



SOMMAIRE

Dédicaces

Remerciements

Avant -propos

Introduction

1ère partie : Cadre théorique et méthodologique

Chapitre 1 : Cadre théorique

Chapitre 2 : Cadre Méthodologique

2ème partie : Cadre organisationnel et dispositions relatives à la révélation de faits délictueux

Chapitre 1 : Cadre organisationnel

Chapitre 2 : Dispositions relatives à la révélation de faits délictueux

3ème partie : cadre analytique et formulation des recommandations

Chapitre 1 : Cadre analytique

Chapitre 2 : Formulation des recommandations

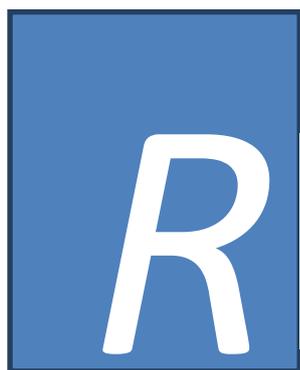
Conclusion

Bibliographie

Table des sigles et abréviations

Annexes

Table des matières



REMERCIEMENTS

Mes plus vifs remerciements vont à M. Serge Louis CISSE, professeur à SUPDECO et auditeur à la SENELEC, pour avoir accepté de diriger mon mémoire. Les échanges ont toujours été riches et fructueux.

Je tiens également à remercier :

- M. Lamine DIENG, professeur à SUPDECO, pour avoir accepté la codirection de cette étude, et pour ses conseils sur la partie empirique du mémoire ;
- M. Mamadou BADIANE, professeur d'audit à SUPDECO ;
- M. Amadou YORO, Secrétaire permanent à l'ONECCA, d'avoir rendu accessible l'information dont je devais avoir besoin;
- El Hadj Malick DEMBELE, juge au Tribunal Hors Classe de Dakar ;
- M. Amadou SAMB, expert-comptable cabinet FUDICIA;
- Tous le corps professoral de SUPDECO Dakar ;
- L'honorable jury auquel je soumetts ce mémoire.

Toutes les personnes qui de près ou de loin ont participé à l'élaboration de ce mémoire.



EDICACES

« Je te rends grâce Père, toi qui nous as rendus capables d'avoir part à l'héritage des saints dans la lumière », et d'avoir permis la réalisation de se mémoire. Je te louerai dans la droiture de mon cœur, en apprenant les lois de ta justice. Donne-moi l'intelligence, pour que je garde ta loi et que je l'observe de tout mon cœur.

Je dédie chaleureusement mon mémoire de fin de cycle à :

➡ Mon père Jules SANDOUNGOU et,

➡ Ma mère Sophie LENGARA,

Pour tout votre amour, votre présence ; j'aimerais vous remercier infiniment pour tout ce que vous avez faits,

➡ Mon fils Briack DRABO, d'avoir illuminé ma vie

➡ Mon fiancé Fabrice SANDZA, pour sa présence dans ma vie, et pour son soutien financier et moral,

➡ Ma mère Denise AGNOSSI, pour ses multitudes conseils

➡ Tous les membres de ma modeste Famille qui n'ont cessé de m'encourager

➡ Tous mes amis (es)

➡ Mes camarades de promotion



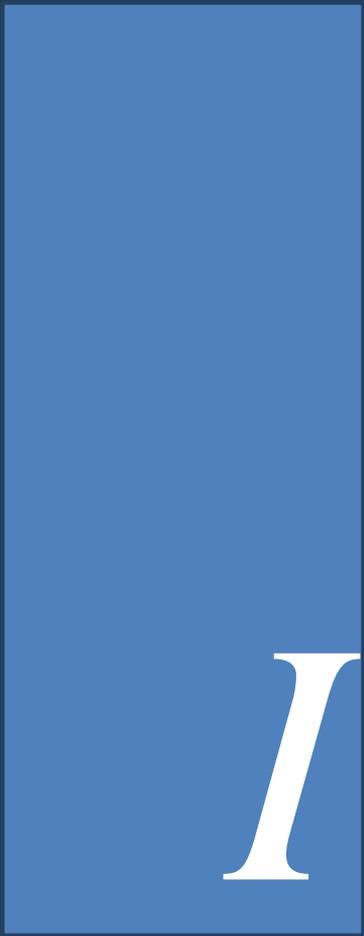
VANT-PROPOS

Sup De Co Dakar est une école qui forme en 5ans les étudiants aux différents métiers du management des entreprises, et qui délivre au bout de la formation un Master of science in management dans les filières suivantes :

- ✚ **Audit & Contrôle de Gestion ;**
- ✚ **Finance d'entreprise ;**
- ✚ **Management des Ressources Humaines ;**
- ✚ **Marketing & Commerce International ;**
- ✚ **Management des Projets**
- ✚ ...

Membre fondateur du **RAMEGE** (Réseau **A**fricain et **M**algache pour l'Excellence de la **G**estion des **E**ntreprises), qui regroupe les 15 meilleures écoles de management d'Afrique francophone, le Groupe SUPDECO Dakar est positionné actuellement comme l'une des meilleures écoles de formation de la sous-région.

Afin, de sanctionner le cursus de la formation qui s'étale sur 5 ans, les étudiants doivent faire un mémoire de fin d'études. C'est dans ce contexte que nous vous présentons nos travaux de recherche, dont le thème choisi se rapporte à la spécialisation, qui sera lu et soutenu devant un jury et le public.



I

INTRODUCTION

L'imminence d'un nouveau millénaire s'annonce, pour certains, comme une menace grave. De ce fait, les entreprises, mêmes les moins crédules ont peur des implications de détournement dans leurs vies quotidiennes.

Ainsi, à travers le continent africain mais aussi le monde entier, les malversations ou fraudes en entreprises vont accroître exponentiellement si des mesures de sauvegarde des actifs ne sont pas effectives.

Cette raison oblige, nombre d'entreprises, à recourir aux Commissaires aux Comptes pour la vérification de leurs états financiers de synthèse.

Les commissaires aux comptes sont des professionnels, inscrits dans un Ordre, intervenant dans les sociétés par actions et dans les plus importantes autres sociétés.

Bien qu'ils aient le statut d'Experts Comptables, il nous revient de préciser, toutefois, que l'Expert-Comptable d'une entreprise ne peut être en même temps son Commissaire aux Comptes sous peine d'une violation de l'interdiction d'être Juge et Partie.

L'utilité d'un tel organe de contrôle est indéniable. En effet, les actionnaires (de SPA) ou autres associés (de SARL) qui approuvent les comptes lors de l'assemblée générale ne sont pas toujours en mesure de s'assurer que ceux-ci reflètent l'état fidèle des affaires économiques et financières. Ainsi, la loi commerciale charge un professionnel de vérifier les comptes en leurs noms. Une procédure d'agrément par les cours d'appel est instituée pour le Commissaire aux Comptes contrôlant les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne et obligation **est faite au Commissaire aux Comptes de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission légale de révision et de certification des comptes.**

L'appréciation et la révélation des faits délictueux au Procureur de la République sont donc incluses dans la mission de Commissaire aux Comptes. Malheureusement, au cours des récentes années, la « **Déontologie** » du Commissaire aux Comptes a été souvent remise en cause suite à de nombreux scandales financiers.

Ainsi, en vertu de la loi d'août 2003 sur la sécurité financière en France, il a été prévu d'instituer le **HCCC**¹ (Haut Commissariat des Commissaires aux Comptes) mis en place le 11 décembre 2003, qui devra expliquer les règles déontologiques, en formuler de nouvelles et mettre en place des règles de bonnes pratiques professionnelles.

Au Sénégal les obligations en matière de comptabilité, de présentation de comptes et de contrôle légal (audit externe) des comptes des entreprises sont fixées par deux Actes Uniformes (AU) de l'OHADA. Ces textes prévoient en particulier que toute entreprise de droit commercial (entreprise privée ou parapublique), d'économie mixte, ou coopérative, doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information des tiers comme à son propre usage.

Le Commissariat aux Comptes au Sénégal est traditionnellement un métier fortement réglementé dont le monopole de l'exercice est conféré par la loi à un Ordre professionnel. Jusqu'en 2000, la profession comptable était rattachée à l'**Ordre National des Experts et Evaluateurs Agréés du Sénégal** (ONEEAS), qui regroupait des métiers très divers formant un ensemble hétérogène, ce qui ne lui permettait pas de répondre efficacement aux besoins de ses différents membres.

La création en 2000 de l'**Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés** (ONECCA) représente une étape importante pour le développement de la profession comptable au Sénégal. L'ONECCA a été institué au Sénégal par la loi n°2000-05 du 10 janvier 2000, conformément à une Directive Communautaire en date du 28 septembre 1997. L'existence d'une organisation professionnelle spécifique à la profession comptable est une pratique reconnue au plan international et permet notamment d'envisager des coopérations avec d'autres pays pour permettre l'amélioration de la pratique professionnelle. L'une des particularités de la profession au Sénégal est, comme la dénomination de l'Ordre l'indique, la coexistence de deux niveaux de professionnels : l'expert-comptable et le comptable agréé, seul le premier peut exercer les fonctions de Commissaire aux Comptes.

L'accent est mis sur la révélation de faits délictueux au sens strict du terme. Il devient alors essentiel d'étudier certains aspects du respect de l'obligation d'informer et de montrer les conséquences que le manquement du respect de ladite obligation d'informer pourrait

¹C'est une nouvelle autorité de régulation de l'audit comptable qui a pour but de renforcer la déontologie des commissaires aux comptes et son rôle sera durable.

engendrer. C'est la raison pour laquelle nous nous sommes proposé d'évaluer les conséquences qu'elle peut avoir sur la profession du Commissaire aux Comptes.

Les trois grandes parties développées dans ce mémoire s'articulent de la façon suivante :

- La **première partie** résume le cadre théorique et méthodologique de notre étude.
- La **deuxième partie** présente le cadre de l'étude et les dispositions relatives à la révélation de faits délictueux.
- Enfin, la **troisième partie** est consacrée au cadre analytique et à la formulation des recommandations.

1^{ère}

Partie

***CADRE THEORIQUE ET
METHODOLOGIQUE***

Chapitre I : Cadre Théorique

Section 1 : Problématique

De nos jours, l'éthique du Commissaire aux Comptes a fait l'objet de nombreux scandales financiers qui sont venus ébranler la confiance portée sur sa profession. En effet, son obligation d'informer le Procureur de la République de toutes infractions dont il a connaissance dans l'exercice de sa mission, a suscité des problématiques.

Le Commissaire aux Comptes étant astreint au respect de la Loi, il est passible des infractions commises lors de l'exercice de ses fonctions, soit en qualité d'auteur principal, soit en qualité de complices des dirigeants sociaux. Par conséquent, le Commissaire aux Comptes engage sa responsabilité pénale, civile et disciplinaire pour les infractions commises dans l'exercice de sa mission. Pour notre travail d'étude de recherche, nous mettrons l'accent sur sa responsabilité pénale en cas de l'observation de son devoir de révélation au Procureur de la République de faits délictueux dont il a eu connaissance.

Il convient à ce jour, de trouver une éthique (état d'esprit) au Commissaire aux Comptes dans le déroulement des affaires.

Ainsi, la thèse institutionnelle du Commissaire aux Comptes est aujourd'hui clairement consacrée ; l'évolution de ses missions et de ses obligations depuis l'origine le démontre et caractérise le souci du législateur d'imposer dans l'économie et les relations d'affaires, la présence d'un professionnel dont la mission est fondée sur la protection de l'intérêt général et non plus de l'intérêt des actionnaires.

Il est vrai que la mission de Commissariat aux Comptes n'a pas pour but de mener systématiquement des recherches à tout prix, de délits et irrégularités, mais juste d'assurer raisonnablement l'inexistence des faits et événements de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

C'est fort de ce constat que notre étude s'articulera autour de trois (03) axes distincts, c'est à dire, le Commissaire aux Comptes, la révélation de faits délictueux et sa déontologie. Cette triple approche nous conduit à dégager une question centrale :

- **Le Commissaire aux Comptes a-t-il les moyens de révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance lors de l'exécution de sa mission ?**

Nous tenterons en effet de répondre à cette question par l'intermédiaire d'une approche qualitative basée sur des entretiens semi-directifs de recherche avec des réponses aux questionnaires des guides d'entretiens. La mise en jeu de cette approche devra nous permettre d'obtenir un éclairage plus complet sur le phénomène étudié. Il s'agira, ainsi que le recommandent plusieurs chercheurs du champ de la comptabilité (Covaleski&Dirsmith 1990 ; Baker & Bettner 1997), de tirer profit au mieux de leurs caractéristiques complémentaires.

Section 2 : Aperçu sur la mission du Commissaire aux Comptes

Nous aborderons le thème «*La Révélation au Procureur de la République de faits délictueux dans une mission de Commissariat aux Comptes* » en nous focalisant sur les différentes approches des auteurs sur le sujet et la définition des concepts clés tournant autour du thème.

2.1. Revue critique de littérature

L'article 7 du code de déontologie de l'Expert-Comptable (France) dispose que : « sans préjudice de l'obligation au secret professionnel, les experts comptables sont soumis à un devoir de discrétion dans l'utilisation de toutes les informations dont ils ont connaissance dans le cadre de leurs activités ». C'est le rapport de confidentialité entre le client et le Commissaire aux Comptes qui oblige ce dernier au secret professionnel. Le secret professionnel est levé au Commissaire aux Comptes lorsqu'il y a infraction pénale d'un client, d'où le Commissaire aux Comptes a l'obligation de révéler le fait délictueux au Procureur de la République.

