

COMPAGNIE NATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES JUDICIAIRES

(Cour de Cassation et Cours d'Appel)

XXVI^e CONGRES NATIONAL

JOURNÉE D'ÉTUDE

sur le thème

**L'EXPERT JUDICIAIRE
FACE A LA RESPONSABILITÉ CIVILE
DES PROFESSIONNELS**

(Cour d'Appel de Bordeaux)

16 octobre 1987

**COMPTES RENDUS STENOGRAPHIQUES PRECEDEMMENT EDITES
PAR LA COMPAGNIE NATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES JUDICIAIRES**

X^e Congrès National : Paris, 25-26 novembre 1971.
Ouvert par M. Touffait, Procureur Général près la Cour de Cassation.
Clôturé par M. Aydalot, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Garnier, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert comptable judiciaire et les droits des justiciables.

XI^e Congrès National : Toulouse, 24 novembre 1972.
Sous la présidence de M. Fonade, Conseiller à la Cour de Cassation.

La notion de bilan inexact. (épuisé)

XII^e Congrès National : Angers, 16 novembre 1973.
Sous la présidence de M. Bellet, Président de la 1^{re} Chambre Civile de la Cour de Cassation.

L'évaluation du préjudice de l'individu et de l'entreprise en cas d'accident corporel et de rupture de contrat.

XIII^e Congrès National : La Baule, 4 octobre 1974.
Sous la présidence de M. Olivier, Premier Vice-Président au Tribunal de Grande Instance de Paris.
Rapporteur général M. Amédée-Manesme, expert agréé par la Cour de Cassation.

La nouvelle réglementation de l'expertise judiciaire en matière civile.

XIV^e Congrès National : Grenoble, 21 novembre 1975.
Sous la présidence de M. Touffait, Procureur Général près la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Fournier, expert agréé par la Cour de Cassation.

Les infractions en matière immobilière.

XV^e Congrès National : Nice, 15 octobre 1976.
Sous la présidence de M. Cenac, Président de la Chambre Commerciale de la Cour de Cassation.
Rapporteur général Mlle Doyen, expert agréé par la Cour de Cassation.

La mission de l'expert judiciaire en cas de poursuites du chef de majoration frauduleuse des apports. (épuisé)

XVI^e Congrès National : Reims, 4 novembre 1977.
Sous la présidence de M. Monguilan, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Clara, expert près la Cour d'Appel de Douai.

Les problèmes posés à l'expert comptable judiciaire devant les irrégularités commises en vue du maintien en activité des entreprises en difficulté.

COMPAGNIE NATIONALE DES EXPERTS COMPTABLES JUDICIAIRES

(Cour de Cassation et Cours d'Appel)

XXVI^e CONGRES NATIONAL

JOURNÉE D'ÉTUDE

sur le thème

**L'EXPERT JUDICIAIRE
FACE A LA RESPONSABILITÉ CIVILE
DES PROFESSIONNELS**

(Cour d'Appel de Bordeaux)

16 octobre 1987

COMPTE RENDU STENOGRAPHIQUE

Sous la présidence de

Monsieur J.-M. GUTH

Conseiller à la Cour de Cassation

La journée d'étude sur le thème

**L'EXPERT JUDICIAIRE FACE A LA RESPONSABILITE
CIVILE DES PROFESSIONNELS**

a été organisée par

Jean CLARA

Président de la Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires

et le CONSEIL NATIONAL DE LA COMPAGNIE, ainsi composé pour 1987

Présidents d'Honneur	:	Gérard AMEDEE-MANESME (Paris, Versailles) Paul GRIZIAUX (Amiens, Douai, Reims) Simone DOYEN (Paris, Versailles) Pierre DUCOROY (Montpellier, Nîmes) Félix THORIN (Paris, Versailles) Madeleine BOUCHON (Paris, Versailles)
Président	:	Jean CLARA (Amiens, Douai, Reims)
Vice-Présidents	:	André DANA (Paris, Versailles) Pierre FEUILLET (Rouen, Caen)
Secrétaire Général	:	Adolphe BIOTEAU (Angers)
Trésorier National	:	Jean-Jacques JOBERT (Paris, Versailles)
Membres	:	les Présidents des Sections Autonomes J.-P. SEPULCHRE (Nancy, Metz) G. MAURICE (Orléans, Poitiers) C. BREVAL (Paris, Versailles) C. PICAVET (Rennes) B. MANSOUX (Riom, Bourges, Limoges) A.-M. LETHUILLIER-FLORENTIN (Rouen, Caen) M. AVERSENCQ (Toulouse, Agen, Pau)
J. KALPAC (Aix-en-Provence)		
M. ANSELIN (Amiens, Douai, Reims)		
B. MOUY (Angers)		
J.-J. PAQUIER (Bordeaux)		
G. LORENTZ (Colmar)		
J.-C. SALVANO (Dijon, Besançon)		
L. CULINE (Lyon, Chambéry, Grenoble)		
G. MILLET-CORNETTO (Montpellier, Nîmes)		

Membres cooptés :

J. BELOU (Toulouse, Agen, Pau) ; A. BEUDON (Marseille) ; E. BLIN (Nancy) ; R. CABY (Lyon, Chambéry, Grenoble) ; A. GAILLARD (Paris) ; J.-P. GARDE (Bordeaux) ; E. POUILLY (Amiens, Douai, Reims) ; Mme SAINTE-MARIE (Paris, Versailles).

Représentants supplémentaires délégués par les sections groupant plus de 20 membres :

J. GUIOU et H. BENAZETH (Aix-en-Provence) ; P. DEBROUCKER et M. HAMZAOU (Amiens, Douai, Reims) ; O. DERVAUX (Angers) ; G. FAVIER et B. ROUVIER (Lyon, Chambéry, Grenoble) ; M. ALTEIRAC (Montpellier, Nîmes) ; R. OMPHALIUS (Nancy, Metz) ; C. HADJADJ, C. JUHASZ et Y. SAADA (Paris, Versailles) ; R. LEBOUGUENEC (Rennes) ; J. LEGOFF (Riom, Bourges, Limoges) ; C. DUPARC (Rouen, Caen) ; D. GRADT (Toulouse, Agen, Pau).

et la SECTION AUTONOME BORDEAUX

dont le Bureau est ainsi composé :

Président	:	M. Jean-Jacques PAQUIER
Secrétaire	:	Mme DESPOUYS Nicole
Trésorier	:	M. André FOURES

TABLE DES MATIERES

Allocution de M. Robert Premier Président de la Cour d'Appel	9
Allocution de M. Clara Président de la Compagnie	11
Ouverture de la journée d'étude	
Allocution de M. Guth Conseiller à la Cour de Cassation	13
Présentation des travaux	
Rapport présenté par Francis Windsor Expert près la Cour d'Appel de Caen	15
Recherche et analyse de la mission	
Rapport présenté par F. Noël Expert près la Cour d'Appel de Reims	19
Recherche des manquements du professionnel	
Rapport présenté par M. G. André Expert près la Cour d'Appel de Paris et agréé par la Cour de Cassation	31
Le déroulement de la mission	
Rapport présenté par M. M. Peronnet Expert près la Cour d'Appel de Paris et agréé par la Cour de Cassation	45
Les éléments d'appréciation du préjudice	
Rapport présenté par M. L. de Voguë Expert près la Cour d'Appel de Dijon	55
Rapport de synthèse	
Rapport par M. F. Windsor Expert près la Cour d'Appel de Caen	71
Conclusions	
Présentées par M. J.-M. Guth Conseiller à la Cour de Cassation	77

Allocution de Monsieur le Premier Président de la Cour d'Appel de Bordeaux

Monsieur le Haut Conseiller,

Monsieur le Président de la Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires et Messieurs les Membres du Conseil National,

Monsieur le Président de la Section Autonome Bordeaux de la Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires et Messieurs les Membres de la Chambre,

Mesdames, Messieurs,

C'est avec beaucoup de satisfaction mais aussi d'intérêt que les Magistrats de la Cour d'Appel de Bordeaux ont accueilli la demande que leur avait présentée M. le Président Paquier, de tenir le XXVI^e Congrès National de votre Compagnie dans l'enceinte de notre Palais de Justice.

Malheureusement, nous ne disposons pas de salle suffisamment vaste pour abriter les débats et il a fallu faire porter le choix sur cette salle d'audience de la Cour d'Assises. J'espère que l'aspect austère de cette enceinte n'aura pas d'influence trop rigoureuse sur le déroulement de vos travaux, dont le thème proposé est d'une actualité permanente.

Si dans d'autres disciplines où s'exerce l'expertise judiciaire, il est nécessaire, avant de faire figurer des Experts sur la liste des Cours d'Appel, d'effectuer un contrôle du sérieux et des compétences professionnelles des candidats, il n'en est pas de même en ce qui concerne les Experts Comptables qui sollicitent leur inscription, puisque le titre même conféré à votre spécialité est une garantie efficace de vos connaissances et que le Conseil national de votre Compagnie, aux termes de l'article 3 des statuts, veille à l'applica-

tion d'une discipline librement consentie. Mais il ne faut pas oublier que, comme tous les Experts Judiciaires, les Experts Comptables commis par les juridictions civiles et pénales sont les exécutants d'une mission qu'ils doivent accomplir dans le cadre spécifique d'une instance judiciaire et qu'ils sont appelés à fournir les éléments propres à éclairer les magistrats dans des domaines techniques où ceux-ci n'ont pas de connaissances particulières.

Dans le programme de vos travaux, je relève l'intérêt tout spécial que vous attachez à la définition de la mission qui vous est confiée... vous aborderez le difficile problème des manquements du professionnel ; c'est une question délicate que de distinguer entre celui qui, par manque de formation, n'a pas de compétences financières particulières, et celui qui, du fait des connaissances acquises par ses études et son expérience, a cherché à fausser le système comptable dont il avait la responsabilité dans l'entreprise.

Dans le déroulement de la mission, je pense que vous serez appelés à envisager les dispositions du Nouveau Code de Procédure Civile, qui imposent des obligations à l'Expert, notamment celles relatives au respect du secret professionnel pendant tout le déroulement des opérations.

Enfin, vous aurez à trancher sur la recherche des éléments d'appréciation du préjudice, qui constitue la finalité des opérations dont vous êtes chargés.

Au nom des magistrats de la Cour d'Appel de Bordeaux et en mon nom personnel, je souhaite la bienvenue aux participants de ce congrès et une pleine réussite dans le déroulement de vos travaux.

(Applaudissements)

Allocution de M. CLARA
Président de la Compagnie Nationale

Monsieur le Premier Président
et
Monsieur le Procureur Général,

Permettez-moi de vous exprimer notre reconnaissance d'avoir bien voulu accepter d'accueillir le XXVI^e Congrès de la Compagnie dans la salle des Assises.

Il est désormais assez fréquent que nos séances de travail se déroulent dans les salles d'Assises car ce sont celles qui, en général permettent d'accueillir le plus de monde et sont aussi les mieux équipées en sonorisation.

Je me souviens avoir assisté il y a quelque 22/23 années à la première réunion de la Compagnie qui se tenait à Bordeaux. J'étais alors novice dans la Compagnie puisque ce n'était que ma deuxième apparition au Conseil National... et j'étais très impressionné car cette manifestation était placée sous l'autorité de M. Aydalot alors Premier Président de la Cour de Cassation.

Je ne pensais pas à l'époque revenir à Bordeaux en occupant la place de Président et je suis toujours un peu impressionné d'avoir à accueillir un Haut Magistrat. Il est en effet d'usage, M. le Haut Conseiller, que le Président de la Compagnie présente celui qui doit diriger les travaux de la journée d'étude.

Mon propos est facilité car de nombreux Experts Comptables Judiciaires inscrits sur les listes des Cours d'Appel de Paris et Versailles vous connaissent bien.

Je dois d'abord signaler que vous avez un point commun avec M. le Premier Président, puisque tous deux vous avez passé quelques années Outre-Mer. En 1953, votre carrière de Magistrat commence, je crois, à Diego Suarez pour se poursuivre à Tamatave, puis à Mantirano. Vous restez jusqu'en 1961 en République Malgache. Votre carrière se poursuit alors en France et vous occupez les fonctions de Vice-Président du Tribunal de Grande Instance de Paris où vous présidez la XI^e Chambre. C'est à cette occasion que vous avez le plus de contacts avec les Experts Comptables Judiciaires et particulièrement avec certains d'entre eux présents dans cette salle.

Vous êtes actuellement Conseiller à la Chambre Criminelle de la Cour de Cassation et nous vous remercions de nous consacrer de nombreuses heures prises sur vos occupations professionnelles et votre vie familiale, mais je crois que le thème de nos travaux vous attirait et je suis persuadé que vous nous apporterez un avis très éclairé.

En effet, nous avons cru nécessaire de porter à l'étude une question délicate mais de plus en plus fréquemment soulevée. A l'égard de ce qui se passe dans d'autres pays, et notamment aux Etats-Unis, la recherche de la responsabilité civile des professionnels est de plus en plus soulevée.

Nous sommes heureusement encore loin de l'ampleur connue par les professionnels américains, mais nous avons voulu, avant qu'il ne soit trop tard, étudier les travaux qu'ont à entreprendre les Experts Comptables Judiciaires lorsqu'il leur est demandé de rechercher les éléments d'information qui pourraient démontrer une responsabilité ou une absence de responsabilité.

La difficulté était d'autant plus grande que nous avons tous ici la triple casquette d'Expert Comptable Judiciaire mais aussi d'Expert Comptable et de Commissaire aux Comptes. Je puis vous assurer que notre confrère Francis Windsor et l'équipe dont il s'est entouré ont abordé la question sans complexes et se sont attachés à conserver le comportement de l'Expert Judiciaire impartial et technicien.

Je rappellerai ce que disait mon prédécesseur le Président Thorin à Colmar en constatant que M. le Premier Président Bellet avait affirmé en 1979 que les Experts Comptables Judiciaires ont une place particulière dans la famille judiciaire, qu'il nous appartenait d'en être conscients et dignes et de ne pas faire les critiques en acceptant les éloges.

C'est dans cet esprit, Messieurs les Magistrats et chers confrères, que les rapporteurs vont soumettre à votre examen le résultat de leur réflexion.

Je vous remercie une fois encore, M. le Haut Conseiller, d'avoir bien voulu présider notre journée de travail que je vous laisse le soin d'ouvrir.

