

## **Révélation de faits délictueux Entre obligation légale et devoir moral**

**Soussa Badredine Enseignant Chercheur – Université Badji Mokhtar Annaba**  
[Badri23200@yahoo.fr](mailto:Badri23200@yahoo.fr)

**Lebbou Med Lamine, Maître de conférences- Université Badji Mokhtar Annaba**  
[lamine.lebbou@gmail.com](mailto:lamine.lebbou@gmail.com)

### **Résumé**

Courant les dernières années, de multiples cas de fraudes ont secoué les sphères économiques et financières de plusieurs pays, tel que l'affaire ENRON dans les Etats Unis d'Amérique, l'affaire Société Générale en France ou encore l'affaire EL KHALIFA BANK en Algérie.

Les commissaires aux comptes, considérés jusque-là comme seuls responsables de révélation de faits délictueux, sont alors, mis dans la première ligne du collimateur.

Par ailleurs, l'examen de l'affaire ENERON montre bien que c'est grâce au lancement d'alerte par une de ces salariés que le scandale a été dévoilé, mettant ainsi fin aux pratiques illicites de la direction de cette entreprise.

Cette affaire, largement médiatisée, a démontrée que la révélation des faits délictueux, le lancement d'alerte et la dénonciation, font partie d'un dispositif unique devant contribuer à protéger l'entreprise de tout comportement illicite.

Notre communication vise à démonter l'origine des faits délictueux, souvent établis par absence de respect des règles d'éthique et le manque d'observation du code de déontologie, et que la loi n'a d'autre apport que d'afficher le mode de révélation et aussi les sanctions liées a la non révélation.

**Mots clés :** Faits délictueux, révélation, loi, sanction, délits  
**Code JEL :** M1-14, M2-21-29

## Introduction

Un fait délictueux est un fait associé à un délit, défini dans la littérature comme « une infraction punie d'une peine correctionnelle ». <sup>i</sup> Du point de vue légal la définition d'un délit est plus compliquée en raison de la nécessité de réunir des éléments moraux et des éléments matériels. Le haut conseil du commissariat aux comptes français définit les faits délictueux « ceux susceptibles de recevoir une qualification pénale ». <sup>ii</sup>

A l'instar de l'Algérie, l'une des obligations qui pèsent sur l'auditeur légal est celle de révéler les faits délictueux. Cette notion « *inclut les fraudes organisées ou non, et concerne autant les grandes entreprises et les PME que les associations et autres entités du secteur public* » <sup>iii</sup>. Ainsi le commissaire aux comptes peut être ramené à révéler le délit de présentation de bilan inexact, ou le délit d'abus de biens sociaux.

Cette spécificité légale, parfois perçue comme excessive par les professionnels de l'audit, et jugée nécessaire pour la protection de l'intérêt général.

Il est évident, que l'ensemble des scandales financiers ont abouti à des poursuites pénales contre les auditeurs, souvent externes, pour la raison de non révélation ou dissimulation des faits.

Par ailleurs, la révélation des faits délictueux ne pourra plus être limitée aux activités de contrôle externe de l'entreprise (acteurs externes), la mise en œuvre de la révélation est rendue obligatoire par quatre conditions cumulatives qui sont liées <sup>iv</sup>:

- A la nature de l'infraction : elle doit être expressément prévue par les textes applicables à l'entité concernée.
- Au contexte dans lequel intervient
- A l'existence d'une intention délictueuse
- Au caractère significatif de l'infraction.

Dès lors « ...les auditeurs sont confrontés en mission à différentes questions du type: que dois-je faire ? Qu'aurais-je dû faire ? Quelles sont les limites de mes actions ? N'aurais-je pas mieux fait de ? Et lorsque les finalités des actions ainsi que les moyens pour les réaliser deviennent les objets de ce questionnement, lorsque la délibération suppose la capacité psychologique de prendre une certaine distance par rapport à une situation donnée, d'adopter un recul critique à l'égard des besoins et désirs les plus immédiats, le questionnement devient moral ou éthique. Ce qui meut la démarche éthique est le souci de formuler de la manière la plus simple possible des principes qui confèrent une unité à l'ensemble des jugements face aux circonstances les plus diverses... » <sup>v</sup>.

Notre communication traite la problématique suivante : Est-ce que la révélation des faits délictueux étant une obligation légale peut être en parfaite symbiose avec le code déontologie adopté par les acteurs concernés ?

## **I- Acteurs concernés par la révélation de faits délictueux**

La recherche empirique sur le sujet en question, nous a permis de recenser plusieurs niveaux de révélation, s'agit-il de deux panels :

### **1- Le panel externe :**

Il s'agit de l'environnement de contrôle externe à l'entreprise, nous citons les acteurs suivants : Commissaires aux comptes, auditeurs externes, institutions financières ayant mission de contrôle (inspection générale des finances, court des comptes...etc), direction des douanes, direction des impôts.

