Une commission de Normalisation Comptable CNC-OHADA vient d'être créée pour assister le Conseil des Ministres de l'OHADA dans son rôle de normalisateur comptable Le règlement instituant une Commission de Normalisation Comptable (CNC-OHADA) auprès du secrétariat permanent vient d'être adopté par le Conseil des Ministres de l'OHADA lors de sa réunion tenue en décembre 2008 à Dakar. L'article 3 du règlement stipule :

« La CNC-OHADA est un organisme consultatif et de proposition de normalisation comptable ayant pour objet d'assister l'OHADA dans l'interprétation, l'harmonisation et l'actualisation des normes comptables dans les Etats parties.

La CNC-OHADA assure la coordination et la synthèse des recherches théoriques et méthodologiques relatives à la normalisation et à l'application des règles comptables.

La CNC-OHADA, sur invitation du Secrétariat permanent, a notamment pour fonction l'élaboration de tout projet de réforme des règles comptables.

A ce titre, la CNC-OHADA est chargée notamment de :

- élaborer des projets de mise à jour permanente du système comptable, en fonction de l'évolution juridique, économique et financière internationale ;*
- suivre et veiller à la mise en application du Système comptable OHADA dans les Etats parties ;*
- susciter la mise en œuvre de l'harmonisation des liasses fiscales dans les Etats parties. »*

Avec la création de la CNC-OHADA, deux structures de normalisation coexistent : l'une applicable aux 16 pays membres et l'autre commune aux pays de l'UEMOA sans aucun mécanisme de coordination des recherches et de synthèse des travaux ne soit défini. Pour enrayer cette dualité, l'approche serait d'entreprendre des actions dans l'espace réduit de l'UEMOA et, ensuite, de les étendre à l'espace OHADA.

39. Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) est l'organe de normalisation national. Le Conseil National de la Comptabilité du Niger n'est pas encore mis en place. Il aurait eu pour missions : (i) d'assurer la coordination et la synthèse des travaux de normalisation comptable, (ii) de veiller à la bonne application et à l'interprétation correcte des normes comptables. De par ses prérogatives, le CNC devrait participer activement à l'élaboration et à la diffusion des bonnes pratiques comptables au Niger. Le CNC doit se réunir aussi souvent que nécessaire et au moins une fois par trimestre. A la fin de chaque année, un rapport de synthèse des travaux du CNC est élaboré. Il est adressé en deux exemplaires à l'autorité de tutelle qui en transmet copie à la Commission de l'UEMOA au plus tard dans les trois (3) mois à compter de la réception dudit rapport.

40. La loi Bancaire relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit confère explicitement à la Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest (BCEAO) le rôle de normalisateur comptable (article 39). Cette loi fait obligation aux banques et établissements financiers d'établir leurs comptes conformément aux dispositions comptables et autres règles définies par la BCEAO. Ainsi, les banques et les établissements financiers sont tenus d'organiser leur comptabilité selon les dispositions prévues dans le plan comptable bancaire de l'UEMOA, entré en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1996. Suivant cet article, la BCEAO, en tant que normalisateur comptable, fixe par voie d'instruction et dans le dispositif prudentiel le cadre dans lequel s'exercent les normes comptables bancaires.

E. MECANISMES DE CONTROLE DE L'APPLICATION DES NORMES COMPTABLES ET D'AUDIT

41. **L'OHADA dans ses dispositions relatives aux sociétés commerciales soumet celles-ci au contrôle des comptes par les commissaires aux comptes** (obligatoire pour les SA et certaines SARL remplissant les critères de capital, d'effectif et de chiffres conformément à l'article 376 de l'OHADA relatif aux sociétés commerciales et le GIE). L'OHADA n'a cependant pas prévu un organe de contrôle de la désignation effective des commissaires aux comptes dans les sociétés qui y sont soumises ; ce qui aurait pu permettre de couvrir au moins 75 à 80% des activités économiques dans le pays. Toutefois, il n'y existe aucun suivi sur les activités des commissaires aux comptes et en particulier, la vérification des incompatibilités et interdictions.

42. **Dans le secteur financier, la mission de contrôle de l'application des normes comptables (PCB) est confiée par les autorités monétaires à la Commission Bancaire qui est l'organe de surveillance.** A ce titre elle effectue des contrôles réguliers, sur pièces et sur sites, souvent avec l'appui de la BCEAO. Une banque est contrôlée au moins une fois tous les deux ans. Les contrôles effectués par la Commission Bancaire couvrent plusieurs aspects : (i) comptable (PCB) ; (ii) gouvernance avec les rapports des auditeurs internes et ceux des commissaires aux comptes (opinion sur les comptes et recommandations de contrôle interne) et réglementaires avec le respect des règles et normes prudentielles principalement l'instruction 94-05 relative aux règles de provisionnement. En tant qu'organe de l'UEMOA, la Commission Bancaire dispose de pouvoirs étendus en termes de sanctions et ses décisions sont exécutoires de plein droit sur le territoire de chacun des Etats membres de l'UEMOA. Les banques sont soumises au contrôle d'un Commissaire aux Comptes désigné sous la supervision de la Commission Bancaire (article 40 de la loi bancaire). Dans la pratique leur rôle est relativement moins important que celui de la Commission Bancaire.

43. **Le CRCA au niveau de la CIMA et la Direction des Assurances du Ministère Chargé des Finances effectuent elles aussi des contrôles sur les comptes des Compagnies d'assurance.** La CRCA dispose de pouvoirs de contrôle et de sanction analogues à ceux de la Commission Bancaire. Les résultats des contrôles sur place donnent lieu à un rapport contradictoire. La compagnie peut formuler des réponses aux observations des vérificateurs. La fréquence des contrôles est d'environ un tous les deux ans en moyenne. Dans la pratique, ces organes de contrôle accordent peu d'intérêt aux rapports des CAC et se fient plus sur leurs propres diligences pour se faire une opinion sur les comptes des compagnies d'assurance.