Ouverture de la journée d'étude par M. J.-M. GUTH

Conseiller à la Cour de Cassation

Monsieur le Premier Président,
Monsieur le Procureur Général,
Messieurs les Présidents,
Mes chers Amis, Mesdames, Messieurs,

C'est un honneur insigne et un plaisir réel de prendre la parole à l'orée du XXVI^e Congrès de votre Compagnie Nationale.

L'honneur est d'abord de succéder à des prédécesseurs illustres, qui ont tenu à participer à vos colloques et dont les mérites étaient beaucoup plus évidents que les miens. Qu'il me suffise de rappeler que le fauteuil présidentiel fut occupé en 1983 par M. Escande, Doyen de la Chambre Criminelle, qui fut mon initiateur et mon maître « es-délinquance financière » - Mme le Premier Président Rozès en 1984, et mon ami M. Roland Defontaine en 1985 et 1986. Finalement il semblerait que la Présidence de la XI^e Chambre dite « financière » du Tribunal de Paris, que j'ai assumée pendant près de dix ans, après MM. Escande et Defontaine, soit un excellent poste d'observation pour mieux connaître votre profession et surtout pour apprécier les qualités des Experts Comptables Judiciaires, tout en mesurant les servitudes et les difficultés de leur mission.

Après l'honneur, le plaisir de me retrouver avec vous à Bordeaux, d'abord pour renouveler à M. le Président Clara, au nom de tous, et aussi de la part de la Cour de Cassation, nos très vives et chaleureuses félicitations pour sa récente nomination dans l'Ordre National du Mérite, que nous avons déjà fêtée à Paris le 6 octobre. Mme le Premier Président Rozès, qui avait tenu à décorer elle-même M. le Président Clara, a eu des phrases extrêmement touchantes, à la fois pour célébrer les mérites de notre voisin et pour exprimer nos sentiments de profonde estime pour votre Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires. Événement assez exceptionnel, qui mérite d'être souligné.

Je désire également saluer les personnalités présentes, non pas pour sacrifier aux usages mais parce que ce sont des personnalités connues, rencontrées, avec beaucoup d'agrément. M. le Premier Président Robert d'abord, dont la forte personnalité, et les qualités de juriste comme d'administrateur, sont connues de tous, permettez-moi cette faiblesse, je suis heureux de rappeler que tous deux, non seulement nous avons servi outre-mer, mais nous sommes issus de l'Ecole Nationale de la France d'Outre-Mer à Paris.

Puis M. le Procureur Général Jorda, rencontré pour la première fois en 1966, sorti de l'Ecole Nationale de la Magistrature, arrivant à la Chancellerie pour s'occuper de tâches administratives difficiles et retrouvé de temps en temps à l'Ecole Nationale de la Magistrature à Bordeaux, et enfin au poste très délicat de Directeur des Services Judiciaires en 1982.

Il me faudrait citer encore bien des personnalités amies, parmi lesquelles M. le Président Bon, du Tribunal de Commerce de Paris ; nous sommes voisins Boulevard du Palais, nos rencontres fréquentes et la lecture de vos décisions m'a toujours enchanté. Votre parcours sans faute à la tête de la grande juridiction consulaire parisienne, votre expérience irremplaçable, seront très utiles pour éclairer les travaux de cette journée.

Enfin, j'entends saluer mes collègues de la Cour et du Tribunal, en même temps que les Experts Judiciaires, avec à leur tête, les Présidents d'Honneur de la Compagnie. Ils ont beaucoup fréquenté le prétoire de la XI^e Chambre pendant ces dix années que j'évoquais et je tiens à dire qu'ils m'ont beaucoup appris, sans que je puisse nommer chacun d'eux, de peur d'en oublier et de faire des jaloux ou des jalouses.

Le thème de votre XXVI^e Congrès « L'Expert Comptable Judiciaire face à la responsabilité civile des professionnels » m'apparaît à la fois un choix judicieux et très délicat.

Judicieux, car c'est un sujet rarement traité dans les réunions ou les colloques des Experts, soit par manque d'imagination de leurs dirigeants, soit plus vraisemblablement parce qu'il pose des problèmes de déontologie parfois difficiles, en même temps que des questions évidentes de conception de la confraternité entre spécialistes parfois rivaux, n'ayant pas les mêmes opinions sur tel ou tel problème. Et pourtant, c'est probablement dans ce domaine plus particulier que les exposés des rapporteurs et les interventions des différents participants nous seront très utiles, d'abord aux magistrats lorsqu'ils doivent ordonner ce type d'expertise et en libeller soigneusement la mission, ensuite aux Experts, pour exécuter leurs travaux avant de les faire apprécier par les différentes juridictions concernées.

Je passe maintenant la parole à M. Francis Windsor, Rapporteur Général, pour l'introduction du débat proprement dit, et je déclare ouvert le XXVI^e Congrès National de la Compagnie Nationale des Experts Comptables Judiciaires.

RAPPORT INTRODUCTIF

présenté par

M. Francis WINDSOR

Expert près la Cour d'Appel de Caen

Nous développerons ensemble aujourd'hui une réflexion sur les problèmes que peut rencontrer un Expert Comptable Judiciaire à qui est confié une mission se rapportant à la responsabilité civile d'un professionnel de la comptabilité.

Afin de bien déterminer le sujet, il convient, au préalable, d'une part de préciser quels sont les professionnels concernés et d'autre part de rappeler que nous nous plaçons sur le seul terrain de la responsabilité civile.

Il ne sera pas superflu ensuite de revoir quelques notions élémentaires du droit des obligations (bien que nous ayons devant nous des juristes de grande valeur) avant d'examiner la situation juridique du professionnel et plus particulièrement du professionnel de la comptabilité.

I - QUELS SONT LES PROFESSIONNELS CONCERNES ?

Les professionnels concernés sont regroupés en trois catégories :

a) Les Experts Comptables et les Comptables Agréés exerçant dans le cadre de l'Ordre tel qu'il résulte des dispositions de l'ordonnance du 19 octobre 1945 et des textes subséquents.

Il s'agit en l'occurrence :

- des Experts Comptables,
- des Comptables Agréés,
- des Experts Comptables stagiaires autorisés à exercer,
- des sociétés reconnues par l'Ordre, soit sociétés d'expertise comptable soit sociétés d'entreprises de comptabilité (art. 6, 7, 10 et 11 de l'ordonnance),
- des professionnels étrangers autorisés à exercer en France (art. 26).

Par contre, ne rentrent pas dans le cadre de cette étude, les Experts Comptables stagiaires (art. 4 de l'ordonnance) qui, s'ils sont soumis à la discipline et la surveillance de l'Ordre, n'en font pas partie et, en tout état de cause, n'exercent pas leurs activités pour leur propre compte.

b) Les Commissaires aux Comptes dont les conditions d'inscription sur une liste spéciale (article 219 de la loi du 24 juillet 1966) et le statut professionnel ont été définis par le décret du 12 août 1969.

Les sociétés de Commissaires aux Comptes (article 218 de la loi du 24 juillet 1966).

Pour les mêmes raisons que ci-dessus, les stagiaires sont hors du champ de notre étude.

c) Les Experts Judiciaires, généralement inscrits sur une des listes prévues par la loi du 29 juin 1971 et le décret du 31 décembre 1974.

Le plus souvent, ces Experts feront partie d'une des deux professions réglementées ci-dessus mais ils interviendront ici de façon tout à fait spécifique et en vertu d'une décision de justice. Leur activité devra donc être appréciée en fonction de cette décision, en tant qu'auxiliaire de justice, et non par rapport à leur corps professionnel d'origine.

Deux précisions doivent, en outre, être apportées :

— En premier lieu, nous nous situons sur le seul terrain de l'activité professionnelle comptable, telle que définie par les dispositions législatives et réglementaires.

— En second lieu, nous ignorerons également les problèmes pouvant être posés par ceux qui viennent à exercer une activité comptable en dehors des professions ou activités indiquées ci-dessus.

II - Le thème de nos réflexions porte sur la **responsabilité civile** du professionnel de la comptabilité, à l'exclusion de toutes les dispositions ayant trait à la responsabilité pénale ou à la responsabilité disciplinaire du professionnel.

Rappelons simplement que la responsabilité pénale peut être mise en jeu par l'application des règles générales du Code Pénal ou des règles spécifiques concernant l'une ou l'autre des branches d'activité :

— Sanctions pénales en matière fiscale (art. 1741, 1742, 1743 et 1772 du C.G.I.).

— Sanctions pénales en cas d'infraction à la loi sur les sociétés commerciales.

sans oublier toutes les questions ayant trait au respect du secret professionnel, aussi bien pour l'Expert Comptable et le Commissaire aux Comptes que pour l'Expert Judiciaire.

Il ne faut toutefois pas ignorer les interférences pouvant exister entre la responsabilité pénale et la responsabilité civile, notamment en ce qui concerne l'appréciation des conséquences civiles d'une infraction pénale.

Rappelons simplement quelques points essentiels :

— l'action civile doit être suspendue si une instance pénale est en cours (le criminel tient le civil en état),

— la décision pénale a autorité de chose jugée à l'égard du tribunal civil,

— l'action civile « pour faute » s'éteint en même temps que l'action pénale, notamment par la prescription.

Les professionnels de la comptabilité encourent également une **responsabilité disciplinaire**, cette responsabilité pouvant être mise en œuvre par les chambres de discipline de l'Ordre ou de la Compagnie. Quant à l'Expert Judiciaire, sa responsabilité se trouve régie par la loi du 29 juin 1971 et le décret d'application du 31 décembre 1974, les sanctions pouvant être la radiation ou même la non réinscription sur les listes annuelles.

Mais nous ne mentionnerons que pour mémoire l'existence de cette responsabilité disciplinaire, aucune interférence n'existant en principe avec la responsabilité civile.

Revenons à la responsabilité civile.

Depuis plusieurs années, nous assistons à une véritable inflation des mises en cause de la responsabilité des professionnels.

Il est certain que la vie en société se traduit nécessairement par la naissance ou le développement des obligations entre les individus, la contrepartie étant, bien sûr, la mise en jeu de la responsabilité. Il est certain, également, que la complexité croissante des relations et des échanges, le développement de la technicité avec en corollaire celui du professionnalisme et de la spécialisation ont pour conséquence une croissance exponentielle des obligations entre individus et, par-là même, des risques de mise en cause de la responsabilité.

Mais il est non moins vrai que nous vivons une époque où l'individu accepte de moins en moins d'assumer ses propres risques et recherche à les rejeter soit sur autrui soit sur la collectivité. En outre, le développement de l'assurance n'est pas pour enrayer cette tendance.

C'est un constat, mais faut-il regretter cet état de fait ? Je ne le pense pas, et ce pour deux raisons :

— D'une part, face à la société qui l'entoure et souvent le domine, l'individu se sent de plus en plus faible, isolé et sans défense. Le droit des obligations devrait, en conséquence, tendre à favoriser un rééquilibrage entre l'individu et la collectivité. Nous aurons d'ailleurs l'occasion de revenir, au cours des débats, sur cette nécessité de protéger la partie la plus faible (ou présumée la plus faible).

— D'autre part, et au-delà de ce constat, nous devons réagir nous-mêmes en tant que professionnels indépendants et par-là même responsables. Nous vivons dans une société libérale, même si les contraintes, conditions de notre liberté, sont inévitablement nombreuses.

Dans cette société libérale, nous exerçons une profession libérale dont une des caractéristiques essentielles est justement l'indépendance, dont la mention est faite dans tous nos textes réglementaires :

- Article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945
- Article 220 de la loi du 24 juillet 1966
- Article 237 du Nouveau Code de Procédure Civile.

Inutile de préciser que les règles déontologiques définies par chacune de nos organisations professionnelles reprennent et développent cette obligation d'indépendance.

L'indépendance n'est pas cependant pour nous qu'une obligation : elle est le fondement même de notre activité, elle fait partie de notre mode de vie et de notre conception de la profession.

Une des conditions essentielles de l'indépendance est l'acceptation des conséquences de nos actes et par-là même de notre responsabilité : comment pourrions-nous être indépendants si nous ne sommes pas en même temps responsables et c'est pourquoi nous revendiquons simultanément l'une et l'autre.

Toute responsabilité ne peut cependant être véritablement assumée que si elle s'exerce dans un cadre connu, défini et accepté. Une des caractéristiques des

règles de responsabilité est le caractère très général de celles-ci : quoi de plus général que les articles 1382 ou 1147 du Code Civil. C'est là toute la richesse de notre droit qui a rendu possible, à partir de quelques textes simples, la construction d'un schéma pouvant s'adapter au fil des années aux nécessités de l'évolution. C'est ainsi que certains auteurs ont pu évoquer la naissance d'un droit de la responsabilité professionnelle pour la construction duquel la jurisprudence a joué un rôle essentiel.

Il convient également de ne pas mésestimer le rôle de la doctrine ni surtout celui des organismes professionnels. Il appartient, en effet, à ces derniers de définir le cadre dans lequel naissent les obligations des professionnels, de préciser en quelque sorte les règles du jeu, sans pour autant porter atteinte à la souveraineté du juge. Nous aurons certainement l'occasion de revenir sur ce point au cours des débats.

II - PRINCIPES GENERAUX DE LA RESPONSABILITE CIVILE

Après avoir tenté de situer la position des professionnels face à leurs responsabilités, nous en rappellerons ci-dessous les principes essentiels. Il ne s'agit pas, pour nous ici, de faire ni de dire le droit mais simplement de rappeler quelques règles qui pourront être utiles à l'Expert Judiciaire dans l'exécution de la mission qui lui aura été confiée par le juge.

Le déclenchement d'une action en responsabilité peut avoir pour origine soit un délit (ou un quasi délit) (art. 1382 et 1383 du Code Civil), soit un contrat (art. 1147 du Code Civil).

Responsabilité délictuelle

Nous faisons abstraction volontairement des cas de responsabilité du fait des choses (1384 al. 1, 1385 et 1386) et de la responsabilité du fait d'autrui (1384 al. 4 et 5), sans rapport direct avec le thème de notre journée, nous attachant en effet à l'activité d'un professionnel susceptible de commettre une faute dans l'exercice de son métier.

Les conditions de mises en cause de sa responsabilité sont alors les suivantes :

- existence d'un dommage,
 - existence d'une faute,
 - lien de causalité entre la faute et le dommage,
- et l'Expert Judiciaire pourra être appelé à donner son avis sur chacun de ces trois points.