L'ensemble des acteurs suscités actives dans le cadre de missions légales sous le régit de la loi opérante sur le territoire.

Ce panel ne prend pas en compte l'aspect éthique et déontologique, voir la question de la morale n'a pas sa place au niveau de ce postulat. Pour cela nous allons aborder que le cas ci après que nous considérons le plus important pour ce panel, il s'agit du :

#### **1-1- Commissaires aux comptes :**

En Algérie, la loi relative à la profession de commissaires aux comptes impose l'obligation de révéler les faits délictueux au procureur de la république (Cf. Alinéa 3 de l'article 61de loi 10-01 du 29 Juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé). Ceci n'exclu pas le faite d'informer le conseil de l'administration des infractions soulevées lors de la mission légale.

Dès lors, le commissaire aux comptes est responsable pénalement de la non dénonciation de faits délictueux, cas contraire il doit justifier par tout moyens la preuve de la révélation.

La découverte de faits délictueux ne fait par partie des objectifs des commissaires aux comptes, leurs révélations deviennent systématiques dès la constatation de l'infraction.

Des études ont démontré les limites de la découverte de fraude lors de l'audit légal tel que l'alerte lancée par « The Center for Audit Quality –CAQ-», organisation affiliée a l'AICPA – Américan Institute of Certified Public Accountants – qui couvre sept point d'audit a haut risque et ce, après des inspections faite au niveau de cabinets d'audit.

Le point qui concerne notre intervention est celui de la revue indépendante où il est clairement mentionné que « l'attention du réviseur indépendant doit se porter sur les zones à risque qui sont les plus susceptibles à contenir des anomalies significatives ...Identification des risques important y compris le risque de fraude »<sup>vi</sup>

Afin de permettre une compréhension de l'idéologie des faits, la personnalité du révélateur se voit entre deux frontières d'ordre éthique « Relativisme et idéalisme ».

Le tableau ci-dessous montre clairement les sensibilités des faits et leurs impacts selon Forsyth<sup>vii</sup>

**Taxinomie des idéologies éthiques (Forsyth, 1980)**

		Relativisme	
		Relativisme élevé	Relativisme faible
Idéalisme	Idéalisme élevé	Situationnisme	Absolutisme
		L'individu analyse les spécificités d'une situation donnée dont il pense qu'elle aura des conséquences favorables pour tout le monde. Il rejette les règles morales universelles et adopte une analyse personnelle de chaque situation.	L'individu considère que suivre les règles morales universelles permet d'aboutir au meilleur résultat possible. Il y a des règles morales qui doivent toujours être suivies et qui ont des conséquences favorables pour tout le monde.
	Idéalisme faible	Subjectivisme	Exceptionnisme
		L'individu utilise son propre point de vue moral pour prendre une décision dont il juge qu'elle a de bonnes conséquences pour presque tout le monde. Il tolère que les décisions aient de mauvaises conséquences pour certaines personnes.	Des principes moraux universels doivent guider les jugements mais l'individu n'ignore pas que certaines conséquences négatives sont possibles, ce qui peut justifier des exceptions. Les actions qui induisent de mauvaises conséquences pour certains sont acceptables.

Source : <https://donforsyth.wordpress.com/ethics/the-epq/> A theory of ethics position

L'opportunité des poursuites est de la responsabilité du Ministère Public. Ceci permet au procureur de la République de donner des suites adaptées :

- La poursuite au pénal,
- La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité,
- Le classement sans suite.

En aucun cas, le commissaire aux comptes ne doit se projeter dans l'aspect sanction.

Cependant, il doit fournir l'ensemble des informations permettant d'apprécier du caractère frauduleux ou non et notamment :

- Le caractère significatif ou non ;
- L'éventuelle régularisation ;
- L'existence de conséquences dommageables pour l'entité.

S'il s'interroge sur l'opportunité de procéder à une révélation, le commissaire aux comptes peut prendre contact avec le substitut du procureur en charge des affaires financières (cas de la France – Cf. circulaire du ministère de la justice français du 18 avril 2014)<sup>viii</sup>, mais cela n'est pas possible dans beaucoup d'autre pays comme le cas en Algérie.

## **2- Le panel interne :**

Il s'agit de l'environnement de contrôle interne à l'entreprise, il s'agit principalement des organes de gestion (conseil d'administration, conseil de surveillance, assemblée générale...selon le mode de gestion propre à chaque entreprise), les auditeurs internes et toute personne susceptible d'avoir accès aux informations financières ou pouvant constater un comportement liées à un délit.

Pour ce panel aussi, nous allons aborder que les cas que nous considérons les plus importants, il s'agit de :

### **2-1- Auditeurs internes :**

Le rôle de l'audit interne au sein de l'entreprise à beaucoup évoluer au fil des années il a s'est progressivement approprié la mission de conseil et d'aide au management et ce, dans sa gestion du risque.