44. **Le Conseil Régional de l'Epargne Publique et des Marchés Financiers (CREPMF) est chargé de s'assurer que les sociétés faisant appel public à l'épargne respectent leurs obligations en matière d'information financière.** Créé par le Conseil des Ministres de l'UMOA du 3 juillet 1996, le CREPMF est l'organe chargé de veiller au respect par les émetteurs d'obligations de leurs devoirs vis-à-vis du marché. Sont considérées comme faisant appel public à l'épargne les sociétés cotées, celles dont les actions sont détenues par 100 personnes au moins (sans liens juridiques) et celles qui ont recours au démarchage ou à la publicité pour le placement de leurs titres. Le CREPMF ne dispose pas d'une unité spécifiquement dédiée à la vérification des aspects liés à la comptabilité et à l'information financière du marché. Compte tenu des caractéristiques actuelles du marché boursier ouest-africain, la création d'une telle unité ne semble pas nécessaire à brève échéance bien que, à terme, elle puisse le devenir.

45. Il n'existe pas de contrôle de l'exercice professionnel au sein de la profession comptable. Les règles d'indépendance (incompatibilités générale et spéciale) ne sont vérifiées ni par l'Ordre ni par les Tribunaux. L'Ordre n'exerce aucune supervision des dossiers de travail afin de s'assurer du respect des normes censées être utilisées par les professionnels pour la conduite et l'exécution des missions. Cependant il est prévu une Chambre Nationale de Discipline qui n'est toujours pas installée. Les sanctions vont de l'avertissement à la demande de radiation définitive en passant par le blâme et la suspension qui ne peut excéder trois ans.

46. En plus du contrôle des commissaires aux comptes, les entreprises publiques sont auditées par les structures de contrôle administratif et externe de l'Etat. La Chambre des Comptes de la Cour Suprême, l'Inspection Générale d'Etat et la Direction Générale de l'Inspection des Finances exercent leur contrôle sur les entreprises recevant des fonds publics conformément à leur mandat et programme de travail et selon les modalités et procédures prévues par les textes qui les régissent. Néanmoins ce contrôle reste insuffisant à cause de contraintes en ressources humaines et l'identification et la localisation institutionnelle de la structure chargée du portefeuille de l'Etat est n'est pas possible.

II. LES NORMES COMPTABLES

A. LE SYSCOA ET AUTRES REFERENTIELS COMPTABLES APPLICABLES AU NIGER – PRINCIPALES DIFFERENCES AVEC LES NORMES IFRS

47. Le SYSCOA harmonisé avec le Système Comptable de l'OHADA constitue la norme comptable de référence. Il a été conçu pour remplacer le PCG OCAM jugé obsolète, se conformer aux normes internationales (IAS 2003) tout en répondant aux spécificités de l'environnement économique des entreprises et faciliter la mise en application de ce nouveau plan. En effet, alors que les IFRS ont été conçues principalement pour les grandes entreprises (certaines normes ne sont applicables qu'aux sociétés cotées en bourse), le SYSCOA s'adresse à tout type d'entreprises, avec un niveau d'exigence de l'information financière variable en fonction de la taille de l'entreprise et du secteur d'activités. Néanmoins, ce texte laisse, sur certains points qui sont devenus aujourd'hui importants, une place plus grande à l'interprétation et l'absence de fonctionnement des organes de normalisation a entraîné une application imparfaite du SYSCOA pour les entreprises. Les normes IFRS sont conçues de façon modulaire, autour d'un cadre conceptuel et d'un texte de base, sous forme d'une série de normes (IAS1, IAS2, etc.). Celles-ci sont régulièrement mises à jour et amendées, et sont complétées par les interprétations émises par un comité permanent de l'IASB (*International Financial Reporting Interpretation Committee*).

48. Les différences significatives entre le SYSCOA harmonisé avec le Système Comptable OHADA et les normes IFRS en vigueur, portent principalement sur les points suivants :

- A la différence des IFRS, le SYSCOA s'attache non seulement au cadre comptable, mais aussi à la nomenclature, la terminologie, à l'organisation de la comptabilité, aux procédures de tenue des livres de comptes et à la forme que ces documents doivent prendre.

- Les IFRS ne retiennent pas la méthode de comptabilité de caisse. Cependant compte tenu de l'importance des micros et petites entreprises dans les tissus économiques du Niger, le SYSCOA a prévu une comptabilité dite de trésorerie. En réalité, les IFRS ne sont établies que pour de grandes entreprises qui publient des états financiers destinés au public, et ne peuvent donc limiter l'information à ce point ; le problème ne concerne pas que le Niger.
- La composition et la nature des états financiers de synthèse du SYSCOA harmonisé diffèrent de celles requises par les IFRS. Le système normal du SYSCOA harmonisé prescrit (i) le bilan, (ii) le compte de résultat, (iii) le TAFIRE, (iv) l'état annexe. Selon l'IAS 1 par contre, un jeu complet comprend (i) le bilan, (ii) le compte de résultat, (iii) l'état des variations des capitaux propres, (iv) le tableau des flux de trésorerie, (v) les notes annexes. On relèvera que le TAFIRE, selon ses concepteurs, appartient à la famille des tableaux de financement et s'attache à mettre en exergue les différentes natures des ressources et emplois. Même s'il comporte une ébauche de description des flux de trésorerie, le TAFIRE est très différent du tableau des flux de trésorerie requis par l'IAS 7 et sa présentation est jugée plus lourde et plus complexe.
- La présentation du compte de résultat du SYSCOA est différente des normes IFRS en ce qui concerne la distinction entre éléments liés « aux activités ordinaires » et éléments « hors activités ordinaires ». Cette distinction est interdite par l'IAS 1 dans sa dernière version en ces termes « une entité ne doit pas présenter des éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans le corps des états financiers ou dans les notes. »
- La prééminence du « coût historique » dans le SYSCOA au détriment de la notion de « juste valeur » prescrite par les normes IFRS. La possibilité de comptabiliser un actif ou un passif à sa juste valeur est limitée dans le SYSCOA aux seules immobilisations corporelles, et seulement dans le cadre d'une réévaluation légale ou libre. Les IFRS requièrent, à l'arrêté des comptes, l'évaluation à la juste valeur pour certains actifs notamment les biens immobiliers, les titres de placement, les créances et dettes libellées en devises. Contrairement au SYSCOA, les IFRS imposent également l'actualisation des créances et dettes en fonction de leurs échéances. Une autre différence fondamentale est l'approche par composante en ce qui concerne l'inscription à l'actif des immobilisations (IAS 16) ; ce qui implique que chaque composante d'une même immobilisation doit être amortie séparément sur sa durée d'utilité.
- L'application du principe de prééminence de la réalité sur l'apparence. Contrairement aux IFRS, le SYSCOA n'adhère que partiellement à ce principe dont il ne retient que cinq points d'application (1) biens détenus avec réserve de propriété, (2) biens mis à la disposition du concessionnaire par le concédant, (3) biens utilisés dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, (4) effets escomptés non échus et (5) frais de personnel intérimaire.
- Les provisions pour risques et charges. Aux termes de l'article 48 du droit comptable SYSCOA, la constatation d'une provision exige simplement comme condition que le risque ou la charge soit nettement précisée quant à son objet et que des événements survenus ou en cours la rendent seulement probable. L'IAS 37, « provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » requiert l'existence d'une obligation juridique ou implicite. Ainsi, les entreprises appliquant le SYSCOA disposent de plus de latitude pour constater dans leurs comptes des