Existence d'un dommage

Il appartient à celui qui demande réparation de fournir, sous le contrôle du Juge, la preuve de l'existence du dommage, et l'Expert pourra intervenir pour la détermination de son montant.

Existence d'une faute

Dans de nombreux cas, un texte légal ou réglementaire indique quelle est la conduite à tenir dans telle ou telle circonstance, et le rôle du Juge est alors limité. Mais plus fréquemment, il sera fait référence à des usages, notamment en matière professionnelle, et dans ce cas le concours de l'Expert pourra être utile. Le caractère « fautif » du comportement de l'auteur du dommage ne pourra généralement pas être apprécié dans l'absolu, in abstracto. Il conviendra de situer ce comportement à la fois dans le temps et dans l'espace :

— dans le temps, la faute devant être appréciée par rapport à la situation dans laquelle se trouvait celui qui l'a commise ;

— dans l'espace, en situant le comportement du professionnel par rapport à celui d'un professionnel moyen (et non idéal) : il convient de prendre pour référence l'homme normal avisé, prudent... le « bonus pater familias ».

Lien de causalité entre la faute et le dommage

Conformément au droit commun, la preuve de la causalité, comme la preuve de la faute appartient à la victime. Les difficultés d'appréciation sont peut-être ici moins nombreuses, sauf en cas de faute de la victime elle-même.

Responsabilité contractuelle

A l'inverse de la responsabilité délictuelle qui est, en quelque sorte, anonyme, les parties en présence n'étant pas pré-déterminées à se rencontrer, la responsabilité contractuelle met en cause les relations existant entre deux personnes ayant au préalable conclu entre elles une convention ou un contrat. Il s'agit ici d'apprécier les conséquences de la non exécution ou de la mauvaise exécution d'un contrat.

La mise en jeu de la responsabilité suppose donc en premier lieu un contrat, les autres conditions étant sensiblement les mêmes que dans le cas de la responsabilité délictuelle :

- existence d'un dommage,
- existence d'une faute,
- lien de causalité entre la faute et le dommage.

L'expert pourra donc être en plus appelé à intervenir pour apprécier et donner son avis sur la nature exacte et le contenu du contrat (surtout que celui-ci peut ne pas être écrit).

En outre, selon les contrats, le débiteur s'engage de façon plus ou moins stricte envers le créancier, celui-ci bénéficiant d'une garantie d'exécution plus ou moins étendue. Cette distinction, qui ne se trouve pas dans le Code Civil, a été d'abord proposée par la doctrine, puis reprise par la jurisprudence sous la terminologie : obligations de résultats et obligations de moyens.

Les critères de distinction entre ces deux types d'obligations ne sont pas arrêtés de façon précise : il s'agit ici plus d'un constat que d'une explication, la distinction dépendant d'une multitude de facteurs parmi lesquels on peut citer :

- l'aléa de l'exécution de l'obligation,
- nature de l'intérêt, notamment si le contrat concerne l'intégrité corporelle des créanciers,
- la rémunération,
- l'activité du créancier dans l'exécution du contrat.

Les conséquences de cette distinction sont très importantes lors de la mise en jeu de la responsabilité éventuelle des débiteurs, et ce sur deux points :

D'une part, le fait générateur

L'inexécution du contrat est établie par le seul fait que le résultat promis n'a pu être fourni pour les obligations de résultat, alors que pour les obligations de moyens le débiteur n'est tenu que de mettre en œuvre les « moyens » nécessaires pour parvenir à un

but poursuivi par le créancier. Le résultat, dans ce cas, est souhaité par le créancier et il n'est pas promis par le débiteur.

En cas d'obligation de résultat, le débiteur peut être condamné, même si aucune faute n'est établie à sa charge, sauf toutefois s'il peut apporter la preuve d'un événement exonératoire.

D'autre part, la charge de la preuve

Dans l'obligation de moyens, la faute doit être prouvée par le créancier, alors que pour l'obligation de résultat la faute est en quelque sorte présumée.

Il n'existe pas de classification ou de codification des deux types d'obligations. Cependant, il est admis, de façon générale, que les obligations découlant de types d'obligation de « moyens » alors que les obligations ayant pour objet le paiement d'une somme d'argent ou la livraison de choses fongibles sont toujours des obligations de « résultat ».

Cependant, la distinction entre les deux types d'obligations contractuelles n'est pas toujours aussi tranchée.

La difficulté réside, en premier lieu, dans la définition « des moyens » à mettre en œuvre : la référence au « professionnel normalement prudent et avisé » sera trouvée à la fois dans les nombreuses décisions de jurisprudence guidées par le souci d'établir un juste équilibre entre la victime, « partie présumée la plus faible » et la prestation qu'est ou que serait en mesure de fournir un bon professionnel.

Les organismes professionnels se sont également employés à cette définition, en recensant les usages en vigueur et d'une façon plus large en fixant le contour des normes de travail auxquelles devra se référer le professionnel. Cet effort de définition et de clarification a été unanimement apprécié mais ne supprime pas l'obligation de discernement du professionnel. La jurisprudence pourrait décider que les usages d'une profession sont défectueux et, dans ce cas, s'y conformer constituerait une faute.

Nous travaillons ici sur une matière vivante et non dans un domaine figé.

Deuxième difficulté : il est fréquemment indiqué qu'une obligation de « moyens » est en fait un ensemble complexe d'obligations dont certaines peuvent ou pourraient être de « résultat » : en réalité, plusieurs auteurs adoptent sur ce point une position beaucoup plus nuancée : ce ne sont pas ici des obligations de résultat mais des obligations de moyens soumises à un régime particulier : la faute peut être présumée en raison du défaut d'aléa du résultat « mais le professionnel peut échapper à la présomption de faute en prouvant qu'il a accompli en bon père de famille l'obligation qui lui incombait » (Weill et Terré - Droit Civil des obligations). Il ne faut pas ici confondre : présomption de faute due à l'absence d'aléa et responsabilité sans faute.

Intérêt de la distinction entre la responsabilité délictuelle et la responsabilité contractuelle

La distinction entre les deux types de responsabilités présente en fait peu d'intérêt car, dans tous les cas (ou tout au moins dans les cas de responsabilité pour faute) il conviendra de rechercher si l'auteur présumé du dommage s'est comporté en bon

père de famille ou en professionnel « normalement diligent ».

Quelques différences existent, sans pour autant être fondamentales : elles concernent notamment la prescription de l'action, le montant de la réparation, les clauses de non responsabilité.

III - RESPONSABILITE CIVILE DES PROFESSIONNELS DE LA COMPTABILITE

Responsabilité délictuelle ou contractuelle

En ce qui concerne l'**Expert Comptable**, il ne semble pas qu'il y ait la moindre hésitation à avoir. Dans ses relations avec **ses clients**, l'Expert Comptable est lié par un contrat (écrit ou non) et l'inexécution de ses obligations fera naître sa responsabilité contractuelle.

La doctrine et la jurisprudence sont également unanimes pour le considérer comme débiteur d'une obligation de moyens, le problème étant simplement de définir le niveau des prestations dont il est débiteur, quelles diligences il doit accomplir.

Enfin, à l'égard des tiers, du membre de l'Ordre, la responsabilité délictuelle ou quasi-délictuelle découle simplement du principe général que chacun est responsable des dommages qu'il cause à autrui, volontairement ou par imprudence ou par négligence.

L'**Expert Judiciaire**, celui qui est nommé par décision de Justice, est aujourd'hui considéré comme un **véritable auxiliaire** de la Justice et sur le terrain de la responsabilité civile la règle est simple : la responsabilité délictuelle de droit commun fondée sur les articles 1382 et 1383 du Code Civil (cf. Pr. Jean-Jacques Hanine). Ceci a été jugé par la Cour de Cassation, notamment par un arrêt de la Chambre Civile du 9 mars 1949. Notons, en outre, que cette solution s'applique même si l'Expert a été désigné par la juridiction administrative.

Par contre, en ce qui concerne le **Commissaire aux Comptes**, il existe une hésitation. Incontestablement, le Commissaire aux Comptes est investi d'une mission (ou d'un ensemble de missions) d'origine légale. On pourrait alors penser que sa responsabilité devrait être appréciée sous l'angle délictuel uniquement. Telle n'a pas été la position de la jurisprudence qui a toujours appliqué les règles de la responsabilité contractuelle envers la société et les actionnaires et les règles de la responsabilité délictuelle et quasi-délictuelle envers les tiers. Bien sûr ici le domaine de la liberté contractuelle se trouve très restreint, puisqu'en fait le cadre de l'obligation est bien fixé par la loi. Mais les relations avec la société restent contractuelles notamment en ce qui concerne la désignation du Commissaire, et l'acceptation pour celui-ci de sa mission.

L'existence d'une mission légale accomplie dans un cadre contractuel conduit certains à affirmer qu'elle présente ainsi un caractère original qualifié d'institutionnel, le mot institutionnel étant retenu en ce qu'il permet ainsi de faire référence à la loi. Mais tant à l'origine de la mission qu'au niveau de la prise de responsabilité, le caractère contractuel n'est pas mis en doute. La responsabilité envers la société est une

responsabilité contractuelle, l'obligation dont est débiteur le Commissaire aux Comptes étant une obligation de moyens (et non une obligation de résultat). Par contre, à l'égard de tiers, ce sont les règles de la responsabilité délictuelle et quasi-délictuelle qui s'appliquent.

Il y a lieu toutefois de signaler le peu d'intérêt pratique de cette distinction. La loi du 24 juillet 1966 a bien fixé les conditions de cette responsabilité (notamment par les articles 234 et suivants) et a en quelque sorte gommé la plupart des différences existant, pour le Commissaire aux Comptes, entre la responsabilité contractuelle et la responsabilité délictuelle.

Rôle de l'Expert Comptable Judiciaire

Sur ces bases, quel sera le rôle de l'Expert Comptable Judiciaire. Sa mission aura, en principe, été définie par l'Autorité Judiciaire à l'origine de sa désignation.

Il devra rechercher quelle était la mission du professionnel. Peu de difficultés ne surgiront à propos du Commissaire aux Comptes puisque sa mission est légale et de l'Expert Judiciaire, la mission étant définie par le Juge. Par contre, l'étendue des obligations contractuelles de l'Expert Comptable sera souvent difficile à cerner.

L'Expert Judiciaire tentera de rechercher l'ensemble des règles, usages, normes et recommandations qui lui serviront de référence pour apprécier la conduite du professionnel (d'où l'utilisation du terme référentiel). L'ensemble de cette recherche permettra de fixer le contour du professionnel normalement prudent, diligent et avisé.

M. Francis Noël vous présentera les réflexions à ce sujet qu'il a préparées en compagnie de notre confrère Hamzaoui, également Expert près la Cour d'Appel de Reims.

Ensuite, l'Expert Judiciaire s'efforcera de détecter et d'analyser les manquements des professionnels aux obligations ci-dessus définies. Notre confrère, Georges André, s'est efforcé de recenser les principaux cas de mise en cause de la responsabilité des professionnels de la comptabilité. Plutôt que d'en faire une énumération qui se révélerait quelque peu fastidieuse, il présentera quelques-uns des problèmes les plus délicats qui pourront se poser tant au professionnel qu'à l'Expert Judiciaire.

Obligations et manquements à ces obligations : comment apprécier l'attitude et le comportement du professionnel : l'Expert Judiciaire devra se livrer à une véritable démarche d'instruction dont Marcel Peronet nous retracera les principales étapes.

Enfin, comment apprécier le préjudice résultant d'un manquement fautif de professionnel à ses obligations : Louis de Vogüé a relevé la nécessité d'établir le lien de causalité entre faute et préjudice avant d'apprécier la détermination du préjudice lui-même.

Les quatre exposés ont simplement été conçus pour lancer des débats que nous espérons aussi animés que possible. D'ores et déjà, je tiens à remercier chacun des auteurs avant de leur donner la parole et puis de vous donner à tous la possibilité de vous exprimer.

**RECHERCHE ET ANALYSE DE LA MISSION
DU PROFESSIONNEL
ANALYSE DU REFERENTIEL**

présenté par

Francis NOEL

Expert près la Cour d'Appel de Reims

assisté de

Mohammed HAMZAoui

Expert près la Cour d'Appel de Reims

Rechercher et analyser la mission du professionnel de la comptabilité dont la responsabilité civile est mise en cause conduit, dès l'abord, à poser la question suivante : à quel système de référence — ou référentiel — faut-il se rapporter pour fournir tous éléments permettant de déterminer la mission et les obligations qui en découlent ? Autrement dit, quelle convention, quel support juridique convient-il d'appliquer avant d'en mesurer les conséquences ?

Origine de la mission

La formation du Comptable professionnel libéral et l'organisation légale et réglementaire du champ de ses interventions font de lui tantôt un « généraliste » tantôt un « spécialiste ».

Il intervient en premier lieu en qualité d'Expert Comptable et son domaine ira de la tenue ou de la surveillance des comptabilités au conseil apprécié en matière financière, juridique, économique et de gestion.

Il pourra être par ailleurs réviseur légal, et son champ d'intervention s'étendra du jugement à porter sur les comptes jusqu'à l'appréciation des données économiques et financières de nature à mesurer la pérennité de l'entreprise.

Enfin, il pourra être Expert Judiciaire, il lui sera, alors, demandé d'éclairer le Juge notamment sur l'existence et l'importance d'un préjudice, ou encore sur la valeur à attribuer à un patrimoine.

L'ampleur de ces missions conduit en conséquence à apprécier l'intervention du professionnel de la comptabilité dans ces trois domaines :

- 1) en qualité d'Expert Comptable
- 2) en qualité de Commissaire aux Comptes
- 3) en qualité d'Expert Judiciaire.

I - MISSION DE L'EXPERT COMPTABLE

Les liens de l'Expert Comptable et de son client ont un caractère contractuel. Il s'oblige à déployer, pour le compte de son client, toutes les ressources de son art sans subordination envers lui (trib. civ. Seine 26-11-64 D 1965 Somm. 80).

La conduite de la mission est guidée par la convention intervenue entre les parties.

Il importe de définir la nature de ce contrat, d'en déduire les obligations de droit qui en découlent.

En effet, « l'important est moins la qualification du contrat que la détermination du caractère juridique des obligations qu'il crée à la charge des contractants » (note M. J.B. Herzog, tri. civ. Seine, 29-3-1958 D 1958, 472).