Pour une bonne application de ses obligations, **article 41 du code des sociétés**² stipule que « outre les incompatibilités relatives et les interdictions édictées par la loi du 24 juillet 1966 qui constituent des présomptions irréfragables de dépendance, le Commissaire aux Comptes par application du principe d'indépendance posé par le décret du 12 Août 1969, ne doit pas se trouver dans une position susceptible :

- Soit d'altérer sa liberté de jugement qui doit rester pleine et entière ;
- Soit de faire obstacle à l'accomplissement de sa mission ».

Il est vrai que d'après l'auditeur **Arthur ANDRESEN**³, « le silence de l'auditeur est d'or » ou l'on pense ne rien dire est préférable de parler, dans l'application du respect du secret professionnel mais il n'en demeure pas moins que la loi oblige au Commissaire aux Comptes

² Le présent Code des Sociétés que nous allons utiliser tout au long de notre étude est le Code de Société Commerciale, édition LITEC de 1996, réalisé par Alain VIANDIER Prof des Facultés de droit.

³ Arthur ANDERSEN et Clarence DELANY furent les fondateurs du grand et prestigieux cabinet ANDERSEN, DELANY & Co fondée en 1913. La firme changea de nom en 1918 pour Arthur ANDERSEN & Co après le départ de M.DELANY.

le respect du principe d'incompatibilité : ne pas se trouver dans une situation qui entrave sa mission ou son jugement.

Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais également être libre de tout lien réel qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité.

Selon la CNCC⁴, « **la mission fondamentale du CAC est de garantir la fiabilité des informations comptables et financières données par des responsables sociaux** ». C'est en effet, dans le seul cadre de sa mission générale que le CAC a une obligation de révélation des faits délictueux au Procureur de la République, obligation qui trouve son fondement dans l'article L.233 de la Loi du 24 juillet 1966.

Cette définition de la CNCC trouve son intérêt dans le livre de **Yves CHAPUT**⁵, le Commissaire aux Comptes partenaire de l'entreprise, presses des sciences pro /creda, Novembre 1999, qui réside dans l'explication de l'« irréalisme » des contraintes ou obligations qui engagent la responsabilité du CAC.

De plus, l'auteur montre que la révision voire la certification, en dépit de sa forte réglementation en France, n'est pas une garantie de la qualité des informations que les dirigeants présentent dans leurs rapports.

La question relative à la légitimité de cette obligation de révélation attribuée au CAC fût un temps controversée. Comme le soulignait **B. BOULOC**⁶, il est possible de trouver « anormal qu'une personne, qui n'est ni une autorité constituée, ni un officier public, ni un fonctionnaire, soit tenue de dénoncer les faits délictueux sous peine de se rendre elle-même coupable d'un délit ».

En effet, si le CAC n'apparaît ni comme un fonctionnaire, ni comme un auxiliaire de justice, il n'exerce cependant pas une mission contractuelle mais une mission légale, ***peut-on affirmer avec certitude qu'il a conscience des sanctions ou, des différents risques encourus en***

⁴ D'après le code permanent audit et CAC du 20 septembre 2000-bulletin 34.

⁵ Yves CHAPUT, professeur de Science Juridiques et Politiques principalement de Droit des Affaires, à l'Université de Paris 1 (Panthéon Sorbonne)

⁶ Bernard BOULOC est professeur à l'Université Panthéon-Sorbonne (Paris I).

l'absence de dénonciation des faits délictueux dont il a connaissance lors de l'exécution de sa mission ?

Publié en 1999, lors de l'émergence de la profession d'audit en France, l'ouvrage d'**Yves CHAPUT** soulève les problématiques actuelles de la profession dont l'une des plus importantes, l'indépendance du CAC est la cause majeure des scandales de ce 21^{ème} siècle dont le plus connu est celui d'ENRON. De plus, malgré les efforts de réglementations actuels du législateur par l'instauration de la Loi sur la Sécurité Financière (en France) et la Sarbanes-Oxley (aux USA), on est tenté d'affirmer la thèse de l'auteur selon laquelle, les obligations du CAC sont irréalistes et par conséquent la qualité absolue de l'audit est une utopie.

Nonobstant le fait que ces articles et auteurs nous ont permis de cerner les différentes missions et responsabilités du Commissaire aux Comptes, ils ne donnent pas plus de détails ou de précisions sur le vocable de la non application de la loi ou de l'éthique, qui plus est, demeure des termes assez génériques et par conséquent ne renseigne pas davantage sur l'implication ou pas de la révélation de faits délictueux du Commissaire aux Comptes sur l'entreprise.

La **confiance** qui est à la base des affaires ne doit pas être remise en cause, ainsi que la **réalité et l'authenticité des comptes publiés**. Or, « **sans une information financière honnête et fiable, un marché ne peut tout simplement pas fonctionner** » rappelait récemment **Alan BLINDER**, ancien Vice-président de la Réserve Fédéral des Etats-Unis.

Ainsi les procédures de contrôle et les « gardes sceaux » censés rendre les marchés efficaces s'avèrent inefficaces et les autorités de tutelles ainsi que les professionnels chargés d'établir ou d'appliquer les procédures sont décrédibilisés.

C'est dans cette logique que **René RICOL**, Commissaire aux Comptes et Président de la fédération internationale des experts comptables en France, s'interroge sur la possibilité d'une séparation franche des missions d'audit comptable et de certification légale des comptes.

Y. GUYON affirme que la mission normale des commissaires aux Comptes n'est pas d'informer les actionnaires, mission qui revient aux dirigeants. Les commissaires aux comptes se contentent de contrôler les informations fournies par les dirigeants et d'attirer l'attention des actionnaires sur certains faits de nature à fausser les comptes.

D'après **Ph. MERLE, J. MONEGER** et **T. GRANIER**, le Commissaire aux Comptes, en sa qualité de technicien, a de multiples obligations d'information envers les dirigeants sociaux et à l'égard des actionnaires. Il doit en outre, révéler les faits délictueux qu'il constate à l'occasion de l'exercice de sa mission au Procureur de la République.

Enfin, la mission d'information dont sont investis les commissaires aux comptes emporte une obligation de dénonciation, au Procureur de la République, des faits délictueux dont il a eu connaissance pendant le moment d'accomplissement de sa mission. Cette obligation a un caractère général. Elle s'applique à tous les faits significatifs et délibérés en relation avec la vie de la société et la mission du Commissaire aux Comptes, y comprises les infractions qui ne causent pas un dommage à la société, notamment les délits fiscaux ou douaniers. La méconnaissance de cette obligation entraînera la responsabilité civile et pénale du Commissaire aux Comptes défaillant.

De ce fait, toutes ces sources d'informations ont concouru d'une manière ou d'une autre à la réalisation de notre mémoire même s'il nous a été très difficile de trouver des documents traitant des faits délictueux et de l'éthique des commissaires aux comptes au Sénégal.

2.2. Concepts clés

2.2.1. Commissaire aux Comptes

Si l'audit est une méthode structurée, il convient de bien comprendre la différence entre la mission d'audit et celle du Commissaire aux Comptes.

L'audit représente une démarche et le Commissaire aux Comptes intègre cette démarche pour constituer le corpus de référence de certification des états financiers.

2.2.1.1 Définition du Commissaire aux Comptes

C'est au XIX^e siècle que naîtra la profession de Commissaire aux Comptes car il fallait préserver les intérêts des actionnaires face aux dérives, et parfois aux malversations, des gestionnaires.

Le statut des CAC, comme celui des Experts Comptables, relève des professions libérales, donc un statut civil, à l'instar des avocats, médecins, architectes, etc.

Il y a souvent dans l'esprit du public une confusion entre les Commissaires aux Comptes et les Experts Comptables.

Les mêmes professionnels exercent évidemment l'une ou l'autre des attributions mais ne peuvent l'exercer pour la même entité. Cette incompatibilité était, dès le départ, prévue dans la loi du 24 juillet 1966 (aujourd'hui dans le code de commerce).

La mission d'audit des comptes annuels, effectuée par un Expert-Comptable, va aboutir à une **attestation** (les expert comptables ne certifient jamais, ce verbe est réservé aux commissaires aux comptes) contenant une « **assurance positive sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels** ».

Notons au passage que les Experts Comptables peuvent assurer des missions légales lorsqu'ils agissent dans le cadre des dispositions du code du travail ou au bénéfice des comités d'entreprise (mission de l'Expert-Comptable du Comité d'Entreprise ; article L 4341-6 du code du travail) et, également lorsqu'ils sont amenés à attester les comptes des candidats aux élections politiques.

L'organisation des Commissaires aux Comptes repose sur la création d'un ordre national, qui est chargé, de :

- ✚ Veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- ✚ Défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;
- ✚ Elaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre.

De plus, l'ordre national est doté de la personnalité juridique qui regroupe des personnes physiques ou morales habilitées à exercer la profession d'Expert-Comptable, de Commissaire aux Comptes et de Comptable Agréé, dans les conditions légales. En effet, pour pouvoir exercer ces professions, il faut remplir un certain nombre de conditions et ne pas tomber sous le coup d'incompatibilités (propres au Commissaire aux Comptes).

2.2.1.2 Missions du Commissaire aux Comptes

Depuis la loi sur les nouvelles régulations économiques du 15 mai 2001, le statut et les missions du Commissaire aux Comptes sont désormais unifiés quelles que soient les entités contrôlées.

Le Commissaire aux Comptes à trois obligations fondamentales :

- ❖ Certifier les états financiers ;
- ❖ Surveiller la pérennité de l'entité dans laquelle il exerce sa mission en ayant l'obligation éventuelle de déclencher la procédure d'alerte ;
- ❖ Révéler au Procureur de la République les faits délictueux significatifs et délibérés dont il a connaissance dans le cadre de l'exercice de sa mission.

C'est ainsi que le Commissaire aux Comptes détient une « parcelle » d'autorité publique par cette 3^{ème} obligation que lui donne le législateur.

2.2.1.3 Caractéristiques

a. Incompatibilités spécifiques aux commissaires aux comptes

Elles sont précisées aux articles 33 et 34 de la Loi de 1991. En plus des incompatibilités générales spécifiées au Code de commerce, les personnes ayant perçu de la société ou de l'organisme durant les trois dernières années **des salaires, honoraires et autres avantages notamment sous forme de prêts, d'avances ou de garanties** ne peuvent être désignées Commissaires aux Comptes auprès de la même société ou du même organisme.

En outre, il est interdit au Commissaire aux Comptes :

- ✚ d'assurer professionnellement le contrôle des comptes des sociétés dans lesquelles il détient directement ou indirectement des participations ;
- ✚ d'exercer la fonction de conseiller fiscal ou la mission d'expert judiciaire auprès d'une société ou d'un organisme dont il contrôle les comptes ;
- ✚ d'occuper un emploi salarié dans la société ou l'organisme qu'il a contrôlé moins de trois ans après la cessation de son mandat.

b. Nomination du Commissaire aux Comptes

Lorsque toutes les conditions requises par la loi sont réunies et en l'absence d'empêchement dû à une quelconque incompatibilité, les Commissaires aux Comptes peuvent alors être désignés, sous réserve de leur accord, par l'assemblée générale ou tout autre organe compétent parmi les professionnels inscrits au tableau de l'ordre, ce pour **un mandat d'une**

durée de trois années renouvelable une fois. A l'issue de deux mandats successifs (soit six ans), il faut respecter un délai de trois ans pour que les mêmes Commissaires aux Comptes soient de nouveau désignés auprès de ladite société ou dudit organisme.

Les honoraires des CAC, fixés au début de leur mandat par l'assemblée générale des associés avec leur accord, sont conformes aux tarifs établis par les autorités publiques compétentes avec le concours de l'ordre national dans un cadre légal. Soulignons **qu'ils n'ont droit qu'à la perception de leurs honoraires, toute autre rémunération ou tout autre avantage étant exclus.**

Les Commissaires aux Comptes ont la faculté de démissionner, pour des motifs autres que de vouloir se soustraire à leurs obligations légales ; pour ce faire, ils doivent donner un préavis de trois mois et fournir un rapport sur les contrôles et constatations effectués jusque-là.

Enfin, il est utile de remarquer qu'au cours de son mandat, le Commissaire aux Comptes ne peut pas :

- ✚ Accomplir des actes de gestion ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants ;
- ✚ Accepter, même temporairement, des missions de contrôle préalable des actes de gestion ;
- ✚ Accepter des missions d'organisation ou de supervision de la comptabilité de l'entreprise contrôlée.

c. Responsabilité pénale du Commissaire aux Comptes

Le Commissaire aux Comptes peut voir sa responsabilité être engagée en cas de manquement à ses obligations. Cette responsabilité peut être engagée au plan civil, pénal et disciplinaire. Concernant sa responsabilité disciplinaire et sa responsabilité civile, elles ne font pas échec à l'autre. Dans le cadre de cette étude, ces deux dernières seront négligées.

✚ La responsabilité pénale :

Intervient, entre autres, dans le cadre **d'abus de biens sociaux** ou de **crédit de la société**. Cependant, le risque pénal d'être condamné pour abus de biens sociaux ou de crédit, concerne au premier chef les dirigeants sociaux.

Le Commissaire aux Comptes pourrait-il être poursuivi pour complicité d'abus de biens sociaux ou d'abus de pouvoirs ?