provisions concernant des opérations dont la réalisation dépend d'événements futurs.

- Les provisions pour dépréciation d'actifs. Le SYSCOA traite les reprises de provisions pour dépréciation d'actifs comme des produits de l'exercice au cours duquel ces reprises ont lieu, contrairement aux normes IFRS qui les traitent dans certains cas, celui des stocks par exemple, comme des réductions de montants comptabilisés en charges.
- Les principes d'activation de certaines dépenses. Le SYSCOA permet d'activer et de porter au bilan certaines catégories de dépenses que les normes IFRS considèrent comme des charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. C'est le cas en particulier des frais de recherche et développement, des frais d'établissement ainsi que des charges différées ou à étaler que l'IAS 38 traite comme des coûts de période.
- Les contrats pluri-exercices (SYSCOA) ou contrats de construction (IFRS). Trois méthodes de traitement comptable des contrats pluri-exercices coexistent dans le SYSCOA (1) la méthode à l'achèvement, (2) la méthode à l'avancement, (3) la méthode du bénéfice net partiel uniquement applicable aux contrats bénéficiaires. Selon l'IAS 11, « contrats de construction », les bénéfices sur ce type de contrats doivent obligatoirement être dégagés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, de telle sorte que les états financiers de synthèse reflètent fidèlement les résultats de la période qu'ils couvrent.
- Les engagements « hors bilan ». Certains engagements hors bilan dans le SYSCOA donnent lieu à comptabilisation dans les IFRS. C'est notamment le cas des engagements liés au départ en retraite des salariés dont le provisionnement requis par l'IAS 19, « Avantages au personnel » est facultatif selon le SYSCOA. Concernant les opérations de location-financement, le SYSCOA prévoit l'inscription au bilan des seuls contrats de crédit-bail d'un certain seuil alors que la norme IAS 17, « contrats de location » vise toute opération de location financement, quelle que soit la forme juridique qu'elle revêt.
- L'impôt différé. La notion d'impôt « différé » n'est prévue par le SYSCOA que pour les comptes consolidés contrairement à l'IAS 12, « impôt sur le résultat », qui requiert la prise en compte, même dans les comptes personnels, des actifs ou passifs d'impôts différés liés au décalage entre la date de comptabilisation de produits et de charges et la date à laquelle ils sont imposés ou déduits.

49. **Les règles comptables applicables aux établissements de crédit annoncées dans la loi bancaire et précisées par les instructions de la Commission Bancaire diffèrent de celles des normes IFRS.** En termes de règles d'évaluation des actifs et passifs, les principales différences entre les normes comptables bancaires et les normes IAS portent sur les points suivants :

- **le provisionnement du portefeuille de créances.** Les normes comptables bancaires en matière de provisions sur créances sont contenues dans l'instruction n° 94-05 de la BCEAO. Cette instruction fait obligation aux établissements de crédit d'évaluer les provisions en utilisant des pourcentages de pertes forfaitaires qui varient en fonction des catégories de créances prévues. Ces pourcentages sont déterminés de façon forfaitaire. La norme IAS 39 («

Instruments financiers : Comptabilisation et Evaluation ») prescrit une approche consistant à évaluer les pertes sur portefeuille en fonction des prévisions de recouvrement pour chaque créance ou groupe de créances aux caractéristiques similaires.

- **La provision pour risques généraux.** Contrairement au PCB qui prescrit la dotation d'une provision pour risques bancaires généraux a hauteur de 5% de l'encours bancaire, les normes IFRS excluent la constitution de tout type de provision a caractère général, ou ne correspondant pas a une obligation ou a un risque réel de non recouvrement.
- **L'évaluation de l'actif immobilisé.** Le PCB préconise pour les titres de placement ou les biens immobiliers détenus non pour les besoins de l'exploitation mais pour en percevoir les loyers ou pour une cession, un traitement comptable fondé sur une évaluation au coût historique. Les IFRS, en particulier la norme IAS 39 et la norme IAS 40, « immeubles de placement », requièrent une évaluation à la juste valeur, ce qui implique la prise en compte des plus-values latentes.
- **La comptabilisation des commissions perçues au titre de l'octroi d'un prêt.** Le PCB préconise la comptabilisation de ces commissions en produits lors de l'octroi du prêt, contrairement aux IFRS pour lesquelles elles constituent un élément de la rémunération du prêt et doivent être étalées de façon a ce que le compte de résultat reflète un taux d'intérêt constant sur la durée du prêt.
- **Le traitement comptable des opérations de location-financement.** Les opérations de location-financement sont traitées comme des locations simples dans le PCB, contrairement à l'IAS 17, « contrats de location » qui requièrent, lors d'une opération ayant les caractéristiques d'une location-financement, l'inscription au bilan du preneur. Le niveau d'endettement d'une banque peut être sensiblement différent selon qu'il est conforme aux IFRS ou au PCB.