Plusieurs situations peuvent alors se présenter :

● I-1 Il existe une convention écrite et appliquée, précisant l'étendue des obligations du professionnel et de son client. Cette convention pourra tantôt faire référence aux recommandations de la profession (I-11) tantôt faire abstraction de celles-ci (I-12).

● I-2 Il n'existe pas de convention écrite.

● I-3 La convention écrite, initialement précisée, est devenue obsolète.

I-11 Convention écrite et appliquée, faisant référence aux recommandations de la profession :

Dans cette situation, les obligations prévues par le contrat feront la loi des parties et la référence aux recommandations entraînera conventionnellement l'application obligatoire de ces recommandations par le professionnel de la comptabilité.

En conséquence, l'adoption par l'Expert Comptable de la lettre de mission type, proposée par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés en janvier 1985, doit le conduire à appliquer toutes les recommandations émises et applicables à la mission accomplie depuis cette date.

La lettre de mission stipule bien que « son exécution (la mission) implique le respect des recommandations émises par le Conseil Supérieur de l'Ordre et applicables à la mission confiée ».

En outre, ce modèle de convention énumère, en annexe, de façon limitative, la liste des tâches incombant à l'Expert et à l'entreprise.

Quelles sont, dès lors, les obligations du professionnel qui adopterait cette lettre de mission type ?

Il devra tout d'abord exécuter sa mission telle qu'elle y est définie.

Qu'il s'agisse d'une mission de tenue et d'établissement des comptes annuels ou, d'une mission de surveillance et d'établissement des comptes annuels, l'Expert Comptable est tenu à une obligation de moyens.

Le champ d'intervention délimité, le professionnel s'oblige ensuite à agir conformément aux règles professionnelles, visant les diligences normales telles que précisées dans la série des recommandations relatives aux travaux comptables. Citons pour mémoire : l'obligation de respecter les articles 8 à 15 du Code de Commerce, de se faire présenter un état détaillé et chiffré des stocks et encours, de s'assurer de la conformité des méthodes de valorisation avec les règles en vigueur.

En conséquence, il devra appliquer correctement, dans l'exécution de sa mission, toutes les recommandations professionnelles relatives à cette mission, étant toutefois précisé que seules celles qui sont relatives à l'établissement des comptes annuels sont clairement définies par les Instances Professionnelles, tandis que l'Expert Comptable peut renoncer explicitement à appliquer telle ou telle de ces recommandations (ce dont il sera question ci-après — I-12).

Dans ces conditions, le respect des recommandations retenues ne risque-t-il pas de mettre à la charge du professionnel une obligation de résultat.

Il en serait différemment de toute extension de mission qui ne rentrerait pas dans le cadre des recommandations édictées par la profession.

En tout état de cause, les diligences normales de comportement deviendraient alors, pour l'Expert Comptable, des obligations contractuelles.

I-12 Convention écrite sans référence ou avec référence limitée aux recommandations de la profession :

On entre ici dans le domaine de la liberté contractuelle dont les limites risquent d'être mal définies. La tendance des tribunaux étant d'interpréter la con-

vention dans un sens favorable à la partie présumée la plus faible parce que la moins initiée, il conviendra pour l'Expert Comptable d'avertir son cocontractant des conséquences pouvant résulter de l'exclusion de certaines recommandations. Cependant, la Jurisprudence permet de donner un aperçu de ce que peut être les manquements de l'Expert Comptable à ses obligations, les fautes résultant soit d'un défaut de sérieux dans la vérification, soit d'un manque de discernement dans les conséquences des écrits comptables. Ces fautes caractérisent dans tous ces cas une insuffisance du devoir de conseil.

L'obligation contractuelle étant une obligation de moyens, il appartiendra alors à la partie qui se prétendra lésée de prouver la faute dans les diligences accomplies par le professionnel. La Jurisprudence n'hésite pas à rappeler la nécessité de cette preuve : ainsi le défaut d'avertissement des conséquences fiscales d'une transformation d'une entreprise individuelle en société anonyme n'est pas fautif, la preuve de cette absence de conseil n'ayant pu être rapportée (cass. civ. I 4-1-1972 bull. civ. n° 194).

I-2 Absence de convocation écrite :

En l'absence de définition de l'étendue de la mission et des obligations qui peuvent en résulter, son contenu pourra être déterminé par l'examen de « l'ensemble des circonstances indépendantes de celles résultant de l'écrit » (Requête 19-12-1904 D.P. 1906, 1, 349).

Nous sommes ici dans le domaine des règles jurisprudentielles dégagées à l'occasion de litiges dans lesquels des professionnels de la comptabilité se trouvent mêlés.

L'indépendance des Experts Comptables entraîne, en contrepartie, la responsabilité pour non-respect des diligences ou des décisions du Conseil de l'Ordre.

En acceptant de remplir sa mission, l'Expert Comptable met à la disposition du client les qualités exigées par les articles 2 et 16 du Code des Devoirs Professionnels :

— Article 2 : « L'Expert Comptable... se doit à la science et à la technique comptable. Il lui appartient de les appliquer de la manière la plus attentive et la plus exacte selon la tradition et conformément aux dispositions légales et à la Jurisprudence ».

— Article 16 : « Les membres de l'Ordre doivent exercer avec conscience et dévouement les missions qui leur sont confiées. La loyauté, l'impartialité et, dans le cadre de la profession, le désir d'être utiles à leurs clients, doivent inspirer les conseils et guider leurs travaux.

Ils doivent s'abstenir de tous travaux inutiles, effectués dans un esprit de lucre... »

Il apparaît ainsi clairement que l'obligation a pour objet la diligence elle-même. C'est une obligation d'apporter, dans sa mission, les diligences normales professionnelles résultant des recommandations, des textes du Code des Devoirs Professionnels, de la Doctrine et de la Jurisprudence.

Il est alors possible de distinguer :

a) Les obligations résultant des recommandations professionnelles, mais seulement pour autant qu'elles soient devenues un usage (et comme tel, communé-

ment appliquées et respectées par la majorité des professionnels).

b) Les obligations générales de renseignements incombant à l'Expert Comptable à raison de sa qualité de spécialiste (en matière fiscale notamment voir Cass. com. 12 mars 1968, Paris 29 juin 1983).

c) L'obligation générale de comportement professionnel « prudent, diligent et avisé » et dont la Jurisprudence, à diverses reprises, a fixé les limites. Ainsi la Cour de Rennes (27 mai 1945) a-t-elle jugé que « n'entraîne pas dans la mission confiée à un Expert Comptable de se livrer à un examen complet et minutieux de tous les postes de la comptabilité... l'établissement du bilan annuel comporterait seulement, pour lui, l'obligation de contrôler la régularité apparente et la concordance des différents éléments à l'aide des sondages... » Dans le même sens le Tribunal de Grande Instance de Paris (27 mars 1984) estime que « en l'absence de document contractuel particulier, il n'entre pas dans les obligations générales d'un Expert Comptable... de vérifier ou d'établir les états de rapprochement bancaire surtout lorsqu'ils présentent une apparente régularité ».

Ces limites ainsi fixées par la Jurisprudence semblent ainsi exclusives de toute obligation de résultat.

Mais le seul fait que le résultat attendu n'ait pas été obtenu constitue une présomption de l'existence d'une faute. L'Expert Comptable ne pourra se dégager de cette présomption qu'en rapportant la preuve de la force majeure ou du fait d'un tiers.

La Cour de Cassation (civ. I 25-1-1977 bull. civ. I n° 131), confirmant la décision des Juges du fond, a retenu comme faute, de nature à engager la responsabilité du professionnel, le fait de s'être abstenu de tenir la comptabilité pendant onze mois, d'avoir omis des encaissements et inscrit des dépenses personnelles dans les charges d'exploitation.

L'absence de convention écrite apparaît ici dangereuse dans la mesure où, nous l'avons dit, en cas de survenance d'un litige, se pose la question de l'administration de la preuve dont la charge se trouve renversée : ce sera au professionnel de prouver alors qu'il n'a pas méconnu les règles de diligences élémentaires, soit du fait même du client, soit par l'existence d'un aléa (sur ce point une décision du TGI de Paris en date du 8 juillet 1981 est intéressante à noter. Selon celle-ci, un Expert Comptable dont la mission, limitée en raison du montant de ses honoraires et du temps restreint qu'il y consacrait avec l'accord de ses mandants, était exclusive de tout contrôle systématique et approfondi, ne saurait être tenu responsable pour n'avoir pas décelé les manipulations comptables opérées par le comptable de la Société... »).

Cette « preuve négative » sera alors fournie par l'Expert Comptable par tous moyens : correspondance, compte rendu de réunions, notes d'honoraires, audition de ses collaborateurs, tous commencements de preuve qui constitueront les premiers éléments d'appréciation.

I-3 Convention écrite obsolète :

Nous sommes en présence d'une lettre de mission du type précédemment décrit et qui a souffert soit d'un défaut d'application prolongé et accepté, soit d'une déviation importante par rapport à son champ

d'application initial (évolution de mission de la tenue à la surveillance, transformation de l'entreprise individuelle en société, etc.).

Les obligations du professionnel de la comptabilité vont alors avoir deux sources :

— celle précisée dans la lettre de mission initiale, relative aux obligations générales, au secret professionnel,

— celle correspondant à la mission telle qu'appliquée dans les faits.

Les relations entre le professionnel et son client demeurent des relations contractuelles comportant des obligations de moyens.

Il faudra ainsi rechercher l'intention des parties dans l'exécution de cette convention pour délimiter le contenu de ces obligations et l'on pourra en distinguer deux types :

— l'obligation résultant des relations professionnelles entre l'Expert Comptable et son client (et notamment les conséquences des relations se poursuivant par tacite reconduction),

— et l'obligation résultant de l'usage (au sens de source de Droit). Cet usage se forme lorsque les diligences normales « que le juge doit prendre en compte, sont appliquées couramment par un nombre suffisant de professionnels » (P. Ducoroy Sic n° 28, août 1985, p. 9).

Celles-ci deviendront judiciairement obligatoires lorsqu'elles auront été rodées par la pratique et professionnellement adoptées (P. Ducoroy précité).

Se posera alors la question de la responsabilité à l'égard des tiers, la façon dont ceux-ci auront été informés et par quels moyens (compte rendu joint au bilan notamment).

II - MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

1 - Introduction

L'origine de la mission du Commissaire aux Comptes est de nature institutionnelle. En conséquence, la volonté des parties n'influe pas sur le contenu des obligations réciproques.

Cependant, des textes récents ont pu laisser penser que, par convention, des aménagements pouvaient être apportés annuellement à l'exécution de la mission (ex. : programme de travail). Nous verrons que tel n'est pas le cas.

Qu'elle soit institutionnelle ou contractuelle, la mission du Commissaire aux Comptes comporte des obligations dont le non-respect peut engager sa responsabilité civile.

La Jurisprudence et la Doctrine s'accordent pour dire que l'obligation du professionnel est une obligation de moyen, sauf exception en l'absence totale d'aléa.

C'est ainsi qu'au regard de la qualité de Commissaire aux Comptes et des missions qui s'y attachent, il convient de distinguer les missions légales auprès des sociétés commerciales telles qu'elles sont réglementées par la loi du 24 juillet 1966 et le décret du 23 mars 1967, des missions contractuelles de contrô-

les auprès de toute entreprise, organisme ou personne morale privée. Dans ce dernier cas, la responsabilité du Commissaire aux Comptes doit s'analyser par référence à l'obligation de moyens qui incombe à un professionnel normalement diligent, mais celle-ci trouve nécessairement ses limites dans la nature et les conditions d'exercice de la mission convenue (TGI Nanterre 1^{er} Ch. 17 mai 1984 bull. CN n° 56).

Il est, par conséquent, important de préciser les diligences à accomplir par le Commissaire aux Comptes et le rôle des recommandations du Conseil National des Commissaires aux Comptes dans l'appréciation du contenu de ces diligences.

2 - Origine de la mission du Commissaire aux Comptes

2-1 Mission institutionnelle :

Les textes relatifs à la nomination du Commissaire aux Comptes, à sa révocation et à sa rémunération laissent peu de place à la volonté des parties dans la détermination des obligations du professionnel et de la société ou de l'entreprise contrôlée.

● L'article 228 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales définit la mission du Commissaire aux Comptes :

— l'alinéa 1 de cet article dispose que les Commissaires aux Comptes certifient que les comptes annuels 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 ;

— l'alinéa 3 précise que le Commissaire aux Comptes vérifie les valeurs et les documents comptables de la société, et contrôle la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur. Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels ;

— l'alinéa 4 dispose que les Commissaires aux Comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.

● L'article L 341 de la même loi demande d'autre part au Commissaire aux Comptes de signaler à l'assemblée les modifications apportées dans la présentation des comptes annuels comme dans les méthodes d'évaluation retenues.

● La loi impose en outre aux Commissaires aux Comptes un certain nombre d'obligations particulières relatives aux actions de garantie, aux prises de participation, etc.

● L'article L 233 enfin, prévoit que le Commissaire aux Comptes signale à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission. En pratique, sauf circonstances particulières qui le justifieraient, de telles constatations sont incluses dans le rapport présenté à l'assemblée générale qui statue sur les comptes.

En dehors de la mission générale, le Commissaire aux Comptes peut se trouver investi de missions particulières à l'occasion d'augmentation de capital, de fusion ou d'alerte lorsqu'il a constaté des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation.

L'acceptation de sa mission, par le professionnel, entraîne son adhésion à toutes les obligations prévues par les textes.

Il en est de même pour la rémunération, qui est fixée selon les modalités déterminées par décret en Conseil d'Etat (article R 119 du décret du 3 juillet 1985) : l'indication d'une « fourchette » de temps en fonction de données liées à l'importance de la société.

2-2 Aspects « contractuels » de la mission :

Le décret du 3 juillet 1985 introduit l'obligation d'établissement d'un programme de travail écrit, décrivant les diligences estimées nécessaires au cours de l'exercice, compte tenu des prescriptions légales et des pratiques usuelles.

Par le biais de la rémunération, ce décret impose un volume de temps à consacrer normalement à l'accomplissement de la mission.

Le programme de travail devient le lien essentiel entre l'objectif final du Commissaire aux Comptes (la certification des comptes) et les obligations qui s'imposent à lui par les textes législatifs ou réglementaires et les recommandations de la profession.

Mais, si la rémunération, et plus particulièrement la vacation horaire peut être l'objet d'un accord entre le Commissaire aux Comptes et la personne morale (article 123 du décret), les obligations du Commissaire aux Comptes sont déterminées par les diligences qu'il estime nécessaires.