Sa condamnation ne pourrait qu'être tout à fait exceptionnelle. En effet, la complicité n'a lieu que lorsque le Commissaire aux Comptes a conscience de commettre les faits et qu'il sait qu'il s'associe à un acte délictueux, tel qu'il est déterminé par la législation et qu'il enfreint ainsi les prohibitions légales. Le risque essentiel, pour le Commissaire aux Comptes, est celui d'être poursuivi pour non révélation des faits délictueux dont il a connaissance dans l'exercice de sa mission. Cette condamnation pourrait être demandée en prouvant la connaissance par le Commissaire aux Comptes du fait délictueux ainsi que sa mauvaise foi.

2.2.2. Révélation au Procureur de la République de faits délictueux

2.2.2.1. Définition de faits délictueux

L'expression de « **faits délictueux** » contenue dans les textes vise toutes les catégories d'infractions.

En droit, le **fait délictueux**⁷ est celui qui a le caractère d'un délit. C'est en quelque sorte une infraction à la Loi.

2.2.2.2. Obligation de révélation

L'article 716 du SYSCOHADA dispose que « Le Commissaire aux Comptes signale, à la prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

⁷En jurisprudence, ce terme est synonyme à une infraction quelconque de la loi, en terme de droit civil : Fait illicite qui cause du dommage à autrui avec intention de nuire.

Ainsi, les Commissaires aux Comptes ont pour obligation de révéler au Procureur de la République les faits délictueux concernant le fonctionnement de la société, dont ils ont pu avoir connaissance au cours de l'accomplissement de leur mission, conformément à l'article 715 bis 13 alinéa 2 du Code de commerce. En effet, une telle obligation de révélation revêt un caractère général, en ce qu'elle s'applique à tous les faits significatifs et délibérés en relation avec la vie de la société et la mission du CAC, y compris les infractions qui ne causent pas un préjudice à la société, notamment les délits fiscaux et douaniers.

La non révélation au Procureur de la République de ces faits délictueux par le Commissaire aux Comptes constitue un délit pénal.

Que faut-il entendre par faits significatifs et délibérés ?

Les **faits significatifs** sont ceux qui ont pour effet de soustraire l'entreprise ou ses dirigeants à des dispositions légales spécifiques, modifient sensiblement la situation nette, faussent l'interprétation de la tendance et des résultats, portent ou sont de nature à porter préjudice à l'entreprise ou à un tiers.

Les **faits délibérés**, ensuite, supposent que celui qui les a accomplis doit avoir eu conscience de ne pas respecter la réglementation en vigueur. Pour s'en assurer, le Commissaire aux Comptes doit donc intervenir auprès des dirigeants sociaux et les informer du problème ; de leur réaction pourra être déduit le caractère délibéré ou non du fait en question.

De plus, l'obligation de révélation paraît opportune car elle renforce l'autorité du Commissaire aux Comptes à l'égard des dirigeants, en faisant prendre au sérieux les observations qu'il formule au cas où il lui apparaît qu'un délit, sur le point d'être commis, peut encore être évité.

Ayant vérifié tous les éléments, le commissaire peut alors lancer la procédure de révélation.

Le Commissaire aux Comptes doit établir une feuille de travail spéciale à la révélation, dans chacun des dossiers des sociétés ou autre personne morale non commerçante ayant une activité économique qu'il contrôle. Sur cette feuille, il décrira les faits qui lui paraissent délictueux ainsi que les analyses et les investigations qu'il a pu effectuer à leur sujet. Il indiquera la révélation faite ou, éventuellement, les raisons pour lesquelles celle-ci a été écartée.

La révélation doit être faite par écrit auprès du Procureur de la République territorialement compétent et elle doit être claire, sans ambiguïté.

2.2.3. Déontologie du Commissaire aux Comptes

2.2.3.1. Définition de la notion de déontologie

Le mot déontologie vient du grec « **Déon-ontos** » et « **logos** » qui signifient respectivement **devoir** et **discours**.

La déontologie est la science traitant des devoirs que crée pour un individu, l'exercice d'une certaine profession. En effet, elle peut être vue comme une **éthique**⁸ appliquée à un domaine professionnel spécifique.

De plus, elle renvoie à un ensemble de règles dont se dote une profession (ou une partie de la profession) au travers d'une organisation professionnelle qui devient l'instance d'élaboration, de mise en œuvre, de surveillance et d'application de ces règles.

La déontologie a toujours un caractère obligatoire, tout manquement peut faire l'objet de sanctions.

Membre d'une profession libérale, le Commissaire aux Comptes a l'obligation de respecter **une déontologie** rigoureuse définie par la profession. Son indépendance lui permet de mener sa mission avec **intégrité** et **objectivité**. Il agit dans le cadre de la loi et d'une éthique qui lui imposent le secret professionnel. Cette obligation garantit au client une totale confidentialité.

Le Commissaire aux Comptes engage sa responsabilité professionnelle dans ses travaux. C'est-à-dire dans son comportement personnel comme dans ses relations avec ses clients et ses confrères, il doit respecter la devise de l'Ordre « **Science, Conscience, Indépendance** ».

⁸ Le mot éthique vient du latin « *éthica* » et du grec « *éthikos* » qui signifie « **mœurs** ». C'est une valeur morale qui concerne toute personne dans la conduite de ses affaires, dans son appréciation personnelle et professionnelle. C'est la relation entre l'expression d'une liberté professionnelle avec des repères et l'analyse des choix et décisions à effectuer dans le sens de ce qui est bien.

2.2.3.2. **Objectifs**

Un code de déontologie de la profession de Commissaire aux Comptes a été approuvé par le **décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 (France)**. Ce code traduit un équilibre entre **l'intérêt général, l'intérêt du client et l'intérêt professionnel**.

a. Intérêt général

Il faut respecter et faire respecter les lois en vigueur :

- ✚ Base de la prestation de serment du Commissaire aux Comptes lors de son inscription à l'ordre (article 32, titre V « **je jure d'exercer ma profession avec conscience et probité, de respecter et faire respecter les lois dans mes travaux** »);
- ✚ Obligation de révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont il pourrait avoir connaissance.

b. Intérêt du client

L'appartenance aux institutions professionnelles (Ordre des Experts Comptables et Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) protège l'intérêt du client en garantissant la compétence des membres.

c. Intérêt professionnel

Intérêt garanti par la limitation de la concurrence aux seuls confrères et dans des conditions spécifiques qui interdisent la publicité et le démarchage ; intérêt dans les relations entre professionnels.

Règles déontologiques :

- ✚ Les membres de l'ordre se doivent assistance et courtoisie réciproques, les Commissaires aux Comptes doivent entretenir des rapports de courtoisie et confraternité ;
- ✚ Les membres de l'ordre peuvent collaborer dans l'accomplissement d'une même mission s'ils remplissent chacun de leur côté, les conditions requises pour exercer la profession ;

- ✚ Le Commissaire aux Comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un confrère dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé s'assure préalablement auprès de ce confrère que le défaut de renouvellement de son mandat n'est pas motivé par des considérations contraires à l'exercice de la mission légale.

2.2.3.3. Caractéristiques

D'après le code de déontologie, le Commissaire aux Comptes doit obéir aux cinq (5) critères suivants pour le bon fonctionnement de ses activités.

a. Indépendance

L'indépendance est un concept fondamental et une notion complexe pour le professionnel comptable. L'indépendance, *c'est l'affirmation d'une liberté d'esprit face aux contraintes extérieures.*

« **Être et paraître indépendant** », le code de déontologie de l'Expert-Comptable recommande à tout membre de l'ordre de ne jamais se placer dans une situation qui puisse diminuer son libre arbitre ou faire obstacle à l'accomplissement de son devoir. Parmi les obligations morales, un membre de l'ordre doit être désintéressé. Son attitude doit être loyale et mesurée. « L'esprit de lucre » ne doit jamais l'emporter sur la rigueur intellectuelle. Il doit notamment refuser toute mission dans laquelle son activité pourrait conduire à accomplir des actes irréguliers ou dans laquelle son indépendance ne serait pas sauvegardée.

Aussi, le souci du respect de l'indépendance des Commissaires aux Comptes est une des raisons en France, qui ont présidé à la création du **Haut Conseil du Commissariat aux Comptes**.

La Loi de Sécurité Financière en France, fait la promotion du principe d'indépendance du Commissaire aux Comptes. Depuis la loi du 1er août 2003, l'exigence d'indépendance est traduite par la prestation de serment du Commissaire aux Comptes.

Enfin, l'adoption du code de déontologie par décret du 16 novembre 2005 lui confère une base juridique indiscutable et une force obligatoire. Ce code précise en particulier les situations dans lesquelles l'indépendance du Commissaire aux Comptes est affectée, lorsqu'il appartient à un réseau pluridisciplinaire, national ou international dont les membres ont un intérêt économique commun. L'accès à la mission est également placé sous l'influence du

principe d'indépendance. L'**article L. 822-14 de la loi de Sécurité Financière**, organise une certaine mobilité, en interdisant au Commissaire aux Comptes personne physique et aux membres signataires d'une société de Commissaire aux Comptes de *certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes morales faisant publiquement appel à l'épargne*.

b. Compétence

La compétence a trait aux connaissances approfondies, au droit de juger ou de décider. Elle est précisée dans les principes fondamentaux de comportement du code de déontologie des commissaires aux comptes.

Ainsi, le Commissaire aux Comptes a l'obligation de consacrer annuellement un nombre d'heures suffisant à sa formation permanente et veille également à celle de ses collaborateurs afin de maintenir le haut niveau de compétence qu'exige la mission.

c. Intégrité

L'intégrité est liée à l'honnêteté et l'incorruptibilité. En effet, le professionnel comptable doit faire preuve d'**honnêteté intellectuelle** et de **droiture** dans la conduite de sa mission. Il s'abstient, même en dehors de l'exercice de la profession, de tous agissements contraires à la probité et à l'honneur.

Cette obligation morale peut être interprétée comme une « **charte de bon comportement** » tant à l'égard de la production d'informations fiables et crédibles qu'à l'égard des contingences externes, telles que les relations avec les tiers, les administrations publiques et les autorités judiciaires.

De ce fait, le code de déontologie du décret n° 2007-1387 du 27 septembre 2007 précise dans l'article 6 : « **Les Experts Comptables doivent être libres de tout lien extérieur d'ordre personnel, professionnel ou financier qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à leur intégrité ou à leur objectivité** ».

d. Objectivité

L'objectivité est liée à l'impartialité. En effet, le CAC doit veiller tout au long de sa mission à conserver une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, **sans préjugé ni parti pris**. Sa démarche professionnelle doit être menée en dehors de toutes

influences extérieures ou conflits d'intérêts. Ce qui fait que le lien avec l'intégrité est très étroit (voir extrait de l'article 6 du code de déontologie du 27 septembre 2007).

e. Confidentialité

Le caractère confidentiel des affaires s'applique à l'ensemble des professionnels comptables. De ce fait, la confidentialité est le lien très étroit entre l'information financière, la prise de décision et le pouvoir d'anticipation des affaires.

Elle est **liée au secret professionnel**. Ce dernier s'applique à tous les professionnels comptables, qu'ils soient dans une activité libérale ou une activité salariale.

Pour les salariés, le secret professionnel est levé à l'égard des employeurs, tandis que, pour les professions libérales, la notion de secret professionnel est plus complexe :

- ✚ Pour les Commissaires aux Comptes, il y a obligation de secret professionnel vis-à-vis de différents acteurs ou organismes externes. Par exemple, il a obligation de secret vis-à-vis : de conseillers juridiques, avocats, conseils fiscaux ; d'agents de l'administration fiscale ; du Tribunal de Grande Instance ; du Tribunal d'Instance ; du Conseil des Prud'hommes ; du Tribunal de Commerce.
- ✚ face à une infraction pénale d'un client, le Commissaire aux Comptes a l'obligation de révéler le fait délictueux au Procureur de la République.
- ✚ le Commissaire aux Comptes est tenu de déclarer aux services du Tracfin (Traitement du Renseignement et Action contre les Circuits Financiers clandestins) les opérations pouvant provenir du trafic de stupéfiants, de la corruption ou d'activités criminelles organisées.

Section 3 : Objectifs et hypothèses de l'étude

3.1. Objectifs de l'étude

3.1.1 Objectif principal

L'objectif principal de cette étude est de montrer **les conséquences que pourrait entraîner l'omission d'informer le Procureur de la République par le Commissaire aux Comptes des faits délictueux constatés dans l'exercice de sa mission**. En effet, comme nous l'avons vu plus haut, le CAC a l'obligation d'informer le Procureur de la République de tous faits délictueux, dès l'instant où il constate leur existence (faits délictueux), pour ne pas mettre en péril le fonctionnement de la structure auditée, d'où l'importance de cet objectif.

3.1.2. Objectifs spécifiques

La poursuite de cet objectif majeur (central) nous conduit à dégager des objectifs spécifiques qui peuvent être illustrés comme suit :

- ✚ Identifier les faiblesses qui altèrent l'éthique des commissaires aux comptes,**
- ✚ Etudier les dispositifs mis en place pour renforcer l'éthique du Commissaire aux Comptes.**
- ✚ Vérifier le respect des lois et réglementations.**

3.2. Hypothèses de l'étude

L'étude que nous allons mener peut entraîner la principale hypothèse suivante :

Hypothèse : le Commissaire aux Comptes pourrait faillir à son obligation d'informer le Procureur de la République pour les faits délictueux constatés durant sa mission

Section 4 : Intérêt du sujet

Depuis les grands scandales comptables et financiers du début des années 2000 (Enron, Worldcom, Vivendi, Parmalat) ; les grands pays industriels ont renforcé leurs législations en matière de sécurité financière ; aux Etats-Unis, la loi « Sarbonnes-Oxley-SOX », en France, la « Loi de Sécurité Financière » du 1^{er} Aout 2003, ont modifié le cadre légal et réglementaire de l'exercice de la profession de Commissaire aux Comptes. (Source : Audit et commissariat aux comptes, Gérard LEJEUNE et Jean-Pierre EMMERICH, Gualino éditeur, EJA-Paris-2007).