50. **De même, les règles comptables applicables aux sociétés d'assurances contenues dans la loi sur l'activité d'assurances diffèrent des normes IFRS, notamment sur l'appréciation des provisions réglementées et surtout:**

- les provisions couvrant des risques futurs ;
- les provisions pour charges de gestion futures ou pour égalisation ;
- les provisions pour correspondant aux primes non acquises

B. APPLICATION DES NORMES COMPTABLES : SITUATION ACTUELLE ET CONSTATATIONS

51. **La revue des états financiers d'un échantillon d'entreprises met en évidence une application imparfaite des normes comptables due au faible niveau d'information fourni.** Les difficultés d'accès aux états financiers des entreprises ont limité l'étendue de la revue effectuée par l'équipe ROSC à une trentaine de sociétés de secteurs différents appartenant à l'Etat et/ou à des privés (Banque, Assurances, Energie et Eau, , Télécommunications, Textile, etc.). Cette revue a permis d'identifier les difficultés dans l'application pratique du SYSCOA et notamment plusieurs cas de non-respect des dispositions du SYSCOA. Les principales observations qui ressortent de la revue sont résumées ci-après :

- ***Certaines dispositions prévues dans le SYSCOA sont peu ou pas appliquées :*** les politiques d'amortissement, de dépréciation des actifs et les provisions pour charges figurant au bilan ne sont pas toujours appliquées conformément aux règles et méthodes préconisées par le SYSCOA. Les amortissements continuent d'être pratiqués selon les durées fiscalement autorisées et non en fonction de la durée probable d'utilisation du bien. Les méthodes d'évaluation des provisions pour indemnités de départ ne sont pas toujours clairement expliquées de même que les critères de distinction entre Activités Ordinaires et Hors Activités Ordinaires
- ***Un niveau de détail de l'information financière et d'explications correspondantes très en-deçà des exigences requises.*** les états financiers se limitent à une série de tableaux prévus constituée de la liasse des états financiers, sans tenir compte de la pertinence des informations ni de leur utilité pour les lecteurs des états financiers. Les règles et méthodes comptables de présentation et les notes explicatives de ces tableaux notamment sur leur contenu, les sources d'alimentation et les liens entre eux ne sont pas fournies.
- ***Les difficultés d'élaboration de la liasse des états financiers et la lourdeur de l'état annexé entraînent la production d'informations erronées ou peu fiables:*** dans le secteur industriel et commercial, l'établissement de certains documents pose d'énormes difficultés notamment le TAFIRE, les tableaux sur les créances, les dettes et les consommations intermédiaires. Dans la majorité des cas, l'utilité du TAFIRE et de l'état annexé n'est pas bien perçue et un manque de cohérence est souvent relevé entre les informations figurant dans le TAFIRE, l'état annexé et les données comparatives sur deux exercices.
- ***Les liasses déposées au niveau de l'administration fiscale ne sont pas signées par des comptables agréés ni accompagnées du rapport de certification du commissaire aux comptes ;*** les liasses remises par les entreprises ne sont pas vérifiées par les membres de la profession comptable. Compte tenu des délais imposés pour le dépôt des liasses, les travaux du commissaire aux comptes ne sont encore finalisés à la date du dépôt et en cas de modification des états financiers suite aux travaux des commissaires aux comptes, des liasses rectificatives ne sont pas publiées.
- Dans la plupart des cas revus, les CAC formulent très souvent des réserves ou des observations qui se rapportent principalement à des insuffisances dans l'évaluation de certains comptes d'actifs, aux risques fiscaux et à des défaillances du système de contrôle interne.

52. Les problèmes relevés sur les états financiers et les rapports d'audit mettent en évidence une utilisation très limitée des états financiers par les décideurs tels que les actionnaires, les investisseurs potentiels et les organismes prêteurs. La revue de certains rapports sur plusieurs exercices met en évidence l'absence de mesures appropriées prises pour lever les réserves soulevées ou renforcer le dispositif de contrôle interne.

III. LES NORMES D'AUDIT

53. **Il n'existe pas au Niger de normes d'audit officielles et codifiées.** Les normes d'audit applicables ne sont définies ni par une loi, ni par un règlement, ni par la profession.

Toutefois, la normalisation IFAC constitue une référence commune à l'ensemble des auditeurs, même si une grande hétérogénéité dans la pratique professionnelle est constatée au regard de l'examen des dossiers et rapports d'audit. Ainsi, la Revue de la capacité des cabinets d'audit au Niger en mars 2009 a révélé, par référence aux normes ISA, de nombreuses lacunes dans la conduite des missions d'opinion :

- La méthodologie générale propre aux missions d'audit définie par l'IFAC, caractérisée par la mise en œuvre d'une approche par les risques (ISA 200) basée sur la connaissance de l'entité (ISA 315) et la mise en œuvre de procédures adaptées en fonction de l'évaluation des risques (ISA 330), n'est pas suivie par la très grande majorité des cabinets.
- Peu de cabinets établissent un programme de travail général tenant compte de l'approche d'audit et mentionnant un (des) seuil(s) de matérialité.
- D'une manière générale, la mise en œuvre des procédures d'audit particulières prévues par l'IFAC est réalisée de manière très diverse. Si celles relatives aux confirmations externes (ISA 505) et aux lettres d'affirmation de la direction des entités (ISA 580) sont relativement souvent utilisées, celles concernant l'examen des événements postérieurs à la date de la clôture (ISA 560), la revue des dossiers du confrère en cas de co-commissariat (ISA 600), le contrôle qualité d'une mission d'audit (ISA 220), 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), la prise en compte des travaux de l'audit interne (ISA 610) etc. sont rarement appliquées ou formalisés.
- L'examen du contrôle interne et la revue analytique globale ne constituent pas des procédures d'audit systématiques.
- La qualité générale des missions d'audit est souvent altérée par l'absence de formalisation, dans le dossier de l'auditeur, de conclusion générale des travaux et de justification de l'opinion formulée dans le rapport d'audit. L'absence de détermination de seuil de matérialité préalable conduit dans certains cas, par ailleurs, sur la base des constats effectués, à formuler des opinions d'audit inappropriées ou peu explicites.