La création de comité d'audit et/ou sont rattachement aux conseils d'administrations dans certaines entreprises à contribuer à procurer une certaine indépendance a l'audit interne, mai les conflits directions - audit internes sont toujours un bon signe révélateur du fonctionnement du dispositif du contrôle interne.

### **2-2- Le personnel**

Le personnel est le facteur le plus important dans toute entreprise, sa présence à tous les niveaux lui procure une impressionnante emprise sur l'information.

Le terme « lanceurs d'alerte » a été utilisé la première fois dans les années 1990 par deux sociologues, Francis Chateauraynaud et Didier Torny<sup>ix</sup> pour qualifier les personnes salariés qui dénoncent un comportement illégale.

Le déclenchement de l'affaire ENRON par une salariée qui n'été pas d'accord avec les pratique illicites de la direction a fait rappeler que le personnel et le premier organe qui doit réagir face a de telles comportement car les laisser serait contraire à la morale et la déontologie et peut hypothéquer l'avenir de leur entreprise.

Le schéma ci-après affiche les principaux acteurs et leurs interférences aux faits délictueux.

Révélation des faits  
délictueux



Quel panel !



Le panel Externe

Le panel Interne

Commissaire aux  
comptes

Auditeurs internes

Auditeurs

Conseil d'administration

L'inspection des impôts

Le personnel

Les institutions  
financières de contrôle

La direction des douanes

Autres....

Ce qui est défini par  
la morale

Ce qui est défini par  
la loi

Source : Conçu par les chercheurs (ie sur la base de lecture et de recherche bibliographique)

## **II- A qui doit-on révéler les faits délictueux**

La destination de la révélation est un choix qui s'avère parfois difficile et compliqué, il est facile par contre quand il y'a un cadre légal précis, c'est le cas de révélation de faits délictueux dans le cadre de l'audit légal.

Cependant, il s'agit d'un choix personnel qui découle de constats et motivé par des convictions personnelles, les faits doivent être révélés à qui de droit pour remédier à une situation compromettante.

En effet, à la différence de la révélation de faits délictueux dans le cadre de l'audit légal, qui ne peut se faire qu'en direction du procureur de la république territorialement compétent, la révélation faite par les autres parties peut se faire en direction d'un niveau managérial plus haut ; dénoncer des comportements illicites de son chef de service au PDG par exemple ou ceux de son PDG au conseil d'administration, ce qui peut remédier à cette situation.

On a vu aussi, que dans certains cas le personnel de grandes entreprises préfère de s'adresser directement à la presse d'une manière anonyme et que cette façon de faire a donné des résultats satisfaisants.

De ce fait, en dehors du cas précis de révélation de faits délictueux dans le cadre de l'audit légal la révélation doit se faire à un niveau suffisant pour remédier à une situation illicite ou irrégulière, mais on perd de vue le risque que comporte la dénonciation d'un délit qui est considérée en elle-même un délit.

### **Conclusion**

L'entreprise est le point de départ de toute activité économique elle doit donc, se doter d'un dispositif permettant de garantir la sécurité des flux qui y transitent.

Pour ce faire, il faut réunir la cohésion de tous les acteurs qu'ils soient de l'intérieur ou de l'extérieur de l'entreprise. Ils doivent conjuguer leurs efforts, chacun dans son domaine de compétence pour éventuellement pouvoir actionner à temps un dispositif qui se doit l'un des plus performants dans la lutte contre la fraude.

A cet effet, la révélation de faits délictueux (ou bien le lancement de l'alerte) a toujours été considérée du ressort exclusif des commissaires aux comptes des entreprises, or les faits ont démontré dans plusieurs cas que la dénonciation a été faite tout simplement par des salariés mécontents des agissements de leur direction.

---

<sup>i</sup> Le petit Larousse illustré LAROUSSE/VUEF 2003

<sup>ii</sup> Ctherine FLAGEUL et cie, revue française de la comptabilité n°480 octobre 2014

---

<sup>iii</sup> Rana Zouari, La révélation des faits délictueux entre obligation et application, cas de la Tunisie, Comptabilité sans frontière, The French Connection May 2013, Canada <hal-01003933>

<sup>iv</sup> Les expert du chiffre, révélation des faits délictueux, CRCC de Grenoble, France 2011

<sup>v</sup> <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-control-audit-2007-1-page-69.htm>

<sup>vi</sup> Jean-jules DJOUM CPA, revue française de la comptabilité n°485 mars 2015

<sup>vii</sup> <https://donforsyth.wordpress.com/ethics/the-epq/> A theory of ethics position

<sup>viii</sup> Ctherine FLAGEUL et cie , revue française de la comptabilité n°480 octobre 2014.

<sup>ix ix</sup> Jack BERTRANDON, revue française de la comptabilité n°471 décembre 2013.