Peut-t-on dire que ces modifications du cadre légal et réglementaire ont permis de limiter le risque de scandales financiers auxquels font par les CAC?

Dans certaines zones de l'Afrique comme en Afrique Centrale⁹, nous avons assisté à des détournements des fonds public sur une durée de janvier 2000 à juillet 2006, suite à l'étonnante incurie des Commissaires aux Comptes. (Conf. Jeune Afrique Economique du mois de Mai 2008).

En effet, ces derniers, malgré la constatation des faits délictueux durant l'exercice de leur mission, ont manqué à leur obligation d'informer au Procureur de la République de ces délits, ou encore de produire un rapport de contrôle interne en portant des réserves sur ces graves anomalies comptables relevées dans les états financiers. Enfin, ils auraient mêmes pu refuser de certifier les comptes qui étaient visiblement entachés d'irrégularités.

Ainsi, les statistiques témoignent d'un accroissement significatif et continu du nombre des mises en cause des commissaires aux comptes devant les tribunaux et, rares sont ceux qui prédisent une inversion de cette tendance. Les situations d'incompatibilités et le principe d'indépendance du Commissaire aux Comptes font l'objet de nombreux débats aux plans national et international.

Rappelons qu'il a été démontré que l'inefficacité de la mission des commissaires aux comptes peut avoir un impact négatif non seulement sur la société, mais aussi sur d'autres collaborateurs (tiers en relation d'affaires avec la société) qu'il paraît indispensable de protéger.

⁹Scandale de la Banque des Etats de l'Afrique Centrale en 2008 : plus haute et prestigieuse institution multilatérale de la zone CEMAC

Par ailleurs, ce travail est pour nous un important exercice intellectuel, pratique et formatif qui permet de jeter une nuance entre les connaissances théoriques que nous avons eues sur la méthodologie de la recherche et la réalité de recherche sur terrain. Et soulignons également que malgré l'importance du travail des commissaires aux comptes et l'effet néfaste qu'ils pourraient avoir dans l'exécution de ses fonctions, **aucune étude, à notre connaissance, sur la révélation au Procureur de la République de faits délictueux par le CAC, n'a été effectué dans notre école.** C'est ainsi que nous avons choisi ce sujet du fait de son originalité, et surtout de l'enjeu crucial de l'éthique professionnel autant pour les dirigeant d'entreprise que pour les Commissaires aux Comptes.

Sans doute, les résultats de cette étude seront d'une importance capitale pour ceux qui s'intéressent au travail des commissaires aux comptes et serviront de documentation aux futurs chercheurs.

Enfin, le choix de ce thème profite à nous mais aussi bien à ceux qui liront ce mémoire.

A nous, il nous permettra non seulement d'enrichir nos connaissances en tant que future auditeur, mais aussi de connaître les dispositifs mis en place pour renforcer le comportement du CAC au Sénégal, de faire leurs tâches de bonne foi et avec diligence.

Chapitre II : Cadre Méthodologique

Après avoir répondu au pourquoi de notre étude dans le premier chapitre, il s'agira au cours de ce second chapitre d'énoncer notre méthode de recherche. Il faudra déterminer le cadre de l'étude, délimiter son champ et mettre en place des techniques d'investigation.

Section 1 : Cadre de l'étude

Cette étude s'intéresse particulièrement aux missions du commissariat aux comptes au Sénégal. En effet, dans le souci d'apporter des réponses pertinentes aux questionnements et hypothèses de travail que nous avons soulevés, nous avons jugé nécessaire d'effectuer des entretiens avec les acteurs concernés.

Nous nous attèlerons à donner un maximum d'éclaircissements sur l'environnement des cabinets de commissariat aux comptes par le biais de l'ONECCA.

1.1. Environnement des cabinets de Commissariats aux Comptes

Le cadre de cette étude nous mène dans le secteur des cabinets implantés au Sénégal agréés par l'ONECCA soumis à l'OHADA dont nous avons été l'hôte.

En effet, le paysage de l'ONECCA connaît un véritable envol suivant sa croissance continue durant les dix (10) dernières années et se caractérisant par une adhésion de multitude de cabinets de commissariats aux comptes.

Il compte à fin 2010 cent vingt-six (126) experts comptables, cinquante (50) sociétés d'expertise comptable, et vingt-sept (27) stagiaires experts comptables.

1.2. Dispositions légales et institutionnelles

L'article 376 de l'OHADA dispose que : les sociétés dont le **capital social supérieur à 10 millions de FCFA** ou qui remplissent l'une des conditions suivantes :

- **chiffre d'affaires annuel supérieur à 250 millions FCFA ;**
- **effectif permanent supérieur à 50 personnes¹⁰ ;**

¹⁰Article 140 et 376 de l'AU du 17 avril 1997

ont une obligation de désigner un Commissaire aux Comptes. Soulignons que pour les sociétés ne remplissant pas ces critères, la désignation d'un Commissaire aux Comptes est facultative.

Dans les textes de l'OHADA, le terme officiel pour désigner l'« audit légal » des états financiers annuels est « Commissariat aux Comptes », et l'auditeur externe qui réalise cette mission a le titre de Commissaire aux Comptes (CAC). Ce dernier, est désigné par l'Assemblée Générale Ordinaire de la société auditée, et il doit être membre de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA) du Sénégal.

On note au passage que les groupements d'intérêt économique (GIE), qui sont nombreux au Sénégal ne sont pas soumis à l'obligation d'avoir des comptes audités.

Et, les états financiers de synthèse et le rapport de gestion de l'exercice clos doivent lui être adressés quarante-cinq (45) jours au moins avant la date de l'A.G.O devant approuver les comptes, auquel le CAC doit être invité. Des sanctions pénales sont prévues à l'encontre des dirigeants des entreprises qui n'auraient pas dressé l'inventaire et établi les états financiers annuels.

De plus, l'article 111 de l'AU du 17 avril 1997 prévoit également une sanction pénale pour ceux qui auront sciemment établi et communiqué des états financiers ne délivrant pas une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société.

Logiquement, les SA sont tenues légalement de déposer leurs états financiers annuels auprès du Greffe du Tribunal : l'article 269 de l'AU du SYSCOHADA dispose en effet que « ***les sociétés anonymes sont tenues de déposer au greffe du tribunal (...), dans le mois qui suit leur approbation par l'assemblée générale des actionnaires, les états financiers de synthèse*** », toutefois, dans la pratique cette obligation est actuellement inopérante. En effet, les greffes des tribunaux au Sénégal ne sont pas pour le moment dotés des moyens humains et matériels nécessaires pour recevoir et archiver les états financiers. Dans les faits, ces derniers ne sont donc pas déposés, ce qui n'a d'ailleurs aucune conséquence pour ces entreprises, puisque aucune sanction n'est prévue par les textes.

Le législateur Sénégalais reste toujours muet à propos de l'obligation de dénonciation dévolue aux Commissaires aux Comptes et en matière de déontologie de ce dernier. On pourrait tout

simplement voir comment organiser une telle obligation de telle sorte qu'elle n'oblige pas les Commissaires à chercher systématiquement les informations.

Autant dire que l'obligation ne s'appliquerait qu'aux faits dont ils ont eu connaissance effective car comme l'affirme **Y. GUYON**¹¹ « **le Commissaire aux Comptes est un chien de garde et non un chien de policier** ».

Notons que la responsabilité du Commissaire aux Comptes ne peut pas être engagée par cette révélation. Cette immunité est surtout utile lorsqu'il dénonce, à tort, un fait qui n'est pas délictueux, causant ainsi un dommage à la société. Elle suppose la bonne foi du CAC et cesserait donc de jouer en cas de révélation sciemment inexacte et sans doute même de faute lourde.

¹¹ Y. GUYON est professeur agrégé des facultés de droit en France

Section 2 : Délimitation du champ de l'étude

Dans un cadre plus restreint, notre étude portera sur l'ONECCA, qui est un organisme renfermant tous les commissaires aux comptes agréés par l'Etat Sénégalais. En effet, l'étude sera essentiellement orientée vers la mission de Commissariat aux Comptes et à la problématique de la révélation des faits délictueux éventuels au Procureur de la République.

Section 3 : Techniques d'investigations

Afin de mener à bien notre étude qui a pour thème **la révélation au Procureur de la République de faits délictueux dans la mission de commissariat aux comptes au Sénégal**, nous avons en phase de démarrage réalisé une intense recherche documentaire qui nous a permis de satisfaire toutes les parties théoriques de notre mémoire.

Par la suite nous avons conçu un guide d'entretien pour mieux orienter nos entretiens avec les responsables de l'ONECCA, des Commissaires aux Comptes et le PARQUET du Procureur de la République sis au Tribunal Régional Hors Classe de Dakar (TRHCD).

Mais également, nous avons eu recours :

- ✚ Aux modules dispensés : au cours de notre cursus scolaire, il nous a été dispensé d'innombrables cours en audit qui nous ont été d'une grande utilité.
- ✚ La recherche bibliographique : c'est un moment privilégié pour entrer dans le vif du sujet à travers les différents écrits, revus et livres qui traitent des différents aspects relatifs à notre thème. Cette recherche bibliographique constitue le socle de notre partie théorique et s'est essentiellement déroulée au centre de documentation et d'information(CDI) de SupDeCo.
- ✚ La recherche par le biais d'internet qui est devenu un outil incontournable pour la recherche des informations. Ainsi, pour avoir des informations supplémentaires et cerner de manière plus globale notre sujet, nous avons poursuivi nos recherches par le biais de certains moteurs de recherches tels que : Google et l'encyclopédie libre Wikipédia.
- ✚ Cependant, compte tenu des lacunes qu'accuse le droit Sénégalais dans certaines matières comme celles en matière de l'éthique du Commissaire aux Comptes, des commentaires et critiques de la doctrine étrangère nous ont aidé à mieux analyser notre sujet. Nous avons recouru spécialement à la doctrine française, d'autant plus que le droit français a largement inspiré le droit Sénégalais (le SYSCOHADA).

Section 4 : Difficultés rencontrées

La rédaction de ce mémoire a été jalonnée de plusieurs difficultés dont les plus importantes sont :

- ✚ Obtention de rendez-vous auprès des détenteurs d'information ou responsables de départements n'étant pas aisé du fait de leur déplacement et perturbations professionnelles. (période de clôture d'exercice comptable, grève des greffiers au niveau du Tribunal de Hors Classe de Dakar, ...).
- ✚ L'autre difficulté majeure repose sur la rétention d'information. Le secteur de commissariat aux comptes sénégalais est ponctué par la recrudescence de la concurrence, en dénombre à ce jour plus de 50 cabinets d'expertise comptable qui se disputent âprement le marché d'où une certaine psychose ou peur de laisser échapper des informations pouvant servir aux différents concurrents ou mettre en cause la renommée du cabinet; c'est pourquoi toutes les données recueillies ont une forte corrélation et sont difficilement traitables. Malheureusement, il ne nous a pas été possible de regrouper tous les cabinets de commissariats aux comptes dans le cadre de notre étude. Du fait que l'Ordre sénégalais est très jeune et manque de base donnée actualisée.
- ✚ Il faut aussi souligner le caractère délicat du sujet et la tournure juridique des enjeux. D'où nous avons dû faire face à de nombreux refus dans la transmission des informations qui auraient pu nous permettre d'aller encore plus en profondeur dans nos conclusions.

2^{ème} Partie

CADRE ORGANISATIONNEL ET DISPOSITIONS RELATIVES A LA REVELATION DE FAITS DELICTUEUX

Introduction partielle

Dans cette partie, il sera question de présenter l'ONECCA et d'analyser si les CAC sont dans les dispositions légales relatives à la révélation au Procureur de la République les faits délictueux qu'il aurait relevés dans l'exercice de sa mission.

Chapitre I : Cadre Organisationnel

Section 1 : Présentation de l'ONECCA

1.1. Date de création

Créé par la loi 2000-05 du 10 janvier 2000, l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés du Sénégal (ONECCA) a aujourd'hui 10 ans d'histoire.

1.2. Tutelle

La tutelle des pouvoirs publics sur l'ONECCA est exercée par le Ministère chargé des Finances, qui, à cet effet, est représenté par un Commissaire du Gouvernement auprès du Conseil et des différents organes de l'Ordre. Le Commissaire du Gouvernement est nommé par décret pris en Conseil des Ministres.