Ainsi, des opinions avec réserves sont émises au regard de simples observations sans incidence significative sur les comptes audités ou, à l'inverse, au regard de faits justifiant, du fait de leur matérialité, un refus de certification. Dans d'autres cas, les réserves mentionnées ne sont pas chiffrées ou auraient pu être levées par la mise en œuvre de procédures d'audit spécifiques. Enfin, certains refus de certification ne trouvent pas leur justification au regard de la signification des faits relevés.

- Une normalisation du rapport d'audit devrait, au regard des constats effectués, intervenir dans l'objectif d'homogénéiser les pratiques et d'en améliorer la lecture par les tiers.

Outre le choix d'un référentiel selon les natures d'opinion, les rapports devraient comporter l'intitulé et les mentions prévues par ISA 700 en ce qui concerne l'audit des états financiers établis selon les normes comptables internationales.

Dans le cas où les états financiers audités sont élaborés sur la base de normes comptables particulières (comptabilités de trésorerie, notamment), les rapports d'audit doivent être établis par référence à ISA 800 ("*Rapport de l'auditeur sur des missions d'audit spéciales*") et mentionner précisément le référentiel comptable utilisé.

La situation décrite ci-avant trouve son origine dans plusieurs facteurs

- Comme indiqué précédemment, **l'absence de normes d'audit** officiellement publiées ou reconnues par l'Ordre ne favorise pas un exercice professionnel homogène et est de nature à ne pas garantir, aux yeux des tiers, la qualité générale des opinions émises. En **l'absence de normes professionnelles publiée par l'Ordre relatives à l'obligation de formation continue et d'offre de formation** à l'intention des professionnels et des collaborateurs, la formation continue est organisée de manière très disparate selon la taille des cabinets, leur affiliation ou non à un réseau, leurs possibilités financières. D'une manière générale, peu d'Experts et très peu de collaborateurs ont suivi une formation dans une période récente, notamment en ce qui concerne les normes ISA.
- Il n'existe pas de contrôle de qualité des missions d'audit organisé par l'Institution.
- Enfin, **la taille réduite de nombreux cabinets** pluridisciplinaires souvent dirigés par un seul Expert, conjuguée avec **un faible volume d'audit en heures et nombre de mandats**, ne favorise pas le développement de la pratique de l'audit. Elle constitue un frein au recrutement et à la spécialisation des collaborateurs, ainsi qu'à l'utilisation de supports d'audit standardisés et de logiciels d'audit.

54. **Sur plusieurs aspects, le cadre réglementaire et l'environnement dans lequel sont exercées les missions d'audit d'états financiers au Niger ne favorisent pas une bonne application des normes professionnelles.** On peut retenir en particulier les facteurs suivants :

- ***L'absence des normes professionnelles d'audit.*** Comme indiqué plus haut, le pays ne dispose pas de normes d'audit officiellement publiées et destinées aux membres de l'Ordre : ce qui ne permet pas à ce dernier d'exercer un contrôle de qualité.
- ***L'insuffisance de la formation professionnelle continue.*** Le code des devoirs professionnels de l'Ordre demande à ce que chaque membre veille à maintenir un niveau de connaissances techniques suffisant pour exercer ses missions. Ni le nombre d'heures ni le contenu de la formation ne sont précisés.
- ***L'absence de contrôle de l'exercice professionnel.*** Comme noté plus haut, l'activité des cabinets d'audit et des commissaires aux comptes au Niger ne fait l'objet d'aucun contrôle de la part de l'Ordre ou du CPPC. L'absence de contrôle implique que les professionnels qui ne respecteraient pas les règles et normes en vigueur ont peu de chance d'être sanctionnés.

- ***Le mode de gouvernance des entreprises.*** A de rares exceptions près, les entreprises nigériennes ne sont pas dotées de comités d'audit,¹³ dont le rôle consiste notamment à s'assurer que les auditeurs externes jouent pleinement leur rôle au sein de l'entreprise, et que les réserves formulées ou recommandations émises sont mises en œuvre. Le comité d'audit est l'instance, indépendante de la direction générale, auprès de laquelle l'auditeur externe peut présenter les conclusions de ses travaux.
- ***Une demande locale d'information comptable et financière encore très faible.*** Une demande plus forte des agents économiques inciterait probablement les entreprises à fournir une information de meilleure qualité, et les auditeurs à exercer un contrôle accru sur cette information.
- ***Un modèle économique fragile*** –Les niveaux de revenus des professionnels comptables apparaissent faibles et risquent de stagner pendant longtemps jusqu'à ce qu'ils parviennent à démontrer, aux yeux de leurs clients, la valeur ajoutée de leurs prestations de services.

IV. PERCEPTIONS QUANT A LA QUALITE DE L'INFORMATION FINANCIERE

55. **Comme indiqué ci-dessus, la demande d'information comptable et financière apparaît encore peu développée au Niger.** Ceci s'explique en particulier par un secteur privé et un marché de capitaux limités à quelques entreprises et à une activité économique, certes en progression, mais toute aussi réduite. Les banques semblent éprouver de grandes difficultés à obtenir des états financiers audités de la part des entreprises sollicitant un prêt. La présentation de bilans retraités en fonction des destinataires (banques ou administration fiscale) et des besoins de l'entreprise (emprunts bancaires) est déplorée par les banques qui ont du mal à obtenir des informations fiables.