Il apparaît alors que le programme de travail, introduisant la confrontation possible de la volonté des parties sur le taux horaire à appliquer, renforce au contraire l'aspect institutionnel de la mission en imposant un volume d'heures minimal et le renvoi aux instances professionnelles pour toute dérogation.

Les dérogations sont accordées selon la nature de l'activité de la société ou dans les cas soit de l'existence d'un service d'audit interne dont les travaux peuvent être utilisés, soit de l'intervention d'un Expert Comptable dont la nature des travaux effectués peut servir, en partie, à l'exécution de la mission du Commissaire aux Comptes.

Des relations contractuelles peuvent cependant se nouer hors du cadre de la mission légale entre le Commissaire aux Comptes et l'entreprise.

Ainsi le Commissaire aux Comptes peut-il avoir à exprimer un avis sur certaines informations financières sans être tenu d'en certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle.

Il s'agit notamment de l'attestation donnée à l'occasion des situations intermédiaires.

La recommandation de la C.N.C.C. relative à l'examen limité tend à répondre à ce type de convention afin de permettre au Commissaire aux Comptes de s'assurer :

— que les données financières concernées ont été établies avec un soin raisonnable,

— que les principes comptables utilisés sont généralement admis et conformes à ceux habituellement retenus par l'entreprise,

— que l'information présentée ne risque pas de tromper ceux qui pourraient avoir à l'utiliser, notamment en raison de son insuffisance.

L'origine de la mission du Commissaire aux Comptes ayant été mise en lumière, quelles sont les obligations qui en résultent ?

3 - Obligations du Commissaires aux Comptes

3-1 Obligation de moyens :

L'analyse jurisprudentielle laisse peu de doute quant à la nature de l'obligation du professionnel.

C'est une obligation de moyens, et la loi du 24 juillet 1966 donne, dans de nombreux articles, les arguments dans ce sens, notamment l'article 234 qui dispose « les Commissaires aux Comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions ».

La Jurisprudence a précisé à plusieurs reprises que le Commissaire aux Comptes est tenu par obligation de moyens.

● Des décisions explicites lui donnent ce caractère, notamment l'arrêt rendu par la Cour de Cassation le 2 juillet 1973 (D. 1973 J. 674 Revue des Sociétés 1973 page 662) et le jugement du TGI de Paris du 6 janvier 1973 (Bull. C.N.C.C. n° 9, mars 1973).

● Par ailleurs, un arrêt de la Cour d'Appel de Rennes du 27 mai 1975 déclare « que l'existence de manquements ou de négligences n'est pas suffisamment rapportée... », manière implicite de reconnaître qu'il s'agit d'une obligation de moyens...

3-2 Les recommandations :

Le caractère ainsi donné à cette obligation entraîne pour conséquence que le Commissaire aux Comptes n'est responsable que pour faute prouvée par manquement aux diligences normales que lui impose l'accomplissement correct de sa mission.

Le Conseil National des Commissaires aux Comptes a, par un ensemble de recommandations, établi le contenu des obligations du professionnel.

La loi n'a pas précisé les modalités d'exécution de la mission du Commissaire aux Comptes et le C.N.C.C. estime que la responsabilité lui en incombe.

Le C.N.C.C. définit ses propres recommandations comme devant être des normes, ou des règles professionnelles, sur lesquelles se fonde la responsabilité des Commissaires aux Comptes.

Leur champ d'application doit être circonscrit au nécessaire, c'est-à-dire à ce qui a un caractère suffisamment général et permanent dans les obligations.

3-3 Force obligatoire des recommandations :

Le Conseil National des Commissaires aux Comptes, conscient du danger d'une mauvaise interprétation de la portée des normes qu'il édicte, avait précisé, dans une recommandation leur nature pour l'appréciation de la responsabilité du Commissaires aux Comptes :

« ... Enfin, ces diligences n'ont qu'une valeur de recommandation. Il ne s'agit donc pas d'une suite de règles formellement prescrites, c'est-à-dire d'obligations.

L'obligation est impérative alors que la recommandation est indicative. Cela signifie en particulier que

le Commissaire aux Comptes ne pourra se voir reprocher de ne pas avoir satisfait isolément à telle ou telle recommandation dès lors que l'ensemble de son travail apparaîtra comme satisfaisant... »

La C.N.C.C. a refondu l'ensemble des recommandations. C'est ainsi qu'une série de normes a été édictée en septembre 1987 permettant d'identifier nettement les obligations professionnelles.

« A l'expérience, il est apparu que l'emploi du terme « recommandation » présentait l'inconvénient majeur de réunir sous un seul et même vocable, une règle professionnelle ayant un caractère d'obligation et des considérations sur ses modalités d'application qui doivent laisser place à la liberté d'appréciation des professionnels. En résultait, sur le plan de la responsabilité notamment, une confusion entre dispositions professionnelles de natures différentes.

C'est pour opérer la clarification qui s'imposait qu'il est apparu nécessaire :

— d'identifier nettement la règle ou obligation professionnelle et de la qualifier, du terme, non équivoque et reconnu internationalement, de « norme »,

— de regrouper, sous le terme également usuel internationalement, de « commentaires » toutes les explications utiles à une mise en œuvre différenciée de la norme. »

Les normes expriment désormais l'opinion de la profession quant au comportement, dans l'exercice de sa mission, d'un professionnel « raisonnablement diligent » tandis que les commentaires des normes ne présentent pas un caractère normatif.

III - EXPERTISE JUDICIAIRE

L'étendue et le contenu de la mission du professionnel intervenant en ce domaine découlent essentiellement du pouvoir souverain du Magistrat.

Le cadre de la mission est donc déterminé par la décision qui ordonne l'expertise. Aux termes de l'article 265 du N.C.P.C. « la décision... énonce les chefs de la mission de l'Expert », ce qui implique que celle-ci doit être clairement définie et suffisamment explicite.

Le N.C.P.C. précise par ailleurs :

— art. 236 « le Juge qui a commis le technicien... peut accroître ou restreindre la mission confiée » ;

— art. 279 « si l'Expert se heurte à des difficultés qui font obstacle à l'accomplissement de sa mission, ou si une extension de celle-ci s'avère nécessaire, il en est fait rapport au Juge » ;

— art. 238 « le technicien doit donner son avis sur les points pour l'examen desquels il a été commis. Il ne peut répondre à d'autres questions, sauf accord écrit des parties ».

Enfin, l'article 158 du Code de Procédure Pénale dispose que « la mission des Experts... est précisée dans la décision qui ordonne l'expertise ».

En ce domaine, la mission du professionnel est principalement d'origine institutionnelle dans la mesure où elle résulte de textes légaux précis.

En conséquence, peu de place sera laissée à la volonté des parties (sauf art. 276 « l'Expert doit prendre en considération les observations et réclamations des parties ») ou aux usages (sauf rares exceptions telles que : délai de convocation des parties, forme et rédaction du rapport... »).

Mais en tout état de cause, la mission de l'Expert sera conduite dans le respect des règles de « conscience, objectivité et impartialité » telles qu'énoncées à l'article 237 du N.C.P.C. Cette mission, proche de celle de l'Expert Comptable, se traduira toujours par une obligation de moyens.

CONCLUSION

Qu'elle soit d'origine institutionnelle ou contractuelle ou encore consacrée par la pratique professionnelle, la mission du professionnel de la comptabilité se traduit, nous l'avons vu, par une obligation dont le caractère d'obligation de moyens apparaît évident.

« Le choix de référentiel, écrivait Louis de Broglie comporte, en plus du choix de l'origine, celui de l'orientation des axes. »

Que les axes qui guideront la démarche du Magistrat ou de l'Expert commis à l'occasion de la mise en cause de la responsabilité d'un professionnel ne lui fasse jamais perdre de vue, et j'en terminerai là, que le référentiel sera toujours celui qui s'appliquait au moment des faits.

(Applaudissements)

M. le Conseiller Guth. — Dans le cadre un peu limité de notre horaire, est-ce que quelqu'un souhaite intervenir sur un point précis du premier exposé, remarquable d'ailleurs, de M. Noël, ou préférez-vous attendre la fin du second exposé ?

Mlle Doyen. — Je ne voulais pas commencer, mais puisque personne ne se manifeste... Sur la nature des missions dévolues à l'Expert Comptable, je voulais dire un mot, c'est que celui-ci peut être appelé à donner une simple consultation, ce qui pose des problèmes tout à fait spécifiques du point de vue du bien fondé du conseil qu'il a donné et des responsabilités par lui encourues.

Je ferme cette parenthèse tout de suite... Je voulais surtout intervenir sur la responsabilité des Commissaires aux Comptes. Tout le monde est bien persuadé, je le crois, que cette responsabilité découle d'une obligation de moyens et non point d'une obligation de résultats. Cependant, il me paraît y avoir un danger dans le fait que, depuis un nombre important d'années, il leur est demandé non plus de « vérifier » les comptes et d'en « signaler les irrégularités », mais d'en « certifier la régularité et la sincérité », obligation qui a été encore aggravée par le fait qu'ils doivent maintenant certifier « l'image fidèle », c'est-à-dire une sorte d'ectoplasme dont personne ne sait très bien ce que ça veut dire.

Or, « certifier », c'est « affirmer une certitude ». Comment un Commissaire peut-il affirmer une certitude alors que, tout en ayant fait des vérifications très approfondies, il a pu être trompé. Si, par exemple, une opération ne figure pas dans la comptabilité,

le Commissaire n'est pas devin, il n'en sait rien. Cette obligation de certifier, on en saisit bien le pourquoi : c'est d'inciter le Commissaire à prendre conscience du sérieux de sa mission. Mais cela ne confère-t-il pas à l'obligation qui lui incombe tout au moins l'apparence d'une obligation de résultat ; cela m'inquiète un peu.

Je voudrais souligner un autre point. Il s'agit des diligences incombant au Commissaire aux Comptes. Il doit, dit-on, procéder à des sondages. Cela est tout à fait vrai ; mais ces sondages il doit les faire (si j'ose dire) « avec sa tête », sans se borner à pointer, sans trop y réfléchir, des pièces avec des écritures comme le font quelquefois de jeunes collaborateurs qui n'ont pas encore acquis l'expérience nécessaire.

Je voudrais donner un simple exemple. Il m'est arrivé, dans un commissariat aux comptes en matière agricole, de pointer les factures d'exportations et j'ai eu apparemment toute satisfaction ; ces factures correspondaient très bien aux écritures ; c'était parfait ! Mais j'ai été un peu impressionnée par la physionomie dubitative de la comptable, qui était vraiment quelqu'un de très bien. J'ai demandé le dossier de passage en douane, et je me suis aperçue que dans ce dossier, les marchandises exportées étaient considérées comme des échantillons et dédouanées, avec une facture établie pour mémoire, au prix de 1 franc l'unité.

J'ai fait le nécessaire auprès du Président, qui n'était pas au courant de la fraude à redresser. J'en ai parlé au Procureur à la section financière qui m'a dit : puisqu'il y a eu redressement, je n'ouvre pas de dossier, et les choses sont rentrées dans l'ordre.

Mais étais-je obligée de découvrir cette fraude ? Aurais-je été répréhensible si un collaborateur ayant vu la vraie facture, s'en était contenté, ce qui aurait entraîné la poursuite des faits frauduleux pendant les années suivantes ?

Tels sont les deux points que je souhaitais évoquer :

— l'obligation faite aux Commissaires aux Comptes de « certifier » ne risque-t-elle pas de dénaturer son obligation et d'aggraver ainsi sa responsabilité ?

— l'utilité incontestable des pointages tenant autant sinon plus à leur qualité qu'à leur nombre, les Commissaires ne doivent-ils pas éviter de confier ces travaux matériels à des assistants insuffisamment formés ?

M. le Conseiller Guth. — Je pense que le rapprochement des mots « certification » et « certitude » ne doit pas nous égarer du moins du point de vue judiciaire. La certification se fait à partir des éléments fournis au Commissaire aux Comptes ; sauf s'il a vraiment fermé les yeux, il me semble qu'on ne doit pas lui reprocher une certification sur des documents comptables et des sondages faits soigneusement, sur un ensemble de comptes cohérents.

Ensuite, si vous avez une hésitation en tant que Commissaire aux Comptes, vous pouvez venir en parler au Procureur, à la section financière ; nous ne sommes pas si dangereux que cela, même si tout à l'heure j'ai entendu que le Conseil National des Commissaires aux Comptes, conscient du danger d'une mauvaise interprétation par les Juges de la portée des notes, appréciait les recommandations, etc.

Il y a très peu de poursuites en responsabilité et je rejoins un autre aspect, celui des Experts Judiciaires ayant à apprécier la responsabilité du Commissaire aux Comptes ; le rôle de l'Expert Judiciaire est très important.

Malgré sa modestie, je vais citer le cas d'une affaire de M. Fourcade, qui se cache au fond de la salle. Il s'agit d'une grande entreprise parisienne, poursuivie par la vindicte d'une certaine commission des opérations boursières, le P.D.G. pour présentation de bilan inexact et les Commissaires aux Comptes pour confirmation d'informations mensongères et non révélation de faits délictueux, il s'agissait de la façon d'évaluer les provisions pour les pertes des filiales.

Je remarque déjà — et c'est un hommage qu'on peut leur rendre, à Paris nous sommes gâtés à tous points de vue — que dès le départ, l'Inspecteur principal de la division financière avait estimé que l'enquête n'avait pas permis de relever d'éléments intentionnels ; il semblait, en effet, que les dirigeants avaient fait preuve d'optimisme, ce qui a été confirmé ensuite par les Experts Judiciaires, et notamment M. Fourcade qui l'a réitéré à la barre.

Il s'agissait de faits datant de 1974, or le Conseil National de la Comptabilité n'avait émis de directives qu'en 1974. Conscient de la difficulté du problème, répercussion des pertes des filiales au niveau de la société-mère, il avait édicté une règle, tout en laissant à l'Ordre des Experts Comptables et à la Compagnie des Commissaires aux Comptes, le soin de « dresser » toute diligence en la matière. Ces deux derniers organismes avaient établi une recommandation commune le 20 février 1975 ; cette recommandation avait été publiée dans le Bulletin de la Compagnie des Commissaires aux Comptes en avril 1975. Les Experts ajoutaient que les directives avaient un peu étonné les professionnels et ne pouvaient être reconnues et appliquées durant la période de préparation du bilan de l'année 1974.