1.3. Objet

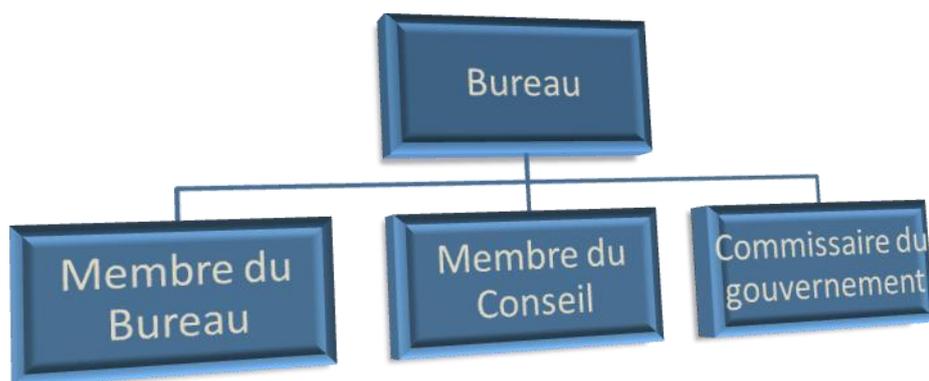
L'ONECCA regroupe les professionnels installés au Sénégal et habilités à exercer la profession de Comptable Agréé ou d'Expert-Comptable et de Commissaire aux Comptes. L'Ordre a pour objet d'assurer la défense de l'honneur et de l'indépendance des professions qu'il représente. Il peut présenter aux pouvoirs publics et aux autorités toute demande relative aux dites professions et être saisi par ces mêmes pouvoirs et autorités de toute question les concernant.

Section 2 : Organisation et fonctionnement

2.1. Organisation

L'ONECCA est structuré en deux grandes branches :

✚ Bureau- Conseil



Les membres du bureau

- Président

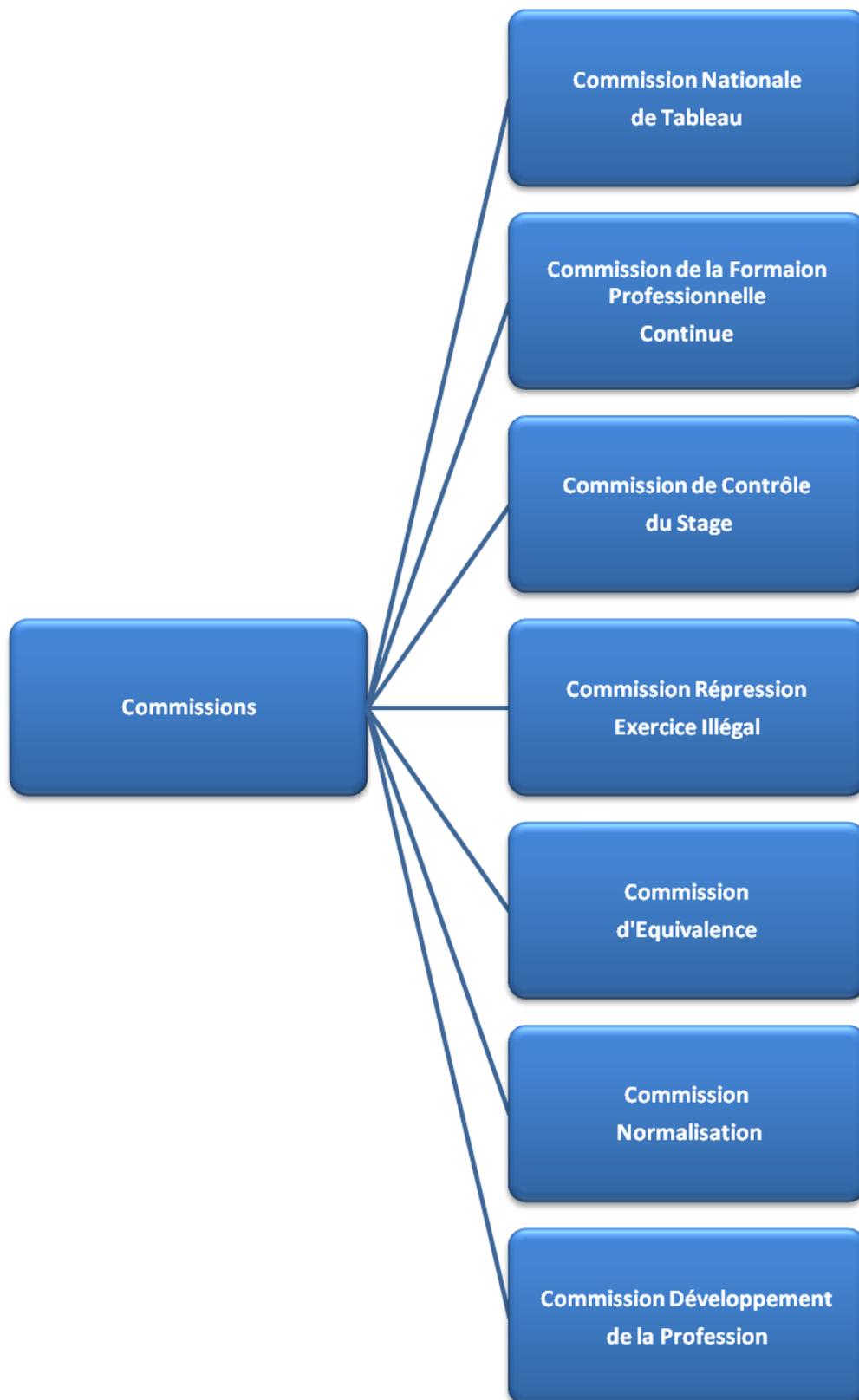
Le Président du Conseil de l'Ordre est élu, pour un mandat de trois ans, renouvelable une seule fois, par l'Assemblée Générale de l'Ordre.

Les membres du Conseil National de l'ordre

Les membres du Conseil de l'Ordre élisent en leur sein un bureau comprenant, outre le Président élu par l'Assemblée Générale :

- un Vice - Président,
- un Secrétaire général,
- un Trésorier.

et les commissions :



- **Commission Nationale du Tableau**

Mission : Chargée de dresser la liste de tous les professionnels remplissant les conditions d'accès aux formations d'expert-comptable et de comptable agréé.

- **Commission de la Formation Professionnelle Continue**

Mission : Chargée de veiller au perfectionnement professionnel et au maintien des compétences des membres de l'Ordre.

- **Commission Contrôle du Stage**

- **Commission Répression Exercice Illégal**

- **Commission d'Equivalence**

- **Commission Normalisation**

- **Commission Développement de la Profession**

2.2. Composition de l'Ordre

L'Ordre est composé de :

- ✚ Experts Comptables,
- ✚ Comptables Agréés,
- ✚ Sociétés d'Expertise Comptable,
- ✚ Sociétés de Comptabilité,
- ✚ Experts Comptables Stagiaires

Section 3 : Objectifs de la norme d'audit de l'ONECCA

L'ONECCA établit, en application des dispositions légales et réglementaires, des normes, des commentaires et des informations techniques à l'usage des commissaires aux comptes.

Les normes s'imposent à tous les commissaires à la différence des commentaires qui n'ont ni caractère impératif, ni valeur de recommandation.

Regroupant des Professionnels dont l'essentiel des activités est basé sur le respect et la mise en œuvre de normes partagées au plan mondial, l'Ordre a le devoir de transposer les meilleurs standards professionnels pour mettre à la disposition de ses membres.

L'ONECCA doit d'abord veiller à ce que tous ses membres aient un accès égal aux normes et aux outils nécessaires pour leur bonne compréhension et leur correcte application. C'est l'un des engagements majeurs et nous devons veiller à :

- ✚ Assurer une ***correcte compréhension commune*** de nos missions ainsi que des ***normes d'exercice professionnel*** applicables à chacune d'elle.
- ✚ Assurer une ***correcte compréhension commune de notre code éthique*** et veiller à son respect dans le cadre de l'exécution de nos missions et dans notre comportement professionnel.
- ✚ Mais aussi, mettre à ***disposition de tous les confrères les outils*** pour une correcte exécution des missions par les professionnels (guide professionnels, modèles de dossier de travail).

Chapitre II : Dispositions relatives aux faits délictueux

Section 1 : Difficultés d'établir le caractère délictueux des faits

Le plus souvent, la difficulté de déterminer le caractère délictueux des faits réside dans la démonstration du **caractère significatif** et le **caractère délibéré**. En effet, la jurisprudence admet toutefois une appréciation du caractère délibéré et significatif des faits avant révélation par le commissaire aux comptes. Par conséquent, cette jurisprudence est régulièrement contestée et remise en cause par la magistrature.

Il est vrai que le CAC ne peut pas tout contrôler, car il a un souci d'efficacité, mais il devra orienter ses travaux vers des domaines plus porteurs de risques.

De ce fait, le rôle du Commissaire aux Comptes est très important : car il doit signaler les faits, les situations de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. En s'appuyant ainsi, sur les instruments d'analyse financière et les procédures de contrôle interne existants dans l'entreprise, en fonction de sa taille et de son organisation. Les outils de gestion (tableaux de bord, contrôle interne de gestion) doivent alerter en premier les organes de direction sur les difficultés rencontrées afin que ceux-ci puissent prendre, le plus tôt possible, les mesures appropriées pour remédier à la situation.

N.B.

«Par significative, il faut entendre les informations dont l'omission ou la déformation peuvent avoir une influence sur les évaluations et les décisions induites par les lecteurs des états financiers». (Norme IAS 5)

- ✚ Le caractère significatif : se fonde sur une référence quantitative sur le seuil de signification (l'auditeur définit d'abord l'approche, ensuite le seuil de signification) ;
- ✚ Le caractère délibéré : se fonde sur des éléments objectifs qui démontrent la conscience qu'avait l'auteur de l'infraction de ne pas respecter la Loi.

❖ **Notion de seuil de signification**

Le principe même de l'audit est de procéder par sondages ; de ce fait, la définition des cibles, des échantillons à tester est plus que délicate car l'opinion de l'auditeur n'est pas partielle, elle concerne l'ensemble des états financiers qui sont soumis à son appréciation.

Le seuil de signification correspond à l'ampleur ou la nature de l'erreur qui, en fonction des circonstances environnantes, modifierait ou influencerait probablement l'opinion d'un utilisateur avisé des états financiers.

Il est ainsi le support à l'opinion finale de l'auditeur sur les aspects quantitatifs. En effet, des erreurs décelées par l'auditeur qui, seules ou additionnées, seront supérieures au seuil de signification, feront ainsi l'objet de **certification avec réserves** voire de **refus de certification** si elles remettent en cause l'ensemble des états financiers.

La détermination du seuil de signification n'est pas aisée car ce qui est significatif varie selon chaque client et ne peut être exprimé par un chiffre donné ou un pourcentage que l'on appliquerait à toutes les missions.

Généralement, les grandeurs suivantes sont utilisées en fonction de leur stabilité ou cohérence globale sur plusieurs exercices pour la détermination du seuil de signification :

- **chiffre d'affaires ;**
- **résultat net ;**
- **actif brut ;**
- **actif net ;**
- **fonds de roulement.**

En définitive, c'est l'associé qui décide, selon les circonstances et le contexte de la mission, si le seuil déterminé (pourcentage de l'une des grandeurs) peut être diminué ou calculé sur d'autres critères.

Le risque d'audit est le risque de ne pas appréhender une erreur significative qui modifierait l'opinion sur les états financiers.

Le Commissaire aux Comptes attire l'attention du dirigeant sur des éléments importants susceptibles de remettre en cause la pérennité ou l'avenir de l'entité. Cet échange se fait par

courrier. La réponse écrite demandée au dirigeant doit être suffisamment claire et explicite pour rassurer le Commissaire aux Comptes sur la continuité de l'exploitation au regard de la situation. Le Commissaire aux Comptes doit alors s'assurer, sous sa responsabilité, de la réalisation des décisions prises par le dirigeant ; si celles-ci sont satisfaisantes, la procédure s'arrête. Le Commissaire aux Comptes doit impérativement, dans son rapport général, exprimer une réserve ou faire des observations qui vont attirer l'attention des tiers. L'équilibre du dialogue est d'autant plus délicat à trouver que le commissaire aux comptes peut voir sa responsabilité, civile ou pénale, engagée à la suite d'un retard dans ses prises de décision, au regard de la rédaction de mentions dans son rapport de certification.

Pour révéler un fait délictueux, le CAC doit s'assurer que les trois (3) éléments constitutifs suivants sont réunis :

- Textes de Loi pour être poursuivi.
- Éléments matériels. Le délit doit avoir été accompli.
- Élément intentionnel.

Section 2 : Caractère vraisemblable d'une prestation de services qui dénature et affaibli la mission de CAC

Le Commissaire aux Comptes est souvent dans une situation d'incertitude qui se dénoue dans un sens favorable ou défavorable. Il peut être tenté de différer sa décision car chaque situation et son évolution sont des cas d'espèce.

Aussi, va-t-il mesurer et pondérer les éléments dont il a connaissance, pour prendre les décisions qui lui incombent dans le cadre de sa mission générale, en évitant tout préjudice pour l'entreprise.

Peut-on parler d'indépendance du Commissaire aux Comptes si sa rémunération est conditionnée aux attentes de l'entreprise auditée ?

Le fonctionnement même de la révélation de faits, constitue une autre raison. Car le caractère vraisemblable réside du fait que la mission légale du CAC est une prestation de services. En effet, nous ne pouvons dire avec certitude que le CAC est indépendant de l'entité auditée, si sa situation financière ne l'est pas.

D'où les faiblesses qui peuvent découler de la dépendance contractuelle sous forme de services effectué par le CAC, sont le fait que le CAC soit payé par l'entreprise auditée. C'est une situation très gênante qui peut provoquer une connivence ou un silence sur les faits délictueux : abus de biens sociaux, surtout si le CAC n'a pas plusieurs marché de Commissariat aux Comptes.