56. **La prédominance des règles fiscales sur les règles comptables apparaît comme un frein majeur au respect des règles comptables et à la transparence financière.** De nombreuses entreprises sont souvent conduites à appliquer les règles fiscales bien souvent au détriment des normes comptables, pour éviter tout risque de redressement en cas de contrôle fiscal. D'autres entreprises ne voient aucune incitation à se formaliser, préfèrent rester dans le secteur dit « informel » où elles sont soumises à une imposition forfaitaire (non basée sur des informations comptables et financières), et ne produisent ainsi aucune information comptable. L'absence de connexion entre l'imposition fiscale des petites entreprises et la production d'états financiers issus d'une comptabilité régulière est de nature à favoriser le maintien des entreprises dans le secteur informel et entraîne une concurrence déloyale avec le secteur formel.

57. **De nombreuses entreprises parmi lesquelles certaines très significatives éprouvent des difficultés techniques dans la comptabilisation de certaines opérations peu abordées par les référentiels comptables en vigueur au Niger.** Dans ces cas, ces entreprises utilisent les normes IFRS ou autres normes pour palier les insuffisances en vigueur au Niger. Ce fut le cas notamment pour les concessions de services publics dans le

¹³ Au sens de comités spécialisés du Conseil d'Administration tels qu'envisagés dans les Principes de Gouvernement d'Entreprise de l'Organisation pour la Coopération et Développement Economique (consultables sur www.oecd.org/dataoecd/32/19/31652074.PDF).

SYSCOA et aussi des nouveaux produits bancaires comme les cartes de crédit dans le PCB.

58. **Nombre d'entreprises éprouvent également des difficultés à respecter les normes comptables.** En témoignent les nombreuses erreurs comptables et de présentation de l'information comptable et financière relevée par les commissaires aux comptes et le nombre significatif de « certifications sous réserves. ».

59. **La plupart des professionnels et observateurs rencontrés appellent également de leurs vœux l'évolution de la réglementation et des pratiques SYSCOA, en vue de résoudre les difficultés sur les points suivants :**

- Le Système minimal de trésorerie prévu par le SYSCOA pour les petites entreprises et les unités du secteur informel et demeuré jusque là peu appliqué ;
- La complexité du TAFIRE dont l'utilité est à démontrer selon les professionnels ;
- Le traitement des engagements hors bilan en particulier en matière de départ à la retraite et d'opération de location-financement.

60. **Tout en reconnaissant les progrès importants apportés par le SYSCOA et le Système comptable OHADA, nombre de professionnels et d'observateurs mettent en avant les difficultés de leur mise en œuvre.** Parmi les principales difficultés mentionnées, sont signalés en particulier :

- un manque de doctrine sur l'application comptable ;
- l'absence de mise en place de mesures d'accompagnement prévues telles que le fonctionnement des organes de normalisation (CCOA, CPPC, et CNC) la lourdeur dans la présentation des liasses des états financiers et le manque de lisibilité dans la finalité de certains documents de l'état annexé;
- l'exclusion des banques et établissements financiers de la nouvelle dynamique comptable ;
- le fait que le Système comptable OHADA ne soit pas suffisamment perçu comme un outil de gestion de l'entreprise dynamique.

61. **La plupart des personnes interrogées dans le cadre du ROSC Comptabilité et Audit insistent sur la nécessité de renforcer la crédibilité de la profession comptable au Niger, en particulier sa contribution dans la fiabilisation de l'information financière.** Les utilisateurs des états financiers dénoncent la qualité relativement faible des états financiers et l'existence de bilans multiples en fonction des besoins, et déplorent l'absence de rigueur de certains membres de la profession comptable qui apposent leurs signatures sur des liasses présentant manifestement des incohérences. La mise en conformité de l'Ordre avec la Directive de l'UEMOA devrait contribuer à renforcer la qualité de la profession. Les chefs d'entreprises et les professionnels s'accordent en effet pour considérer que la profession comptable doit jouer un rôle majeur dans la recherche d'une information financière de meilleure qualité. Les questions jugées prioritaires pour la profession incluent la mise en place du contrôle qualité au sein de l'Ordre, et un renforcement du niveau technique des professionnels en adéquation avec les responsabilités

importantes qu'ils sont amenés à assumer dans la recherche d'une meilleure transparence financière.

V. RECOMMANDATIONS

62. **L'objectif premier de cette évaluation ROSC au Niger est d'appuyer les efforts des autorités nigériennes pour renforcer la pratique comptable, améliorer le rôle des auditeurs et augmenter la transparence financière dans les secteurs privé et parapublic.** Sur la base des recommandations énoncées ci-après et des discussions qui auront lieu lors du séminaire de restitution associant l'ensemble des parties prenantes à Niamey un plan d'action sera ébauché ultérieurement en vue de la mise en œuvre des actions d'amélioration, sous l'égide du Gouvernement Nigérien avec l'assistance de la Banque mondiale et des autres bailleurs de fonds qui souhaiteraient s'y associer.

63. **Les recommandations formulées ci-après répondent à un double souci de mieux appliquer des règles existantes et, à moyen et long terme, de renforcer le cadre légal et réglementaire existant et de l'harmoniser avec les bonnes pratiques internationales.** L'amélioration de la pratique comptable et de la qualité de l'information financière dans le secteur privé et parapublic implique en outre des actions tant au niveau de l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA) qu'au sein du Gouvernement du Niger (GdN). Sur ce dernier aspect, les recommandations de ce ROSC s'adressent aux instances gouvernementales d'abord puis professionnelles ensuite. Leur mise en œuvre fera l'objet d'un dialogue ultérieur entre les autorités nigériennes et la Banque Mondiale.