La XI^e Chambre, qui avait balayé l'exception de prescription, a dit qu'il n'y avait pas d'intention frauduleuse de la part du P.D.G., ni de manquement aux obligations des Commissaires aux Comptes. Je dois dire que la IX^e Chambre de la Cour a préféré en rester à l'exception de prescription. Cela prouve que certains faits, à partir d'éléments vérifiés, ne sont pas inévitablement voués aux gémonies judiciaires des juridictions pénales ou civiles. Cela démontre également le poids de l'influence du rapport de l'Expert Comptable Judiciaire auprès des juridictions, notamment à Paris.

M. le Président Thorin. — Je voudrais servir de faire valoir à notre ami Noël. J'ai relevé, et peut-être qu'il me le précisera mieux tout à l'heure, deux expressions qui m'ont un peu « choqué ».

Il a dit : l'obligation contractuelle est une obligation de moyens... Je n'en suis pas tellement sûr... J'aurais bien aimé qu'il s'expliquât davantage sur ce point. Toute obligation contractuelle n'est pas forcément obligation de moyens.

Et puis, j'ai cru entendre : l'absence de résultat équivaut à une présomption de faute.

Je me demande — et j'aurais bien aimé que la discussion se fasse sur ce plan-là — avec l'assistance — si ce n'est pas un moyen de faire un renversement du sens de la preuve et si le fait même qu'il n'y ait pas eu de résultat ne serait pas une circonstance trop facile pour les dirigeants de sociétés qui trouveraient là une porte grande ouverte pour traîner devant les Tribunaux leur Commissaire aux Comptes ou Expert Comptable.

M. Noël. — Je partage un peu votre point de vue. Il y a une nuance à apporter, nous en sommes conscients. Sur le premier point, l'obligation contractuelle, je pense avoir cité cette locution dans un chapitre pour lequel je m'efforcerai d'apporter quelques précisions afin qu'il n'y ait pas d'équivoque dans mes propos. Sur le fait que le professionnel s'engage à respecter les recommandations de la profession, j'ai peut-être été affirmatif en disant qu'il s'agirait d'une obligation de résultats. Je pose la question, je ne l'affirme pas. Est-ce que cette formulation nuance un peu ?

M. Thorin. — C'est une provocation... à la salle de répondre !

M. Magdalena (Paris). — Je souhaiterais poser la question aux fins de savoir si ces recommandations mises au point par l'Ordre dans la volonté de nouveaux contrats, ne constitueraient pas une forme de contrats d'adhésion qui donnerait une nouvelle force aux professionnels de la comptabilité.

M. Windsor. — Je vais essayer de répondre... Il ne s'agit pas de la mise en place d'un contrat d'adhésion ou de dériver en quelque sorte vers une institutionnalisation du contrat pouvant exister entre un Expert Comptable et son client. Je crois que la seule volonté, et cela a été rappelé plusieurs fois, a été de sortir un peu d'une certaine nébuleuse et de préciser le cadre dans lequel peut se réaliser un contrat ; c'est tout à fait dans le domaine de la liberté contractuelle. Le champ de la liberté contractuelle est des plus vastes et nous entendons y rester, c'est très important. On a cherché à établir un certain guide pour tenter de définir à quel niveau se situent les diligences ; c'est plus un constat des diligences qu'un constat normal des compétences. Ils ne faut pas essayer de pousser l'intention des responsables professionnels plus loin.

En tout état de cause, ce qui peut-être dit à ce sujet-là ne l'est que dans un souci d'orientations ; la forme obligatoire se trouve, en quelque sorte, sous la souveraine appréciation des tribunaux ; le Magistrat est bien le véritable Juge. Je crois que c'est beaucoup plus un effort de clarification qu'un effort d'institutionnalisation.

Je remercie le Président Thorin d'avoir posé la question en ce qui concerne la montée qu'on pourrait craindre d'une tentative dans le domaine d'activité ; le champ d'application d'une obligation étant cerné et défini, de considérer que le confrère n'ait plus aucune possibilité et que les modalités d'interventions soient strictement interprétées.

La seule nuance que l'on peut faire c'est :

1° de rappeler que la liberté de jugement du professionnel existe dès le départ...

2° il est certain qu'une obligation d'un professionnel est faite d'une multitude d'actions. Les aléas peuvent être différents à chacun des stades. Il est certain que le Juge pourra être amené, à un certain moment, à dire : l'exception d'obligation présentait si peu d'aléas qu'un professionnel compétent normalement pour faire ce travail ne peut pas ne pas l'avoir fait. Là, on risque de basculer sur la présomption, mais ce qui est très important, c'est qu'à ce stade-là, on ne passe pas pour autant de l'obligation de moyens à l'obligation de résultats.

Il y a un risque de renvoi par la charge de la preuve, mais en tout état de cause, le professionnel reste à même de prouver qu'il n'a pas commis de faute. C'est la différence avec une norme ou la référence aux conditions d'exercice. Il arrive un moment où un professionnel prudent et avisé a dû faire çà. S'il ne l'a pas fait, pourquoi ?

M. Junières (Bordeaux). — Si l'analyse juridique qui a été exposée est assez convainquante, on constate beaucoup plus de difficultés au niveau de la pratique. On constate dans les faits une véritable dérive et l'obligation de moyens sur laquelle les spécialistes s'accordent n'est pas perçue comme telle par le public et même par certains Magistrats.

Il n'est pas toujours facile de savoir si un bilan reflète correctement la réalité. Il faut souvent un certain recul et des investigations assez longues pour constater des anomalies. Or du seul fait que le bilan est entaché d'erreurs, il va y avoir une présomption que le professionnel n'a pas effectué correctement sa mission.

Le traumatisme engagé par des difficultés financières graves, un dépôt de bilan, un arrêt brutal d'activité, va créer des conditions favorables à la mise en cause du Commissaire aux Comptes. Il sera parfois inculpé avant même que l'on se préoccupe de savoir dans quelles conditions il a exercé sa mission. Il arrive qu'au bout de deux ou trois ans on reconnaisse qu'il a en réalité accompli des diligences raisonnables et un non-lieu sera prononcé... En vérité cette situation n'est pas satisfaisante car le préjudice causé au professionnel du simple fait de l'inculpation peut être très important.

On croit que la distinction est généralement tranchée entre un bilan juste et un bilan faux. La vérité est parfois plus nuancée.

Prenons l'exemple qu'il m'est arrivé de donner aux élèves de l'Ecole Nationale de la Magistrature.

Sachant que les litiges contentieux auxquels doit faire face une entreprise doivent donner lieu à la constitution de provisions suffisantes en fonction des risques encourus, comment déterminer en pratique le montant de ces provisions ?

L'entreprise peut se trouver engagée dans un procès comportant des questions de principes et suivant la position prise par les Magistrats, elle peut se trouver exonérée de toute responsabilité ou au contraire devoir faire face à des indemnités s'élevant parfois à plusieurs millions de francs.

Les contacts avec les Avocats permettent parfois de se faire une opinion mais il arrive aussi que ceux-ci ne soient pas en mesure d'évaluer avec précision les chances de succès ou de perte du procès.

En définitive, l'appréciation du montant de la provision présente un caractère subjectif qui peut affecter les résultats d'une façon non négligeable.

On peut évoquer aussi le problème des stocks. Les phénomènes de caducité et d'obsolescence, notamment dans les entreprises touchant à la mode ou à la technologie avancée, posent parfois de difficiles problèmes d'évaluation.

Un prototype peut avoir été très coûteux à mettre au point sans que ses chances de commercialisation soient évidentes...

En d'autres termes, si certains comptes relèvent d'une appréciation rigoureuse à caractère mathématique, pour d'autres l'appréhension de la réalité présente un caractère plus subjectif.

C'est notamment vrai pour les entreprises qui connaissent des difficultés : un observateur peut avoir une vision relativement optimiste des choses en estimant que l'affaire a des atouts suffisants pour réussir ce redressement ; tel autre observateur mettra en doute les possibilités de continuer l'exploitation et exigera des provisions plus importantes.

La réalité c'est que la technique comptable n'est pas assez élaborée pour tenir compte de l'ensemble des éléments subjectifs qui conditionnent la vie d'une entreprise.

Et pourtant, après qu'un professionnel ait certifié que les comptes étaient réguliers et sincères et donnaient une image fidèle de l'entreprise, si quelques mois plus tard on constate certaines anomalies, il apparaît naturel, compte tenu du besoin de sécurité que ressent actuellement la société, de mettre immédiatement en cause le travail accompli par le technicien. Il en est de même lorsqu'un bureau technique vérifie la construction d'un bâtiment et que des vices de construction se révèlent par la suite. La mise en cause du professionnel apparaîtra d'autant plus naturelle qu'il sera couvert par une assurance susceptible de prendre en charge le dommage.

En vérité, lorsqu'on constate plusieurs mois ou plusieurs années après l'établissement d'un bilan qu'il comporte des erreurs et ne correspond pas à une appréciation correcte des faits, un soupçon pèse immédiatement sur le professionnel.

On néglige le fait que seul le recul du temps permet de mieux apprécier certaines données qui pouvaient échapper au professionnel sur le moment.

Les difficultés ne se situaient donc pas réellement au niveau de l'analyse juridique mais bien au niveau de la dérive pratique des choses. Le problème fondamental est que les Magistrats sont souvent peu formés aux disciplines économiques et financières.

Lorsqu'on se trouve en présence de Magistrats connaissant réellement les conditions d'exercice de notre profession, le dialogue est presque toujours enrichissant et constructif. Il n'en est pas toujours de même lorsqu'on a affaire à de jeunes Magistrats sortant de l'École de la Magistrature qui n'ont pratiquement aucune formation en matière financière et qui peuvent difficilement comprendre les conditions réelles d'activité de notre profession.

Pour eux il est naturel, si l'on constate avec un certain recul que les comptes étaient mal faits et que le bilan était faux, d'envisager une inculpation. On voit d'ailleurs des Commissaires aux Comptes qui sont inculpés alors que les dirigeants ne le sont pas encore....

D'une façon plus générale il faut comprendre que notre métier n'est pas toujours facile et que nous ne sommes pas toujours en mesure d'imposer notre point de vue. Si l'on considère par exemple le problème des provisions, on peut dire que le niveau souhaité par les chefs d'entreprise est généralement inversement proportionnel à ce qu'il devrait être.

Lorsque les affaires sont prospères, l'optique fiscale est prédominante et l'on nous explique alors qu'il faut faire des provisions très substantielles car les

risques sont importants. Au contraire lorsque les affaires sont en difficulté, le souci de ménager les gens qui apportent leur concours à l'entreprise et notamment les banquiers, entraîne les dirigeants à expliquer avec la même conviction que les risques sont minimes et que les provisions doivent être réduites.

Il nous faut souvent mettre toute notre autorité en jeu et jouer un rôle de pédagogue auprès de nos clients pour leur expliquer qu'ils courent des risques à faire des choses déraisonnables.

Si l'on considère seulement le jugement des Cours spécialisées on peut avoir une vision des choses rassurantes mais dans la pratique quotidienne notre métier est plus inconfortable.

Je pense que cet aspect des choses devait être mis en relief.

(Applaudissements)

M. Windsor. — Notre ami Bernard Junières est toujours aussi passionné et passionnant.

Le thème de nos débats c'est l'attitude des Experts Judiciaires face aux problèmes... non pas l'attitude des Magistrats... Si les Experts Judiciaires existent, c'est que les Magistrats éprouvent la nécessité de se référer à l'avis de personnes qui pourront attester que...

M. le Président Clara. — Je pense que l'un des apports les plus importants que les Experts Judiciaires peuvent faire aux Magistrats, c'est de se replacer à l'époque des faits et de tenir compte de ce qui était connu à ce moment-là... C'est facile de condamner après, quand se sont produits des événements qui ont compromis une situation, mais au moment des faits, il faut bien dire que les décideurs ou les conseillers jouent un petit jeu, par moments, le rôle de Madame Soleil.

Maître Garreau avocat à la Cour de Cassation. — Je souhaiterais revenir sur la responsabilité des Experts Judiciaires. Dans la mesure où l'Expert Judiciaire n'a aucun lien avec les parties, où il collabore avec le Juge qui le nomme, fixe sa mission, contrôle son exécution, fixe le montant de ses honoraires, dans la mesure où il apparaît comme un véritable collaborateur au service public de la Justice, comment se fait-il que l'on puisse envisager sa responsabilité sur le fondement des articles 1382 et 1383 du Code Civil, comme s'il s'agissait d'un litige opposant purement et simplement deux personnes privées, surtout lorsque la responsabilité de l'Expert Judiciaire est en cause, c'est bien souvent, à travers elle, la responsabilité du service public judiciaire qui est visée, parce que le grief fait à l'Expert Judiciaire d'avoir commis une erreur, se double bien souvent d'un grief implicite adressé au Juge.

M. le Conseiller Guth. — Maître Garreau, est-ce que vous connaissez beaucoup de cas où la responsabilité civile des Experts Judiciaires a été mise en cause dans le domaine de la comptabilité ? Je ne parlerai pas des autres professions qui n'ont pas le même lustre que celles des Experts Comptables.

Je ne peux pas me prononcer sur le fond du problème, pour des raisons évidentes : c'est une théorie très intéressante, qui irait vers un transfert de responsabilité. C'est à la mode d'envisager la responsabilité du service public, voire la responsabilité du Magistrat. Donc, je suis Juge et partie, je ne peux

pas vous répondre. Et je dirai honnêtement, et les Experts parisiens qui sont là pourront confirmer (peut-être qu'en province cela se passe autrement) que pendant 10 ans, à la XI^e Chambre, je n'ai jamais vu un cas d'Expert Judiciaire poursuivi soit au pénal, soit même au civil dans ce domaine.

Maitre Garraud. — Pour les Experts Comptables Judiciaires, je ne connais pas de cas, mais pour les Experts Judiciaires de manière générale, il y en a.

M. le Conseiller Guth. — Je préférerais ne pas en parler, compte tenu de différentes affaires en cours dans différentes villes.

M. Bastien (Paris). — Je voudrais creuser plus profondément le sillon que notre collègue Junières a tracé tout à l'heure au sujet des provisions, et attirer l'attention sur le fait que le malheureux état de notre comptabilité, de notre réglementation actuelle et l'incidence de la fiscalité dans cette comptabilité, augmentent encore la difficulté ou le caractère disons aléatoire de la difficulté de l'appréciation.