De ce fait, c'est la raison pour laquelle, la plupart des cas de faits délictueux s'arrêtent au moment où le CAC à connaissance des faits et attire l'attention du dirigeant sur des éléments importants susceptibles de remettre en cause la pérennité ou l'avenir de l'entité.

Conclusion partielle

En guise de conclusion de ce chapitre, nous pouvons dire que les objectifs que nous nous sommes fixés ont été atteints. C'est-à-dire, montrer les conséquences que pourrait entraîner l'omission d'informer le Procureur de la République par le Commissaire aux Comptes des cas délictueux constatés dans l'exercice de sa mission. Ce qui nous permet de dire que pour la réalisation d'une bonne mission d'audit légal, le CAC doit dérouler son corpus normatif en conformité avec l'éthique.

3^{ème} Partie

CADRE ANALYTIQUE ET FORMULATION DE RECOMMANDATIONS

Chapitre I : Analyse et interprétation des données issues de nos diligences

Pour mieux appréhender notre étude, nous avons élaboré trois (3) guides d'entretien destinés au trois (3) différents « acteurs » de notre thème à savoir :

- ✚ Le PARQUET du Procureur de la République sis au Tribunal Régional Hors Classe de Dakar (TRHCD),
- ✚ L'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA),
- ✚ Quelques Commissaires aux Comptes (CAC).

Nous précisons que les CAC avec lesquels nous avons menés les entretiens, nous ont été recommandés par l'ONECCA eu égard à leur nombre de missions légales effectuées sur le territoire sénégalais.

Pour les besoins de cette étude nous n'avons pu travailler qu'avec deux Cabinets de Commissariat aux Comptes. Par la suite, nous allons garder l'anonymat du deuxième Cabinet, ceci afin de respecter l'engagement de confidentialité promis aux différents interlocuteurs que nous avons rencontré dans ce cabinet.

Section 1 : Entretien avec le PARQUET du Procureur de la République

Thème 1 : Connaissance du statut et de la structure d'appartenance de nos interlocuteurs. (Questions n°1 et n°2)

Suite à notre entretien avec le PARQUET, nous avons rencontré le Premier Substitut du Procureur de la République et un de ses collègues, tous les deux appartiennent au Tribunal Régional Hors Classe de Dakar. Ils ont été enchantés de nous recevoir par rapport à l'importance du thème bien vrai qu'ils aient un emploi du temps chargé.

Thème 2 : Connaissance de l'existence d'une relation entre le parquet et le CAC (question n°3)

Les réponses obtenues à cette question font l'unanimité, du fait que **les faits délictueux qu'ils ont eu à instruire entre 2005 et 2010 ne proviennent pas des rapports de CAC, ils proviennent, en partie, des créanciers et biens d'autres.** Ils nous ont laissé sous-entendre, par leur étonnement, que les commissaires aux comptes, à leur connaissance, n'ont jamais porté des faits délictueux au niveau du PARQUET aux fins d'instructions. **Ce constat dénote l'inexistence, dans ce sens, d'une relation entre le PARQUET et les commissaires aux comptes.**

Thème 3 : Nature de faits délictueux et leurs suivis (questions n°4, 5, et 6)

Néanmoins, les faits délictueux afférents à la gestion des entreprises qui ont une grande fréquence au niveau du PARQUET du Procureur de la République sont **la banqueroute simple, la banqueroute frauduleuse, abus de biens sociaux et abus de confiance.** Ces faits sont d'une importance capitale non négligeable. Pour preuve nos interlocuteurs ont rappelé les difficultés que connaissent grand nombre d'entreprises sénégalaises. Mais le souci est qu'au niveau du PARQUET du Procureur de la République, il n'existe pas de registre enregistrant ces faits de telle sorte qu'il est difficile d'obtenir des données exactes.

Thème 4 : Existence d'une violation de l'art 716 du SYSCOHADA (question n°7)

Le Parquet n'a pas enregistré, entre 2005 à 2010, un cas de violation de l'art 716 de SYSCOHADA par le CAC.

Thème 5 : Facteurs menaçant l'éthique du CAC (question n°8)

Le choix du CAC sous forme d'entente directe et le risque, pour lui, de perdre un marché apparaissent comme étant les principaux facteurs menaçant l'éthique du CAC. En effet, le lien familial susceptible de se créer avec l'entreprise, peut amener certains CAC à adopter des comportements professionnels peu orthodoxes surtout que l'entreprise qui les engage demeure celle qui assure le paiement de leur mission légale.

Thème 5 : Dispositifs existant pour renforcer l'éthique du CAC et la réglementation mise en place en matière de déontologie du CAC (questions n°9 et 10).

Par rapport aux dispositifs, nos interlocuteurs ont affirmé qu'il **appartient à l'ONECCA d'organiser des sessions ou autres destinées à mettre en place ou à consolider les acquis en la matière.**

Par rapport à la réglementation, ils ont, plutôt, suggéré une réforme et/ou une adoption de textes légaux, réglementaires et normatifs.

Thème 6 : opinion de l'interlocuteur sur l'appréciation globale du respect scrupuleux par le CAC de l'article 716 de l'acte uniforme sur les sociétés commerciales et GIE (OHADA)

L'ineffectivité de l'alinéa 2 de l'article 716. Du fait que notre interlocuteur s'interroge sur le caractère obligatoire de cet alinéa. En effet, le Parquet du Procureur de la République pense que le législateur SYSCOHADA doit être précis, et rendre obligatoire les textes sur la révélation de faits délictueux.

Section 2 : Entretien avec les membres du conseil de l'ONECCA

Thème 1 : Connaissance du statut et de la structure d'appartenance de notre interlocuteur. (Questions n°1 et n°2)

Nous avons rencontré le Secrétaire Permanent, et le Trésorier lors de notre entretien au niveau de l'ONECCA. Soulignons que c'est le Secrétaire Permanent de l'Ordre qui a fait son possible pour nous mettre en relation avec les différents CAC que nous avons rencontré.

Thème 2 : Connaissance de l'existence d'une relation entre l'ONECCA et le CAC (question n°3)

Sur ce thème nos interlocuteurs nous ont faits comprendre, que **l'ONECCA n'avait pas à être informer des faits délictueux que portent les CAC au Procureur de la République du fait du secret de confidentialité qui lie les CAC à l'entreprise auditée.**

En effet, il est important de rappeler que le Commissaire aux Comptes est lié au secret professionnel et peu de situations lui permettent de s'y soustraire. Dans la pratique, **l'article L.822-12, du code de commerce dispose que le Commissaire aux Comptes, ainsi que ses collaborateurs et experts, sont soumis au secret professionnel pour les faits, actes et informations dont ils ont connaissances de par leurs fonctions.**

Thème 3 : Connaissance de la nature de faits délictueux et leurs suivis (questions n°4, 5, et 6)

Du fait du secret professionnel, le Procureur de la République ne peut en aucun cas porter à la connaissance de l'ONECCA les faits instruits à son niveau et provenant des rapports de CAC. A ce titre, **l'ordre n'ayant pas connaissance de ces faits délictueux, il ne peut donc pas les suivre pour les besoins statistiques.**

Thème 4 : Connaissance des conséquences encourues par l'entreprise et le CAC en cas de violation de l'article 716 de l'OHADA par le CAC (question n°7 n°8)

Le CAC ne peut nullement se soustraire à l'éthique et à la déontologie de sa profession ainsi qu'aux normes d'exercices professionnels. Du fait que celles-ci résultent de conventions

internationales, de la loi nationale et de décrets et arrêtés. Donc il n'a pas le droit de modifier la Loi à son bénéfice.

En cas de non-respect par les CAC de leur obligation d'informer le Procureur de la République de tout fait délictueux ; l'entreprise peut, ainsi, se retrouver en état de cessation d'activités car, les faits délictueux ont des conséquences ruineuses.

Section 3 : Entretien avec les Commissaires aux Comptes (CAC)

Thème 1 : Connaissance du statut et de la structure d'appartenance de notre interlocuteur. (Questions n°1 et n°2)

Nous nous sommes entretenus avec les dirigeants du Cabinet FIDUCIA¹²(le Manager et le Commissaire au Compte de ce Cabinet), et un Commissaire aux Comptes d'une structure autre que le cabinet FIDUCIA.

Nous tenons à souligner qu'obtenir un rendez-vous auprès des CAC ne fut pas chose facile et nos tentatives avec les autres cabinets exerçant dans la profession n'ont pas abouti.

Thème 2 : Connaissance de missions effectuées par le CAC durant la période de 2005 à 2010 et la dénonciation des faits au PARQUET. (Questions n°3, 4, 5, et6)

La période allant de 2005 à 2010, les CAC des cabinets avec lesquels nous avons eu des entretiens, ont eu à effectuer au minimum cinquante (50) missions d'audit légal s'ils estiment avoir effectué un minimum de dix(10) missions par an.

Sur ce nombre de missions de commissariat aux comptes, les avis sont partagés sur ce point puisque deux de nos interlocuteurs reconnaissent unanimement ne pas avoir eu à mentionner dans leur rapport définitif des faits pouvant être qualifiés de délictueux. Tandis que **le Commissaire aux Comptes du cabinet FIDUCIA reconnaît avoir mentionné dans son un de ses rapports définitifs un fait délictueux, en 2001, dont la nature était un abus de biens sociaux qui s'est avéré sans suite au niveau du Parquet de Ziguinchor.**

Les CAC reconnaissent avoir porté les faits au niveau du **Parquet par lettre au porteur, et non à l'ONECCA du fait du secret professionnel les liants à la structure auditée.**

¹² FIDUCIA : Cabinet d'Expertise Comptable sis au Point E

Section 4 : Synthèse générale des trois guides d'entretien

Au sortir de ces entretiens, il nous paraît important de faire une synthèse des informations collectées auprès de nos cibles. D'une façon générale, ces entretiens nous ont donné a priori satisfaction (surtout celui avec le PARQUET), puisque les objectifs que nous vous présentons par ordre d'importance ont été atteints :

- **Les conséquences que pourrait entraîner l'omission d'informer le Procureur de la République par le Commissaire aux Comptes des cas délictueux constatés dans l'exercice de sa mission.**
- **Identifier les faiblesses qui menacent l'éthique des Commissaires Aux Comptes,**
- **Etudier les dispositifs mis en place pour renforcer l'éthique du Commissaire aux Comptes.**
- **Vérifier le respect des lois et règlements.**

Le mutisme des CAC avec lesquels nous n'avons pas pu effectuer des entretiens, est assez révélateur de la sensibilité du thème.

Un tel constat ouvre droit à l'interprétation, entre autres, du genre « **manque de confiance pour aborder le sujet dénotant ainsi un desservissement de la Bonne Gouvernance et de la Transparence dans la gestion des affaires privées comme publiques** ».

Chapitre II : Formulation de Recommandations à la suite des entretiens avec les Acteurs concernés

Après avoir identifié, à la suite des entretiens, les innombrables problèmes que pourrait entraîner l'omission d'informer le Procureur de la République par le Commissaire aux Comptes des cas délictueux constatés dans l'exercice de sa mission, il nous revient de suggérer quelques recommandations.

■ Le PARQUET du Procureur de la République

Constat n°1 : les instructions des faits délictueux n'émanent pas de rapport de CAC.

Conséquences : En effet, l'instruction du Procureur de la République sur l'entreprise peut être amoindrie par rapport aux faits présentés par les autres parties. Ces dernières n'ont pas forcément une information fiable de l'entreprise.

Recommandation : il est vrai que le Parquet du Procureur de la République peut instruire des faits émanant des opérateurs autres que les CAC, mais le CAC reste la personne la mieux indiquée sur la situation financière de l'entreprise et la plus adéquate pour suggérer si ce fait peut être ou non qualifié de délictueux. Pour cela, nous leur suggérons d'améliorer la relation Parquet-CAC.

Constat n°2: l'absence de suivi et le manque de registres de faits délictueux.

Conséquences : le manque de registre afférent aux faits délictueux émanant des CAC ou autres devrait être rétabli au niveau du Parquet car lesdits faits sont d'une ampleur considérable. Cela entraîne un défaut d'inventaire écrit de ces faits voire un manque de données.

Recommandation : mettre en place un registre afférent aux faits délictueux issus des commissaires aux comptes ou autres.

Constat n°3 : le Parquet s'interroge sur le fait d'avoir un Commissaire aux Comptes rémunéré par la société qu'il audite.

Conséquences : cette situation peut altérer l'intégrité et /ou l'indépendance du Commissaire aux Comptes par rapport à une part de marché s'il s'avère qu'il veille coûte que coûte à la préserver.

Recommandation : tenir des sessions sur la question entre le CAC et le Parquet pour les besoins de la sensibilisation. Etudier la possibilité de la création d'un compte logeant les fonds destinés à la rémunération du CAC avant l'exécution de la mission. C'est une sorte de mesure sécuritaire qui garantit le paiement du CAC même s'il révèle des faits délictueux au Procureur de la République.

Constat n° 4 : Le Parquet s'interroge sur le caractère obligatoire de l'alinéa 2 de l'article 716 de l'OHADA qui dispose que : *«En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation »*.

Conséquences : Le Parquet note des difficultés liées aux renvois à la loi nationale applicable pour ce qui est des sociétés en difficultés.

Recommandation : Proposition d'une rencontre avec les spécialistes concernés pour voir comment mieux prendre en compte les préoccupations du Parquet dans ce sens.