64. **Les recommandations du ROSC Comptabilité et Audit sont de nature à apporter des avancées significatives à nombre de secteurs de la société nigérienne, en particulier :**

- ***Les entreprises du secteur formel*** – L'amélioration de la qualité, de la fiabilité et de l'accessibilité de l'information comptable et financière devrait faciliter une meilleure appréciation du risque et donc l'accès à des ressources nouvelles et/ou extérieures.
- ***Le secteur bancaire*** – En ayant à leur disposition une information comptable et financière de meilleure qualité, plus fiable et concernant une plus large population d'entreprises (en particulier des PME), les banques seront en mesure non seulement de mieux gérer leur risque-crédit mais aussi de diversifier leurs opérations, et donc de réduire la concentration de leur risque et de développer leur activité .
- ***La profession comptable*** – L'image de la profession auprès des entreprises et des investisseurs est essentielle. Il en est de même de sa crédibilité. La mise aux normes internationales des pratiques professionnelles comptables et d'audit au Niger constitue le chemin critique à suivre. La mise en place de mécanismes de contrôle au sein de la profession, le développement de la filière expertise-comptable dans l'enseignement supérieur et l'amélioration de la formation continue seraient de nature à améliorer cette image et cette crédibilité. La diminution de l'exercice illégal réduira en outre une source de concurrence déloyale pour les professionnels dûment accrédités. En somme, la profession comptable nigérienne pourrait jouir d'une meilleure reconnaissance au plan

international et les professionnels nigériens pourraient aussi davantage, à terme, développer leurs activités en-dehors du Niger.

- **Le secteur privé** – Le renforcement de la pratique comptable et d’audit dans le secteur privé formel permettra d’améliorer l’efficacité et le caractère équitable du système d’imposition des entreprises.
- **Les salariés des entreprises** – La possibilité pour les salariés d’obtenir des états financiers de leurs employeurs leur permettra d’être correctement informés sur la bonne marche des entreprises qui les emploient.

NORMES COMPTABLES

65. **Améliorer le cadre institutionnel régional et national en faisant fonctionner les organes de normalisation tels que la CNC de l’OHADA, le CCOA et les CNC au niveau national et s’assurer qu’ils sont dotés de ressources adéquates.** Le CNC est institué par la directive no 03/97/CM/UEMOA. Dix ans après le délai prévu pour sa mise en place, le Niger ne s’est toujours pas conforme à cette directive en installant son CNC. Les normes comptables nécessitent de constantes mises à jour, non seulement pour en améliorer l’efficacité au vu de la pratique mais également pour traiter certaines opérations ou situations que les normes n’avaient pas initialement prévues. Le CCOA devrait se rapprocher d’une part, de la CNC-OHADA pour harmoniser les champs d’intervention et éviter une duplication et une lourdeur dans les prises de décisions et d’autre part, des autres organismes internationaux œuvrant dans le domaine de la comptabilité et d’audit afin d’être continuellement informé des dernières modifications apportées aux normes internationales de comptabilité et assurer leur correcte mise en application dans le pays. Le CCOA et les CNC devraient à cet effet se procurer régulièrement les publications par ces organismes et participer activement aux rencontres qu’ils organisent. L’existence de ce lien de partenariat leur permettra aussi de renforcer leur capacité.

66. **Engager avec la Commission de l’UEMOA, l’actualisation du SYSCOA :** Le SYSCOA, dans sa configuration actuelle comporte des lourdeurs et des omissions. L’utilité de certains tableaux de l’état annexé et le TAFIRE n’a pas été bien appréciée par les praticiens. Les seuils du système allégé ne sont pas systématiquement respectés. Il est important de relever les seuils d’application des systèmes comptables préconisés par le SYSCOA. Faire évoluer les normes comptables SYSCOA – OHADA vers les normes IFRS de façon progressive serait la meilleure solution.

67. **Engager avec les acteurs communautaires la réactualisation des Plans Comptables sectoriels des banques, organismes de micro finance et des assurances.** Dans le cas particulier des banques et établissements financiers, l’Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises les exclut du Système comptable OHADA. Cependant le Conseil des Ministres a donné des instructions, lors de la réunion tenue à Yaoundé du 21 au 24/03/2001, pour que les plans comptables sectoriels des banques et des Etablissements financiers soient mis en harmonie avec le plan Comptable Général Commun. Il est urgent de mettre les plans comptables sectoriels en conformité avec le Système comptable OHADA.

68. **Sensibiliser les grandes entreprises publiques et privées, les banques et les compagnies d’assurances aux avantages des normes IFRS** dont l’utilisation pourra

renforcer la crédibilité de l'information comptable et financière à l'endroit des utilisateurs et investisseurs étrangers qui sont loin des sources et des lieux d'établissement. La sous région ouest africaine regroupant les pays de l'UEMOA ne dispose pas aujourd'hui d'entités en nombre suffisant pour prétendre à l'application effective des normes IFRS exceptées les filiales des groupes étrangers qui utilisent déjà en partie les IFRS. La revue des états financiers et les interviews que l'équipe du ROSC a pu avoir avec certaines personnes ont relevé plusieurs insuffisances dans l'application des normes SYSCOA-OHADA qui risquent de s'amplifier avec un brusque passage à des normes plus complexes dans leur mise en œuvre. L'équipe du ROSC estime que la meilleure stratégie repose sur une évolution des normes SYSCOA vers les IFRS de façon progressive et sur une durée raisonnable et surtout en stratifiant les entreprises qui y seront soumises comme c'est le cas en France et dans d'autres pays de référence. Les normes SYSCOA-OHADA comportent certes des insuffisances mais leur application intégrale et la diffusion des résultats donneraient une meilleure image à la qualité de l'information comptable et financière produite par les entreprises. Cette mission d'harmonisation et de rapprochement entre SYSCOA-OHADA et IFRS devrait être conduite par les autorités de l'OHADA et de l'UEMOA dans une démarche commune et partagée.

69. **Appliquer les sanctions pénales prévues à l'encontre des gérants, directeurs généraux, membres du directoire et administrateurs des sociétés** qui n'auraient pas établi à chaque exercice le bilan et les autres documents comptables exigibles accompagnés d'un rapport sur les opérations de l'exercice.

70. **Mettre en place un dispositif incitatif pour redynamiser les CGA.** Vu le nombre sans cesse croissant des micros et petites entreprises au Niger, il est important de les sensibiliser et les former au « Système Minimal de Trésorerie » afin d'améliorer la qualité des informations comptables et financières et les rendre plus professionnelles dans l'exercice de leurs métiers. Il convient à cet effet de chercher les moyens pour rendre opérationnels les Centres de Gestion Agréés (CGA), pour fournir aux TPE une aide technique en matière fiscale, de gestion et de tenue de comptabilité. L'objectif implicite des CGA est de sortir les PME et les TPE du secteur informel au moyen d'incitations diverses y compris fiscales.