Si nous considérons le résultat, ce qui aboutit dans le passif au secteur des provisions réglementées, c'est-à-dire d'une part les amortissements dérogatoires et d'autre part les provisions réglementées proprement dites, dans ce domaine il n'y a même plus d'appréciation qui intervienne, il y a un arbitraire total. Le Commissaire aux Comptes se trouve en face d'un arbitraire total du chef d'entreprise ou du conseil d'administration de la société.

Il n'en reste pas moins que le résultat net va devenir un élément du bénéfice distribuable et que, sur ce plan-là, la certification que, conformément à la loi, le Commissaire aux Comptes doit donner est tout à fait relative puisqu'on ne peut pas dire, dans ces conditions, que le résultat net exprime bien l'image fidèle du résultat de l'activité de la société pendant la période considérée.

M. le Conseiller Guth. — Nous avons le plaisir de pouvoir entendre maintenant M. Georges André, qui va nous parler des différents manquements délictueux ou quasi délictueux du professionnel et des critères auxquels l'Expert Judiciaire devrait se référer pour déterminer s'il y a ou non manquement du professionnel.

**RECHERCHE DES PRINCIPAUX MANQUEMENTS
SUSCEPTIBLES DE METTRE EN CAUSE LA RESPONSABILITE
CIVILE DES PROFESSIONNELS DE LA COMPTABILITE**

présenté par

Georges ANDRE

Expert agréé par la Cour de Cassation

L'Expert Judiciaire chargé d'une mission de cette nature va, selon la qualité du ou des demandeurs, rechercher si, pour la mener à bien il doit se placer sur le terrain :

— contractuel s'il s'agit d'un client du professionnel ;

— délictuel ou quasi délictuel s'il s'agit d'un tiers avec qui ce professionnel n'a pas de lien contractuel ; application des articles 1382 et 1383 du Code Civil ;

— institutionnel s'il s'agit d'une mission relevant du Commissariat aux Comptes ou du Commissariat aux Apports.

Dans un premier chapitre, nous allons essayer de recenser les principaux manquements et les critères auxquels l'Expert Judiciaire devra se référer pour déterminer s'il y a ou non manquement du professionnel.

1 - MISSIONS CONCERNANT L'EXPERTISE COMPTABLE ET DONC LES MEMBRES DE L'ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGREES

Les statistiques des compagnies d'assurances précisent que près de 60 % des litiges dans lesquels elles sont appelées en garantie ont une telle origine.

Elles mettent le plus souvent en cause le professionnel et son client.

Les principaux manquements relevés proviennent soit de l'erreur, soit de la faute, soit plus rarement de la négligence.

Le rôle de l'Expert Judiciaire dans de telles affaires consiste le plus souvent à chercher qui est le responsable selon qu'il s'agit :

11 - D'erreurs de principe ou d'erreurs matérielles

11-1 Erreurs de principe en matière de :

- Régime fiscal ou social applicable ;
- Régime de T.V.A. applicable ;
- Option fautive pour le régime dit du Réel simplifié ;
- Adhésion contestée par l'administration à un centre de gestion agréé ;
- Participation de l'Expert Comptable à un montage juridique contesté par l'administration fiscale et rejeté avec de lourdes pénalités ;
- Erreur du membre de l'Ordre dans le régime fiscal applicable à une opération juridique déterminée, par exemple mauvaise appréciation des conséquences fiscales d'une scission entraînant dans une ou plusieurs des sociétés nouvelles ainsi créées des comptes courants de dirigeants débiteurs.

L'Expert Judiciaire devra rechercher si le demandeur n'avait pas d'autre conseil, notamment conseil juridique et fiscal susceptible d'assumer tout ou partie de la responsabilité ; si le client a bien donné à son conseil toutes les informations qu'il avait en sa possession.

Le Centre d'Information et de Documentation sur la responsabilité des professionnels de comptabilité — INFORES — que préside notre ami André Henrot, a publié les statistiques sur les sinistres

intervenues dans le cadre du contrat-groupe de la profession d'Expert Comptable (source MGFA).

De ces statistiques, il ressort que la majorité des sinistres provient de consultations annexes courantes ou approfondies : 97 % des sinistres en 1983, 91 % des sinistres en 1984, 83 % des sinistres en 1985, alors que les sinistres survenant à la suite de missions principales comptables ne représentent que 3 % en 1983, 9 % en 1984 et 17 % en 1985. Il faut noter la progression très rapide de ces sinistres, dont le nombre a été multiplié par 6 en 3 ans, le nombre total de ces sinistres restant, malgré tout, peu important : 126 en 1983, 117 en 1984 et 139 en 1985. (SIC n° 46 mars 1987).

Le Jurisclasseur Comptabilité, fascicule 283-6, dans un article intitulé « Cadre Juridique de la Comptabilité » a précisé le régime de la responsabilité contractuelle des professionnels de la comptabilité. Comme cela a été indiqué à de très nombreuses reprises, la responsabilité contractuelle ne peut jouer que s'il y a faute, préjudice et, bien évidemment lien de causalité entre la faute et le préjudice.

Dans son ouvrage sur la déontologie de l'Expert Comptable, en cours d'édition (Editions comptables Malesherbes - 1987), M. Alain Lemaignan, Attaché Juridique du Conseil Supérieur de l'Ordre, a analysé de manière approfondie la jurisprudence relative à la responsabilité civile des membres de l'Ordre envers leurs clients, envers les tiers et aussi la responsabilité civile découlant d'erreurs ou de fraudes fiscales. Son analyse va bien au-delà du thème retenu pour notre Congrès, puisqu'il prend en compte la responsabilité pénale, la responsabilité déontologique en plus de la seule responsabilité civile qui nous intéresse aujourd'hui.

11-2 Erreurs matérielles telles que :

11-20 Ecritures omises et/ou non justifiées

- Insuffisance de recettes ;
- Achats non comptabilisés ;
- Ecritures sans pièces justificatives (par exemple, versements en compte courant pour éviter que la caisse n'apparaisse créditrice) ;
- Ecritures analysant de manière inexacte un acte juridique (par exemple, dans une société achat d'un bien immobilier au nom du chef d'entreprise et non de l'entreprise...).

Jurisprudence

En cette matière, nous disposons d'une Jurisprudence assez abondante. Nous citerons :

● Un arrêt de la Cour de Cassation Civile du 25 janvier 1977 aux termes duquel un Expert Comptable qui a aidé un entrepreneur à commettre des irrégularités comptables en vue d'éviter des impositions peut être condamné à payer la moitié des pénalités infligées au client à la suite d'un contrôle fiscal.

● La Cour de Cassation, Première Chambre Civile, dans un arrêt du 15 mars 1983 a reconnu la responsabilité de l'Expert Comptable dans les redressements fiscaux subis par son client du fait des négligences de l'Expert Comptable

(Infors Recueil XI, 17).

● Dans un arrêt du 15 janvier 1979 la Cour de Cassation Criminelle a estimé que dès lors que l'Expert Comptable a aidé et assisté son client dans la commis-

sion de faits délictueux d'une part, en passant des écritures sans se soucier de vérifier et de redresser les documents qui lui étaient présentés, d'autre part en établissant à partir d'éléments comptables ne traduisant pas la réalité, les bilans et les comptes d'exploitation ainsi que les déclarations fiscales incombant à son client, cet Expert Comptable a accompli sciemment les faits de complicité qui lui sont reprochés.

(Infoges Recueil 1, 39)

● La Cour de Cassation criminelle dans un arrêt du 8 janvier 1979 a estimé que l'infraction de complicité de tenue irrégulière de comptabilité était effective dans la mesure où le livre d'inventaire n'était pas tenu, où certaines écritures avaient été omises, où des écritures inexactes ou fictives avaient été enregistrées, la comptabilité ne permettait plus d'établir la situation financière véritable de l'entreprise.

(Infoges Recueil 1, 39)

● Dans un arrêt du 3 avril 1978 confirmant un arrêt de la Cour de Colmar du 7 juillet 1977, un Comptable Agré qui a souscrit pour une affaire des déclarations de chiffres d'affaires minorées s'est rendu coupable de complicité de fraude fiscale, même s'il a fait apparaître dans un compte de bilan les sommes restant dues au Trésor. Il est solidairement responsable avec la société du paiement de la T.V.A. due.

(Infoges Recueil 1, 31)

● Enfin, dans un arrêt du 15 décembre 1976 la Cour d'Appel de Paris a estimé que la complicité de fraude fiscale d'un Expert Comptable vis-à-vis de son client suppose qu'il y ait eu de sa part, en connaissance de cause, un acte positif d'aide ou d'assistance dans les faits de fraude fiscale relevés ou fourniture des moyens de commettre ces délits.

(Semaine Juridique n° 12 du 24 mars 1977)

11-21 Erreurs dans les déclarations fiscales et/ou sociales

— Déclarations hors délai, non faites et/ou non envoyées ;

— Mentions omises sur les déclarations (par exemple, oubli de la mention des amortissements pratiqués en période déficitaire) ;

— Imputation erronée de reports déficitaires.

11-22 Rejet de la comptabilité

Rejet par l'administration se fondant soit sur une comptabilité incomplète (omissions prouvées), soit sur une comptabilité mal tenue ou présentant des lacunes graves avec, comme conséquence, une taxation d'office et des pénalités.

Jurisprudence

L'arrêt de la Cour de Cassation, Première Chambre Civile, du 15 mars 1983 et l'arrêt Cassation Civile du 25 janvier 1977 s'appliquent bien entendu dans les cas de rejet de comptabilité (cf. ci-avant 201-20).

Dans tous ces cas, l'Expert Judiciaire devra s'assurer que le client a bien épuisé les voies de recours... lorsqu'il y en a et que le montant du préjudice est connu avec certitude.

12 - Litiges d'origine technique

Nous nous bornerons à citer quelques-uns des principaux cas auxquels va se trouver confronté l'Expert Judiciaire, étant entendu que le demandeur pourra être soit le client, soit un tiers qui estimera subir un préjudice du fait du comportement fautif de l'Expert Comptable.

L'Expert Judiciaire devra tenir le plus grand compte du fondement juridique de l'action du ou des demandeurs :

— contractuel ; dans ce cas l'Expert Judiciaire doit rechercher quelle était la mission confiée au professionnel par son client ;

— délictuel et quasi-délictuel lorsqu'il s'agit, comme déjà dit ci-avant, de tiers n'ayant pas de liens contractuels avec le professionnel de la comptabilité.

Nous avons noté les principaux manquements suivants :

12-1 Insuffisance de diligences en matière de :

— contrôle ou établissement des amortissements ;

— contrôle des stocks et en-cours ;

— contrôle ou calcul des provisions pour risques et/ou pour dépréciations ;

— contrôle de la séparation des exercices (cut off) ;

— vérification de la fiabilité du système informatique ;

— vérification des comptes lorsqu'il y a eu :

● détournements par des salariés ;

● détournements par les dirigeants eux-mêmes (notamment abus de bien sociaux) ;

— analyse juridique et traduction comptable d'actes, de contrats, d'engagements...

Jurisprudence

● La Cour de Cassation dans un arrêt du 17 octobre 1984 a estimé que commettent une faute préjudiciable l'Expert Comptable et le Commissaire aux Comptes qui, l'un établit et l'autre certifie, des comptes ne correspondant pas à la réalité, — des inexactitudes grossières et des majorations ayant fait apparaître un bénéfice s'étant révélé ultérieurement inexistant, — au vu des quels des tiers ont souscrit à une augmentation de capital.

(Bulletin Conseil National, mars 85, p. 107 - Note Du Pontavice)

● La Cour d'Appel de Paris, 7^e Chambre A, dans un arrêt du 1^{er} février 1984 a estimé que l'Expert Comptable d'une société anonyme qui a alerté les dirigeants sur l'insuffisance du service financier et comptable de la société et sur les dangers en résultant engage néanmoins sa responsabilité pour n'avoir rien fait pour empêcher que les comptes et les bilans manifestement inexacts soient arrêtés par le Conseil d'Administration et approuvés par l'Assemblée des actionnaires et enfin pour empêcher les dirigeants de la société d'égarer un tiers repreneur.

Le Commissaire aux Comptes, qui reconnaît l'absence de diligences approfondies pour cause d'insuffisance de rémunération et manque de temps et qui néanmoins certifie sans réserves la régularité et la sincérité des comptes et du bilan engage sa responsabilité envers le repreneur, qui était en droit de prendre un bilan contrôlé comme élément sûr et sérieux d'appréciation de la situation de la société.

Le préjudice subi par le repreneur doit être réparé in solidum par le Président, l'Expert Comptable et

le Commissaire aux Comptes, mais seulement pour la moitié : le repreneur a concouru à la réalisation de son propre dommage en ne procédant pas à une révision comptable approfondie, en ne sollicitant aucun renseignement auprès de l'Expert Comptable et du Commissaire aux Comptes et en souscrivant à une augmentation de capital sans exiger la production d'une situation intermédiaire de la société.

(Revue des Sociétés, oct.-nov. 84, p. 779)

● Le Tribunal de Grande Instance de Bordeaux dans un jugement du 27 septembre 1983, le Tribunal de Grande Instance de Paris dans un jugement du 27 mars 1984 — document n° 2109 du 8 février 1985 — ont estimé que les diligences normales de l'Expert Comptable comprennent au moins la vérification par sondages de la concordance des éléments de la comptabilité : en l'espèce la comparaison du journal des achats avec le grand livre des comptes fournisseurs aurait permis de déceler les irrégularités comptables.

Dans une autre espèce, il a été jugé qu'en l'absence de document contractuel particulier, il n'entre pas dans les obligations générales d'un Expert Comptable de vérifier ou d'établir les états de rapprochement bancaire surtout lorsque, comme au cas présent, ils présentent une apparente régularité.

(Express Documents n° 2-109-8, février 1985)

12-2 Insuffisance d'information par le membre de l'Ordre sur l'étendue de ses diligences

C'est ainsi que des documents établis par l'Expert Comptable peuvent être :

- utilisés à d'autres fins que celle prévue :
 - estimation sommaire présentée comme une évaluation ;
 - mise en forme d'états financiers présentée comme une révision desdits états ;
- mal qualifiés :
 - mise en forme et harmonisation d'états prévisionnels et de budgets à partir d'hypothèses d'activités établies par l'entreprise, considérés comme établis en totalité par le membre de l'Ordre qui en serait plus ou moins caution.