■ L'ONECCA

Constat : une peine pour rencontrer des membres du conseil de l'Ordre au niveau du siège.

Conséquences : une difficulté d'obtenir des informations, et des entretiens avec ces derniers. Au niveau de l'Ordre, il existe juste un secrétaire permanent, et les autres membres dans leurs cabinets d'origine.

Recommandation : le secrétaire permanent devrait pleinement s'installer comme un interlocuteur privilégié qui facilite ou arrange les rendez-vous d'entretiens avec les CAC dans

pareil cas de figure. A toutes fins utiles, nous soulignons que les CAC qui font partie du Conseil passent la majorité de leur temps dans leurs cabinets.

■ **Les Commissaires Aux Comptes**

Constat n°1: absence de faits délictueux révélés au Procureur de la République

Conséquences : absence d’instruction, par le Procureur de la République, de faits délictueux émanant d’une saisine du Commissaire aux Comptes.

Recommandation : pas de recommandations formulées

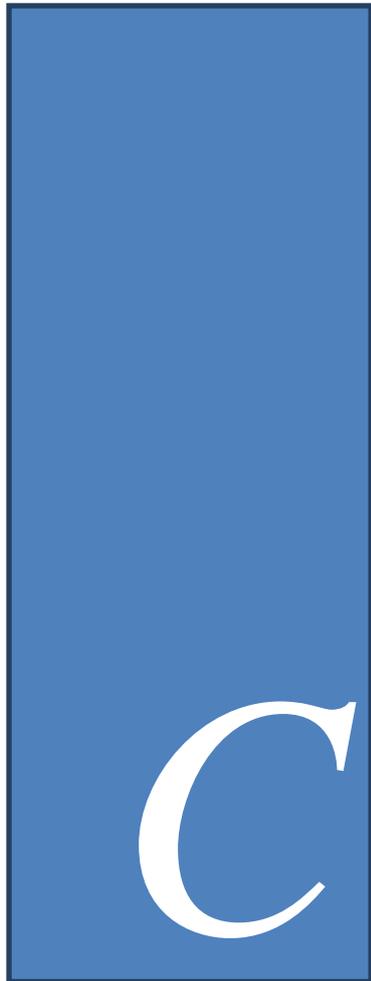
Recommandations Générales

Nous suggérons :

- ➡ Au législateur SYSCOHADA, par rapport à la préoccupation du Parquet d'être plus explicite et précis dans les textes (non effectivité de l'art. 716).
- ➡ Analyser l'opportunité de la mise en place par l'Ordre d'un organe indépendant qui serait chargé de rémunérer les Commissaires aux Comptes via les honoraires versées par les entreprises auditées. Ainsi cette dernière, devra verser la somme quelque temps avant le démarrage de la mission.
- ➡ Aussi aux acteurs de notre thème d'étude de renforcer les relations entre le Parquet du Procureur de la République et les Commissaires aux Comptes. Ceci, en effectuant des colloques pour mieux développer l'intérêt d'une relation franche et directe entre les Parquets et les commissaires aux comptes.
- ➡ Sensibiliser les différents acteurs au respect systématique de la réglementation en vigueur.

Conclusion partielle

En définitive, nous constatons une politique de silence dans le traitement de notre thème d'étude. Est-ce déjà une façon pour les différents acteurs qui y exercent leur Profession de nous appliquer subtilement le « Secret Professionnel »? Il semblerait que c'est le cas.



ONCLUSION

Ce travail a été réalisé au regard de la problématique des faits délictueux dans le cadre de la mission de Commissariat aux Comptes s'appuyant sur une évaluation du respect de son obligation, autrement dit la révélation de faits délictueux au Procureur de la République.

Au terme de cette étude, nous pouvons dire que les commissaires aux comptes jouent de plus en plus un rôle important dans la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

La recherche systématique d'infractions commises au sein de la société n'est pas la finalité première du Commissaire aux Comptes en ce sens qu'il se doit, à titre premier, de contrôler puis de certifier la régularité et l'image fidèle du patrimoine, ainsi que le résultat et la situation financière de l'entreprise pour un exercice comptable.

Ce n'est qu'en cas de détection de faits, le Commissaire aux Comptes ne qualifie pas ces faits, il ne se contente que de les rassembler et de les révéler. Par ailleurs, à aucun moment lors de cette révélation il ne doit dénoncer des personnes. Les faits que révèle le Commissaire aux Comptes doivent être significatifs, c'est-à-dire qu'ils doivent avoir un impact réel sur la structure des comptes ou la situation financière de l'entreprise, et délibérés dans la mesure où il devra prouver que le dirigeant de l'entreprise a eu l'intention de ne pas respecter la réglementation en vigueur. Le Commissaire aux Comptes doit ainsi prouver les faits délictueux à l'autorité judiciaire en charge de l'affaire, et ce, de manière formelle à travers les différents travaux qu'il a effectué.

Cependant, dans la plupart des cas, le Commissaire aux Comptes en parle d'abord au dirigeant de l'entreprise afin de régulariser la situation. Ce n'est que si les faits persistent qu'il se voit obligé de les révéler au Procureur de la République.

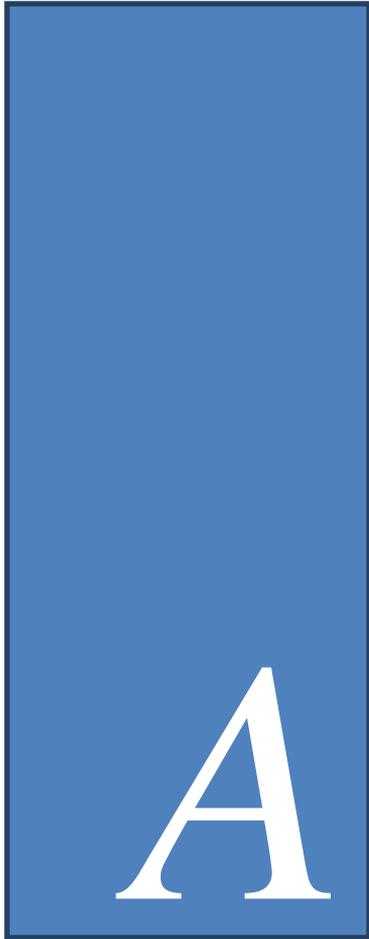
Cette révélation au Procureur de la République se fait par écrit systématiquement, mais elle peut également se faire par oral afin d'éclairer la situation avant de la formaliser par écrit. La lettre de révélation doit être claire et concise car elle ne s'adresse pas à un professionnel de la comptabilité.

Or, dans les cas pris ici comme exemples, la décision de sous-estimer la gravité des erreurs constatées chez l'audité relève d'un comportement individuel. Il ne s'agit donc, ni d'un problème de méthodologie d'audit (les erreurs sont connues de l'auditeur), ni d'un problème d'encadrement juridique, ni d'un problème concurrentiel qui ne vaut que pour le Commissariat aux Comptes.

Il s'agit sans doute d'un problème d'indépendance de jugement de l'auditeur. La notion d'indépendance est essentiellement présentée comme une attitude de résistance aux pressions du client audité, et perçue comme telle par les utilisateurs du rapport d'audit.

Il est vrai que l'analyse de l'aptitude à résister aux pressions du client a été abordée à de très nombreuses reprises, et en premier lieu par la législation française. Le code de déontologie des commissaires aux comptes l'aborde ainsi : « Le Commissaire aux Comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ».

Mais il reste le problème de l'indépendance financière du fait que c'est l'entreprise audité qui rémunère le CAC.



NNEXES

Textes du SYCOHADA sur le CAC

Obligations du Commissaire aux Comptes

Article 710

« Le Commissaire aux Comptes certifie que les états financiers de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ».

Article 711

« Dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le Commissaire aux Comptes déclare :

- soit certifier la régularité et la sincérité des états financiers de synthèse,
- soit assortir sa certification de réserves ou la refuser en précisant les motifs de ces réserves ou de ce refus ».

Article 697

Les fonctions de Commissaire aux Comptes sont incompatibles :

- 1°) avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- 2°) avec tout emploi salarié. Toutefois, un Commissaire aux Comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un Commissaire aux Comptes ou chez un Expert-Comptable ;
- 3°) avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

BIBLIOGRAPHIE

Articles :

- ✚ **Benoît Pigé (2003)** « Sarbanes Oxley Act : l'audit de l'après Enron », Audit & Information Financière,
- ✚ **Benoît Pigé (2003)** « Indépendance et compétence », Audit & Information Financière,
- ✚ **David C. Nathalie G (2005)**, « Audit légal et gouvernance d'entreprise : une lecture théorique de leur relations» Conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité.
- ✚ **Code de déontologie de l'auditeur**
- ✚ **Auditeur face à l'éthique**
- ✚ **Code permanent audit et commissaire aux comptes du 20 Septembre 2000 – bulletin 34.**

Ouvrage :

- ✚ audit comptable et financier, de Bernard GRAND et de Bernard VERDALLE
- ✚ Audit et commissariat aux comptes, Gérard LEJEUNE et Jean-Pierre EMMERICH, Gualino éditeur, EJA-Paris-2007
- ✚ Code des sociétés, LITEC 1996
- ✚ Commissaire aux comptes partenaire de l'entreprise, Yves CHAPUT.

Sites internet :

- ❖ www.ohada.com
- ❖ www.jo.gouv.sn
- ❖ www.crcp.paris.fr
- ❖ www.onecca.sn
- ❖ www.worldbank.org/ifa
- ❖ www.ifac.org
- ❖ www.aesplus.net/

Table des sigles et abréviations

CAC : Commissaire aux Comptes

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

GIE : Groupement d'Intérêt Economique

ONECCA : Ordre Nationale des Experts Comptables et Comptables Agrées

SYSCOAHDA : Système Comptable- Organisation pour l'Harmonisation en Afrique
du Droit des Affaires

GLOSSAIRE

Pour une bonne compréhension de notre étude, certaines notions méritent d'être éclairées.

a. Audit

Un **audit** peut se définir comme l'émission d'une **opinion motivée** (l'audit est en général achevé par un rapport circonstancié) sur la correspondance entre un **existant** et un **référentiel** (c'est la maîtrise du cadre dans le quelle on se situe lorsqu'on envisage effectuer un audit).

De ce fait la **mission d'audit** consiste donc à mesurer l'écart qui sépare ce qui existe à un moment donné dans l'entreprise de ce qui devrait idéalement exister. (cf. audit comptable et financier de Bernard GRAND et de Bernard VERDALLE)

On évoque ici la mission d'audit, au sens de **l'audit légal** ou de **l'audit financier**, c'est-à-dire du **commissariat aux comptes**. Bien entendu, le terme audit (au sens littéral-écoute-auditeur, celui qui écoute) doit être précisé car il est employé aujourd'hui dans de multiples situations :

- Audit financier ;
- Audit stratégique ;
- Audit social...

Le concept d'audit va évoquer en fait une **méthodologie permettant une connaissance en profondeur de l'entreprise**. (Source : Audit et commissaire aux comptes ; Gérard LEJEUNE et Jean-Pierre EMMERICH)

On peut effectuer :

Un Audit contractuel

Il s'agit d'une mission d'audit effectuée par un professionnel indépendant dans le cadre d'un contrat conclu d'un commun accord entre l'organisation et ce professionnel. De ce fait, les droits et obligations de l'auditeur sont clairement définis dans les « termes de référence » (contrat) de la mission.

Toutefois, même si les droits et obligations de l'auditeur sont plus ou moins définis par l'organisation demandeuse, il n'en demeure pas moins que l'auditeur doit œuvrer en toute indépendance et respecter les normes de la profession généralement admises notamment en ce qui concerne les diligences minimales à effectuer.

Nous pouvons citer quelques exemples d'audit contractuel : audit financier, audit social, audit Informatique, audit fiscal

Audit légal

A la différence de l'audit contractuel dont les termes de référence de la mission sont définis par l'organisation demandeuse, les termes de référence de l'audit légal ou commissariat aux comptes sont expressément définis par la loi. En effet, les droits et obligations du commissaire aux comptes actuellement en vigueur au Sénégal, sont définis par l'Acte Uniforme du 17 avril 1997 relatif aux sociétés commerciales et aux G.I.E de l'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires (OHADA).

Nous aborderons uniquement l'aspect du commissariat aux comptes dans le cadre de ce présent document

b. Audit comptable-financier :

C'est « un examen critique destiné à vérifier que l'activité de l'entreprise est fidèlement traduite dans les comptes annuels conformément à un référentiel comptable identifié » (**Mikol 1999**).

Aujourd'hui, l'audit comptable-financier, connu également sous le nom de vérification ou de révision comptable, est une obligation légale dans de nombreux pays pour les sociétés par actions, ainsi que pour certaines autres entreprises ou organisations en fonction de leur taille ou de leur statut.

Définition

La méthodologie de l'audit financier est née dans les années 1930 aux Etats-Unis, après la découverte de fraudes importantes qui, déjà, avaient mis en cause la responsabilité des auditeurs.

L'audit comptable et financier est un examen des états financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle de l'entreprise. C'est en quelque sorte du **contrôle**, de la **vérification**, d'**inspection**, de **surveillance des comptes**, en apportant une dimension critique. Cet examen est effectué par un professionnel indépendant appelé « auditeur ».

Dans le domaine de l'audit comptable et financier, il existe plusieurs normes telles que la norme Internationale IFAC (International Federation of Accountants)

Objectifs

L'audit comptable et financier vise à vérifier si les règles comptables légales sont bien appliquées quant à la rédaction des bilans, des états financiers etc. de l'entreprise.