NORMES D'AUDIT – NORMES PROFESSIONNELLES

71. **Adopter au niveau communautaire 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.

72. **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 d'adopter comme normes nationales une traduction française des ISA et du code de déontologie, dans leurs versions les plus récentes. Toutefois, ceci devrait se faire en gardant la séparation entre le cadre conceptuel des missions de l'expert-comptable et les normes d'exercice professionnelles (NEP) des Commissaires aux Comptes récemment adoptées en France. 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.

73. De plus, pour renforcer les capacités de l'ONECCA tous les textes fondateurs de l'Ordre et de ses commissions devront être élaborés, sous la supervision du Commissaire du Gouvernement qui devrait pleinement jouer son rôle. Pour améliorer l'efficacité du Conseil, l'ONECCA devrait disposer d'un Secrétariat Permanent chargé de l'organisation quotidienne des activités de l'Ordre et accessible à tous. Une priorité devrait être accordée au traitement diligent des dossiers soumis à l'Ordre.

74. **Instaurer un système de contrôle de l'exercice professionnel, destiné à assurer la qualité de la pratique comptable et d'audit et le respect des règles déontologiques notamment d'incompatibilités au sein de la profession.** En raison de la mission d'intérêt public qu'ils exercent, les commissaires aux comptes et les experts-comptables doivent être soumis à un contrôle strict afin qu'ils remplissent effectivement leurs obligations professionnelles. Cette fonction de supervision est dévolue au CPPC qui devrait élaborer (i) un programme de contrôle de l'application des normes d'audit et du code déontologique des membres de chaque Ordre national, et (ii) un manuel d'audit décrivant l'approche, la méthodologie et le mode de tenue de dossier conformément aux exigences de l'IFAC. L'ONECCA devrait également instaurer un contrôle qualité de façon progressive ; d'abord facultatif pour les professionnels qui le souhaitent ensuite obligatoire assorti de sanctions. Les modalités précises des contrôles à effectuer (fréquence, mode de documentation, désignation des contrôleurs, etc.) devraient être définies en concertation avec l'ensemble de la Profession. A cet effet, l'ONECCA devrait s'engager dans des contrats d'assurance de responsabilité Civile Professionnelle (RCP) adéquate.

75. **Faire désigner un magistrat à la Présidence de la Chambre Nationale de discipline de l'ONECCA.** La Chambre nationale de discipline de l'Ordre est une juridiction de première instance. Pour renforcer sa crédibilité, il est préférable de désigner un magistrat pour la présider. Le rôle de cette dernière est crucial pour le fonctionnement du contrôle professionnel décrit ci-avant.

76. **Appuyer les efforts de la profession pour lutter contre l'exercice illégal, notamment en renforçant le régime de sanctions contre les prestataires non inscrits à l'ONECCA et les entreprises ayant recours à leurs services** La répression de l'exercice illégal est le corollaire indispensable d'exigences accrues envers les professionnels dûment accrédités. En effet, l'exercice illégal absorbe indûment une partie des revenus potentiels de la profession comptable, rendant ainsi plus difficile la rentabilité des efforts de renforcement de la qualité attendus de sa part.

FORMATION

77. **Mettre en œuvre un plan de formation professionnelle continue obligatoire et de mise à niveau de l'ensemble des membres de la profession.** Eu égard à l'importance de la mise à jour des connaissances de chaque professionnel, il serait souhaitable de fixer un minimum d'heures de formation par an, et de proposer des formations dispensées par l'Ordre ou toute autre institution de formation compétente. De plus, l'ONECCA devrait établir un cycle de formation professionnelle continue offerte aux professionnels qui leur permettrait de remplir l'obligation qui leur est faite dans le code des devoirs professionnels.

78. **Renforcer le contrôle de qualité de l'enseignement dans les écoles supérieures de gestion et de comptabilité concourant à accroître à court et moyen termes le nombre de comptables et de gestionnaires qualifiés.** Il convient à cet effet de mettre en place des procédures de contrôle de l'enseignement dispensé dans ces écoles, de reconnaissance des diplômes délivrés par ces écoles. Les pouvoirs publics doivent renforcer la qualité de l'enseignement des techniques comptables au niveau des écoles secondaires et supérieures en mettant l'accent sur la compétence des enseignants et en définissant un cadre de concertation public/ privé afin d'offrir une formation en adéquation avec les besoins de l'économie nationale en particulier le secteur privé.

79. **Engager des démarches pour l'agrément d'une école de formation au Niger en vue de dispenser la formation à l'expertise comptable sur place.** Cela permettrait de réduire significativement les coûts de formation à l'expertise comptable et rendre cette filière plus attractive pour les Nigériens.

ACCESSIBILITÉ DE L'INFORMATION FINANCIÈRE DES ENTREPRISES

80. **Imposer le visa des membres de la profession comptable sur les états financiers avant leur dépôt à l'administration fiscale.** Pour améliorer la qualité de l'information comptable et financière dans le secteur privé, il est important que les états financiers annuels soient revus et validés par un membre de la profession comptable régulièrement inscrit avant leur dépôt à la direction des impôts. Les chefs d'entreprise (présidents de SA, gérants de SARL, etc.) devront également être sensibilisés sur leur responsabilité en la matière puisqu'ils sont responsables de l'arrêté des comptes mais aussi de la bonne gouvernance de leur entreprise.

81. **Renforcer les capacités des greffes des Tribunaux en matière de réception et d'archivage des états financiers de synthèse des Entreprises** principalement celui de Niamey de manière à permettre la réception, le traitement et l'archivage des états financiers qui seront déposés par les entreprises.

82. **Elaborer un plan d'actions détaillé des réformes résultant des recommandations du ROSC et l'insérer dans le Programme des Réformes.** Le Comité de Pilotage des Réformes assurera la coordination des actions ainsi que le suivi de leur mise en application à travers certaines opérations de la Banque mondiale au Niger.