Il s'agit en deux (2) mots de vérifier si les **process** tels que définis, soit dans des **procédures** interne ou externes (légales) sont correctement appliquées à des actions.

Les missions d'audit comptable et financier ont pour objectif général de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de la firme étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise.

L'objectif de l'audit financier est donc d'analyser les comptes d'une société sous l'aspect de la qualité de l'information. C'est-à-dire, savoir si les chiffres sur lesquels s'appuient les décisions des investisseurs, des responsables et des tiers sont fiables, ici l'auditeur examine la réalité physique. En effet, les chiffres fournis dans un bilan doivent refléter l'état physique des biens de la société.

Caractéristiques

L'audit peut être interne ou externe. L'audit peut être financier ou étendu à un ensemble d'opérations contractuelles ou légales. L'audit est souvent plus large que la notion de révision et dépasse le domaine comptable et financier. Dans le domaine comptable et financier, il existe plusieurs normes :

- Les normes IAASB : 40 normes ISA (International Standard on Auditing)
- Les normes SAS : américaines de l'AICPA (Statements on Auditing Standards)
- Les normes de la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)
- Les normes de l'OEC (Ordre des Experts Comptables).

La protection des intérêts des tiers et le rôle que l'information financière peut jouer à ce niveau sont une motivation essentielle de législateur pour instituer les obligations légales de la publication et de certification des comptes annuels des entreprises.

Une des caractéristique majeure de l'audit contemporain est donc sa forte rationalisation tant au niveau de ses principes (encadrement conceptuel) que de sa pratique (encadrement méthodologique). Dans une optique de crédibilité, il est en effet essentiel que l'évolution portée sur des états financiers donnés apparaisse, au moins en théorie, comme indépendante de la personne de l'auditeur effectuant les contrôles.

Ainsi l'audit comptable et financier a connu, au cours des dernières décennies, une expansion très forte de son marché, cette expansion est pour partie liée au développement de la mission des Commissaire aux Comptes selon deux axes :

- l'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes.
- le rôle même du commissaire aux comptes a été peu a peu développé.

Parallèlement à la mission traditionnelle de contrôle des comptes qui reste prépondérante, d'autres missions ont été dévolues par la loi aux auditeurs légaux qui doivent être signalées :

- L'obligation de révélation des faits délictueux : le commissaire aux comptes a l'obligation (pénalement sanctionnée) de révéler au parquet le fait à caractère pénal dont il a connaissance dans le cadre de la réalisation de sa mission.

- Les diligences spécifiques à accomplir par le commissaire aux comptes en application de la loi sur la prévention des difficultés des entreprises. Le commissaire aux comptes veille à l'établissement de documents prévisionnels relatifs au résultat et à la trésorerie de l'exercice qu'il contrôle et, en cas d'anticipation de difficultés sérieuses de l'entreprise, en alerte les dirigeant et, éventuellement de tribunal.

En conclusion, apparaît ainsi le rôle de l'auditeur externe dans la notion d'alerte et de conseil pour l'entreprise à auditée et naît à cet effet à l'égard de l'auditeur une responsabilité à cause de l'accomplissement de sa mission en toute indépendance.

c. Etique professionnel :

L'éthique d'une entreprise regroupe un ensemble de principes, de valeurs et de croyances qui dirigent la conduite des individus. Elle est recherche identitaire et a pour ambition de distinguer, par une réflexion personnelle, la bonne et la mauvaise façon d'agir.

Par rapport à la morale (qui peut être définie comme un ensemble de normes conformes à un groupe et qui s'imposent à tous), l'éthique introduit une dimension supplémentaire : elle

*La Révélation au Procureur de la République de faits délictueux dans une mission de
Commissariat aux Comptes : le cas du Sénégal*

impose de donner une place à l'individu, reconnu capable de faire valoir sa parole et ses intérêts propres.

ANNEXE 1

GUIDE D'ENTRETIEN AVEC LE PARQUET DU PROCUREUR DE LA REPUBLIQUE

*Bonjour, je suis Linda beathy SANDOUNGOU, étudiante en Master 2 (5^{ème} année), option
Audit et Contrôle de Gestion à Sup De Co Dakar.*

*Dans le cadre de notre mémoire de fin d'études, portant sur le thème : «La Révélation des
faits délictueux au Procureur de la République dans une mission de Commissariat aux
comptes », nous aimerions nous entretenir avec vous pour recueillir votre opinion sur le sujet.
Merci de bien vouloir nous accorder de votre précieux temps.*

1. Quelle est votre fonction?

.....

2. Quelle est votre structure d'appartenance ?

.....

3. Vous est-il arrivé d'instruire de faits délictueux entre 2005 à 2010 ?

Oui non

Si oui, par le biais de qui la saisine a été faite ?

- Rapport de Commissaire aux Comptes
- Organe délibérant (société ; dirigeant...)
- Autres (préciser)

4. Nature des faits délictueux ?

.....
.....

5. Existe-t-il un registre de suivi ou d'enregistrement de faits délictueux provenant de :

 Rapport de Commissaire aux Comptes

Oui non

+ Autres (préciser)

Oui non

6. Combien de faits avez-vous enregistrés entre 2005 et 2010 (statistiques) ?

.....

7. Entre 2005 et 2010 ; existe-t-il un cas de commissaire aux comptes épinglé pour violation de l'article 716 ?

Oui non

Si oui ; quelles ont été les sanctions ?

.....
.....

8. A votre avis, quels sont les faiblesses qui menacent l'éthique du commissaire aux comptes ?

.....
.....
.....

9. Quels sont les dispositifs mis en place pour renforcer l'éthique du commissaire aux comptes ?

.....
.....

10. Quelle est la réglementation mise en place en matière de déontologie du commissaire aux comptes ?

.....
.....

L'article 716 dispose que « Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

11. Quelle est votre appréciation globale du respect scrupuleux par le commissaire aux comptes de l'article 716 ? (frilosité ; prudence etc.)

.....
.....
.....

ANNEXE 2

GUIDE D'ENTRETIEN AVEC LES MEMBRE DU CONSEIL DE L'ONECCA

*Bonjour, je suis Linda beathy SANDOUNGOU, étudiante en Master 2 (5^{ème} année), option
Audit et Contrôle de Gestion à Sup De Co Dakar.*

*Dans le cadre de notre mémoire de fin d'études, portant sur le thème du «La Révélation des
faits délictueux au Procureur de la République dans une mission de Commissariat aux
comptes », nous aimerions nous entretenir avec vous pour recueillir votre opinion sur le sujet.
Merci de bien vouloir nous accorder de votre précieux temps.*

1) Quelle est votre fonction ?

.....

2) Quelle est votre structure d'appartenance ?

.....

3) L'ONECCA est-il informé, par les commissaires aux comptes, des faits délictueux
qu'ils portent personnellement à la connaissance du Procureur de la République?

Oui

Non

Par quelles voies ces informations parviennent à l'ONECCA ?

.....

.....

4) Le Procureur de la République porte-t-il à la connaissance de l'ONECCA les faits
délictueux instruits à son niveau et provenant de rapports des commissaires aux
comptes?

Oui

Non

Par quelles voies ces informations parviennent à l'ONECCA ?

.....

.....

5) Quelle est la nature des faits délictueux ?

.....

6) Existe-t-il un registre de suivi ou d'enregistrement des faits délictueux au sein de l'ONECCA?

Oui Non

Si oui, combien de faits avez-vous enregistrés entre 2005 et 2010 ?

.....

Si non, pourquoi ce manquement ?

.....

7) Quelles sont dans le quotidien du commissaire aux comptes les actions ou inactions qui diminuent ou accroissent sensiblement le risque de mise en cause de sa responsabilité par les tribunaux?

.....

.....

.....

.....

8) Quelles sont les conséquences que peuvent entraîner le non-respect de l'obligation d'informer en cas de faits délictueux :

❖ Pour l'entreprise ?

.....

.....

.....

❖ Pour le commissaire aux comptes ?

.....

.....

L'article 716 dispose que « Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

9) Quelle est votre appréciation globale du respect scrupuleux par les commissaires aux comptes de cet article ?

.....
.....
.....

ANNEXE 3

GUIDE D'ENTRETIEN AVEC LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

*Bonjour, je suis Linda Beathy SANDOUNGOU, étudiante en Master 2 (5^{ème} année), option
Audit et Contrôle de Gestion à Sup De Co Dakar.*

*Dans le cadre de notre mémoire de fin d'études, portant sur le thème du «La Révélation des
faits délictueux au Procureur de la République dans une mission de Commissariat aux
comptes », nous aimerions nous entretenir avec vous pour recueillir votre opinion sur le sujet.
Merci de bien vouloir nous accorder de votre précieux temps.*

1) Quelle est votre fonction?

.....

2) Quelle est votre structure d'appartenance ?

.....

3) Durant les cinq (5) dernières années (période de 2005 à 2011) ; avez-vous effectué
une mission de commissariat aux comptes ?

Oui Non

Au moins combien en nombre ?

.....

4) A l'issue de ces missions avez-vous eu à mentionner dans votre rapport définitif des
faits pouvant être qualifiés de délictueux ?

Oui Non

5) Quelle est la nature de ces faits délictueux en général ?

.....
.....

6) Avez-vous porté personnellement la connaissance de ces faits au Parquet du Procureur
de la République et à l'ONECCA ?

Parquet du Procureur de la République

Oui Non

ONECCA

Oui

Non

Si oui, par quelles voies ?

.....

L'article 716 dispose que « Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

7) Quelle est votre appréciation globale du respect scrupuleux par les commissaires aux comptes de cet article ? (frivolité ; prudence)

.....
.....

Table des matières

<u>Introduction</u>	6
<u>Première partie : Cadre théorique et méthodologique</u>	
Chapitre I : Cadre théorique	10
Section 1 : Problématique	10
Section 2 : Aperçu sur la mission de Commissaire aux Comptes	11
2.1. Revue critique de littérature	11
2.2. Concept clés	15
2.2.1. Commissaire aux Comptes	15
2.2.1.1. Définition du Commissaire aux Comptes	15
2.2.1.2. Mission du Commissaire aux Comptes	16
2.2.1.3. Caractéristiques	17
a. Incompatibilités spécifiques aux CAC	17
b. Nomination du Commissaire aux Comptes	17
c. Responsabilité pénale du Commissaire aux Comptes	18
2.2.2. Révélation au Procureur de la République de faits délictueux	19
2.2.2.1. Définition de faits délictueux	19
2.2.2.2. Obligation de révélation	19
2.2.3. Déontologie du Commissaire aux Comptes	21
2.2.3.1. Définition de la notion de déontologie	21
2.2.3.2. Objectifs	22
a. Intérêt général	22
b. Intérêt du client	22
c. Intérêt professionnel	22
2.2.3.3. Caractéristiques	23
a. Indépendance	23
b. Compétence	24
c. Intégrité	24
d. Objectivité	24
e. Confidentialité	25
Section 3 : Objectifs et hypothèses de l'étude	26
3.1. Objectifs de l'étude	26
3.1.1. Objectif général	26
3.1.2. Objectifs spécifiques	26
3.2. Hypothèses de l'étude	26
Section 4 : Intérêt du sujet	27

Chapitre II : Cadre méthodologie	29
Section 1 : Cadre de l'étude.....	29
1.3. Environnement des cabinets de Commissariats aux Comptes.....	29
1.4. Dispositions légales et institutionnelles.....	29
Section 2 : Délimitation du champ de l'étude.....	32
Section 3 : Techniques d'investigations.....	33
Section 4 : Difficultés rencontrées.....	34
<u>Deuxième partie : Cadre organisationnel et Dispositions relatives à la révélation de faits délictueux</u>	
Introduction partielle	36
Chapitre I : Cadre Organisationnelle	37
Section 1 : Présentation de l'ONECCA.....	37
1.1. Date de création.....	37
1.2. Tutelle.....	37
1.3. Object.....	37
Section 2 : Organisation et fonctionnement.....	38
2.1. Organisation.....	38
2.2. Composition de l'Ordre.....	40
Section 3 : Objectifs de la norme d'audit de l'ONECCA.....	41
Chapitre II : Dispositions relatives à la révélation de faits délictueux	42
Section 1 : Difficultés d'établir le caractère délictueux des faits.....	42
Section 2 : Caractère vraisemblable d'une prestation de services qui dénature et affaibli la mission de CAC.....	45
Conclusion partielle	46
<u>Troisième partie : Analyse et interprétation des données</u>	
Chapitre I : Analyse et interprétation des données issues de nos diligences	48
Section 1 : Entretien avec le PARQUET du Procureur de la République.....	48
Section 2 : Entretien avec les membres du conseil de l'ONECCA.....	51
Section 3 : Entretien avec les Commissaires aux Comptes.....	53
Section 4 : Synthèse générale des trois guides d'entretiens.....	54

Chapitre II : Formulations de recommandation à la suite des entretiens avec les acteurs concernés.....	55
Recommandation générale.....	58
Conclusion partielle.....	59
<u>Conclusion Générale</u>.....	61
ANNEXE	
Texte du SYSCOHADA sur le CAC.....	64
Bibliographie.....	65
Table des sigles et abréviations.....	66
Glossaire.....	67
Guide d’entretien avec le Parquet du Procureur de la République.....	72
Guide d’entretien avec les membres du conseil de l’ONECCA.....	75
Guide d’entretien avec les Commissaires aux Comptes.....	78