L'Expert Judiciaire devra rechercher si le demandeur pouvait se laisser raisonnablement abuser et si le professionnel de la comptabilité a ou n'a pas été négligent en s'assurant que tout lecteur des documents établis par son cabinet aurait une information suffisante.

Jurisprudence

Le Jurisclasseur Comptabilité « Cadre Juridique de la Comptabilité », fascicule 283 comporte une étude approfondie sur l'obligation de conseil du professionnel de la comptabilité s'ajoutant à son obligation de moyens ou de résultat. La Jurisprudence estime que l'Expert Comptable ou le Comptable Agréé, doit dans le cadre du contrat, intervenir avec son client, être le guide de celui-ci et, au besoin, redresser sa comptabilité, si elle lui apparaît inexacte en exigeant toutes pièces justificatives (Tribunal de Grande Instance de Caen 20 juin 1966).

Le conseil peut être non seulement d'origine comptable mais aussi d'ordre fiscal. Il doit aller jusqu'à l'avertissement des risques encourus si les documents

comptables qui lui sont présentés pour son travail ne lui apparaissent pas suffisants (Tribunal de Grande Instance de Châteauroux 27 janvier 1961).

La difficulté de cette obligation de conseil est d'en définir les limites. Il a été jugé que la mission de l'Expert Comptable cesse après la fin du contrat, notamment en cas de résiliation de celui-ci. Ainsi, il n'a pas à fournir à son ex-client des prestations complémentaires pour permettre à ce dernier de se justifier auprès de l'administration fiscale.

Lorsqu'il y a une convention écrite entre le professionnel et son client, le Tribunal et l'Expert Judiciaire doivent rechercher les spécifications de la mission telle qu'elle a été conclue. En l'absence de lettre de mission, il est plus difficile de déterminer ce qu'il fallait faire et ce qui n'était pas du ressort du professionnel de la comptabilité. L'indépendance qui caractérise la mission de l'Expert Comptable et sa déontologie lui font une obligation de refuser de prêter son concours au client qui, soit solliciterait une intervention comptable illégale ou contraire aux règles de la comptabilité, soit le mettrait par son attitude dans l'impossibilité d'exercer normalement et sincèrement sa mission.

Enfin, l'Expert Comptable doit refuser d'apporter son concours à l'établissement de documents inexacts ou à leur utilisation, du moment que les inexactitudes peuvent être décelées moyennant une diligence normale.

12-3 Etablissement de documents inexacts

Dans un certain nombre de cas, il arrive que le professionnel de la comptabilité établisse des documents qui se révéleront ultérieurement inexacts.

Lorsque sa mission le précisera, l'Expert Judiciaire devra chercher les éléments d'information qui permettront au Magistrat d'apprécier s'il y a eu élément intentionnel ou non. Ce sera le cas notamment lorsqu'il y a :

— établissement de faux bilan.

Le membre de l'Ordre est-il complice ou a-t-il été abusé ? par exemple :

- non prise en compte de pertes de filiales, de participations...,
- surévaluation des stocks,
- actes juridiques non comptabilisés ou mal comptabilisés.

L'Expert Judiciaire devra rechercher si le professionnel de la comptabilité a eu (ou non) à bonne date et de manière claire une information exacte qui lui permette d'effectuer les contrôles nécessaires. Par exemple :

● augmentation ou réduction de capital devenue effective soit dans les tout derniers jours d'un exercice, soit dans les tout premiers jours de l'exercice suivant.

Le professionnel a pu soit ne pas avoir l'information, soit avoir l'information orale plus ou moins complète, car il n'aura généralement l'acte officiel que beaucoup plus tard et souvent les registres sociaux ne sont servis que tardivement.

— établissement d'autres documents inexacts.

Jurisprudence

● *La Cour d'Appel de Paris 9^e Chambre B, dans un arrêt du 30 juin 1983 (Gazette du Palais du 16 novembre 1983) a engagé la responsabilité pénale et, par voie de conséquence, civile d'un Comptable Agréé pour présentation de bilans inexacts et de faux en écriture. La Cour a estimé que cet homme de l'art dispose en l'espèce d'éléments de travail suffisants pour se refuser, d'une part à pratiquer dans un bilan, la comptabilisation de factures fictives dont il lui était aisé de vérifier qu'elles n'étaient pas assorties de lettres de change portant la signature du tiré accepteur, d'autre part à surévaluer les stocks de plus d'un million de francs en exigeant du Président Directeur Général de l'entreprise la production effective d'un inventaire physique, précaution qui lui eût permis de vérifier avec le maximum de précisions la véritable valeur du stock.*

Pour sa défense, ce Comptable prétendait que sa rémunération de 500 F par mois impliquait qu'il se bornait à superviser la comptabilité de l'entreprise et à mettre en forme le bilan et le compte d'exploitation sur les bases qui lui étaient fournies par la présidence sans en contrôler l'exactitude ni même la sincérité.

La Cour a estimé une telle défense inadmissible du fait de son appartenance à une profession réglementée et du monopole dont il dispose qui est protégé par la loi.

● *Le Conseil d'Etat dans un arrêt du 31 janvier 1983, Revue de Jurisprudence Fiscale, mars 1983 n° 427, a jugé que des omissions de recettes en comptabilité et des dissimulations d'opérations au cabinet chargé de tenir la comptabilité sont, même si elles ont été partiellement le fait de ce cabinet, constitutives de manœuvres frauduleuses.*

La chose étant jugée au pénal, il appartient à l'administration et au Juge d'impôt d'apprécier si un contribuable s'est ou non rendu coupable de manœuvres frauduleuses, sans que cette appréciation doive dépendre de la circonstance que l'intéressé a été, ou non, reconnu coupable par le Juge pénal, pour la même imposition d'infraction de fraude fiscale prévues à l'article 1741 du Code Général des Impôts.

12-4 Manquements aux obligations contractuelles

Jurisprudence

Comme nous l'avons déjà vu ci-avant aux paragraphes 11-20 et 11-22 : arrêt de la Première Chambre Civile de la Cour de Cassation du 15 mars 1983 - la Cour estime que l'Expert Comptable qui ne tient pas la comptabilité de son client pendant deux ans, de telle sorte qu'il avait rendu la cause de ce dernier indéfendable auprès du Fisc, a commis une faute.

13 - Litige d'origine déontologique

Le plus fréquent sera la violation du secret professionnel. Il s'agit d'une question de principe qui donne lieu à un certain nombre de controverses. En l'absence de modification législative, nous estimons que :

Les professionnels de la comptabilité : Experts Comptables, Commissaires aux Comptes et Experts Judiciaires sont soumis au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues par l'article 378 du Code pénal qui dispose :

« Les médecins... et toutes autres personnes dépositaires, par état ou profession ou par fonctions temporaires ou permanentes, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige ou les autorise à se porter dénonciateurs, auront révélé ces secrets, seront punis d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende 500 à 15 000 F. »

● *Faits auxquels s'applique le secret professionnel : Ces faits doivent être entendus très largement :*

« l'interdiction est très générale. Elle vise non seulement les secrets de commerce, tels que la liste des clients, mais tous les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en tant que Commissaires aux Comptes ou Experts Comptables » (MM. les Présidents Patin et Aydalot, Droit Pénal Général et Législation Pénale appliquée aux Affaires P.U.F.).

● *Comme l'indique la motion adoptée le 7 mai 1980 par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables : « le secret professionnel est moins un droit qu'un devoir s'imposant à l'Expert Comptable ».*

● *La disposition de l'article 378 du Code pénal sur le secret professionnel est générale et absolue. Les dérogations ne peuvent provenir que de la loi.*

Les Experts Comptables sont soumis au secret professionnel en vertu de l'article 21 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, ils sont donc soumis à l'article 378 du Code pénal.

Les dérogations

● *Poursuites pénales et disciplinaires*

Le membre de l'Ordre est délié du secret en cas d'information ouverte contre lui ou de poursuite engagée à son encontre par les pouvoirs publics ou dans les actions intentées devant les Chambres de discipline de l'Ordre (article 21 de l'ordonnance du 19 septembre 1945).

● *Dénonciation de crime*

L'article 62 du Code pénal impose la dénonciation des crimes déjà tentés ou consommés quand il est encore possible d'en prévenir ou limiter les effets ou alors qu'on pouvait penser que les coupables commettraient de nouveaux crimes qu'une dénonciation pourrait prévenir. La loi vise la dénonciation du crime mais non l'identité du criminel.

● *Témoignage susceptible d'innocenter*

L'article 63 du Code pénal sanctionne celui qui, connaissant la preuve de l'innocence d'une personne incarcérée provisoirement ou jugée pour crime de délit, s'abstient volontairement d'en porter aussitôt le témoignage aux autorités de Justice ou de Police.

● *Commission des opérations de Bourse*

Les agents de la COB peuvent procéder à l'audition de toute personne susceptible de leur fournir des informations concernant les affaires dont la commission est saisie. Seuls les auxiliaires de Justice peuvent opposer le secret professionnel (article 5 de l'ordonnance du 28 septembre 1967).

● *Commissaire aux Comptes*

Les Commissaires aux Comptes peuvent recueillir toutes informations utiles à l'exercice de leur mission

auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société, le secret professionnel ne peut leur être opposé que par les auxiliaires de Justice (article 229 de la loi du 24 juillet 1966).

● Administration des douanes

L'article 65 du Code des douanes autorise les agents des douanes à effectuer des perquisitions au cabinet d'un Expert Comptable, mais celui-ci ne saurait répondre aux questions sans s'exposer à la sanction de l'article 378 du Code pénal.

● Perquisitions

Le membre de l'Ordre ne peut s'opposer à la saisie de documents comptables appartenant à son client, en revanche les lettres échangées entre le client et le membre de l'Ordre sont couvertes par le secret. Il n'est pas toujours aisé de faire respecter cette distinction.

● Autorité judiciaire

— en matière pénale

L'article 378 du Code pénal s'applique à l'Expert Comptable appelé à témoigner. L'Expert Comptable n'est délié du secret professionnel qu'en cas de poursuites dirigées contre lui, d'où une situation assez inconfortable.

— en matière civile

Lorsque la responsabilité civile du membre de l'Ordre est mise en cause, deux cas sont à envisager : c'est le client qui met en cause la responsabilité du membre de l'Ordre, pas de difficulté le membre de l'Ordre mis en cause peut assurer sa défense ; la mise en cause est le fait d'un tiers (par exemple banquier ou fournisseur du client), le secret est absolu.

Ainsi le membre de l'Ordre ne pourra communiquer des pièces couvertes par le secret professionnel et aura le devoir d'opposer le secret professionnel même à l'Expert Judiciaire.

14 - Litige consécutif à des problèmes d'honoraires

Le professionnel ayant obtenu une injonction de payer contre un client défaillant se voit assez souvent signifier une opposition basée sur un certain nombre de reproches, formulés par l'avocat de son client, à l'égard de son travail qui justifieraient le non-paiement des honoraires.

Cette opposition étant souvent accompagnée d'une demande reconventionnelle de dommages et intérêts.

15 - Dans tous les cas de mise en cause de la responsabilité civile professionnelle

de l'Expert Comptable, l'Expert Judiciaire devra se référer :

— aux conventions contractuelles connues entre le professionnel de la comptabilité et son client ;

— aux obligations découlant des textes régissant la profession (ordonnance de 1945 actualisée et décrets subséquents) ;

— aux recommandations publiées par l'Ordre en matière de diligences s'assurant qu'elles avaient bien déjà force d'usage au moment où se sont déroulés les faits contestés ;

— le cas échéant, aux éléments de tarification établis par les pouvoirs publics.

2 - MISSIONS RELEVANT DU COMMISSARIAT AUX COMPTES

Nous n'examinerons ici que les répercussions civiles de la responsabilité du Commissaire aux Comptes, qu'elles soient accompagnées ou non de mise en cause de sa responsabilité pénale et/ou de sa responsabilité disciplinaire.

L'étude d'août 1981 publiée par le Pr. Emmanuel Du Pontavice, qui constitue le chapitre A15 de l'ouvrage « le Commissaire aux Comptes, manuel pratique » Editions Nationales Administratives et Juridiques, fait un point exhaustif de la situation. Bien qu'elle ne tienne pas compte de la Jurisprudence des six dernières années, elle conserve une grande valeur et elle pourra être très utilement consultée.

L'Expert Judiciaire, dans de telles affaires, devra toujours rechercher si les règles institutionnelles ont bien été respectées et si on a fait bon usage des règles professionnelles.

Nous avons classé les principaux types de mise en cause de responsabilité sous trois grandes rubriques :

21 - Non-respect d'obligations légales

(susceptible d'entraîner la responsabilité civile professionnelle du Commissaire aux Comptes)

Telles sont par exemple :

- la non-révélation de faits délictueux ;
- la certification de documents inexacts ;
- la certification d'informations mensongères ;
- le non-contrôle de l'égalité entre actionnaires ;
- le fait de ne pas porter à la connaissance des actionnaires et/ou du conseil les anomalies détectées :

● abus de biens sociaux,

● non-respect de la procédure d'alerte ;

— le non-respect des incompatibilités légales ;

— le non-déclenchement de la procédure d'alerte ;

— le non-respect du secret professionnel.

Les Commissaires aux Comptes et leur personnel sont astreints au secret professionnel par application de l'article 233 alinéa 3 de la loi du 24 juillet 1966.

Tout comme pour l'Expert Comptable, des dérogations existent dans les cas suivants :

poursuites pénales et disciplinaires ;

dénonciation de crime ;

témoignage susceptible d'innocenter ;

COB ;

administration des douanes ;

perquisitions.

Mais de plus, en raison de sa mission légale, le Commissaire aux Comptes est tenu :

● de signaler à l'assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par lui ;

● de révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont il a connaissance (article 233 de la loi du 24 juillet 1966).

Il en résulte qu'il n'y a pas de secret professionnel à l'égard :

des Officiers de Police Judiciaire agissant sur instructions du Procureur dans le cadre d'une enquête préliminaire ;

du Parquet ;
du Juge d'Instruction ;
de l'Expert désigné par le Juge d'Instruction ;
des juridictions pénales.

La mission du Commissaire aux Comptes le conduit à partager le secret professionnel avec :

le co-Commissaire,

le Commissaire aux Comptes de la société-mère, en particulier en cas de consolidation (article 228 de la loi du 24 juillet 1966),

les Commissaires successifs de la même société.

A l'égard des tiers et des juridictions civiles le Commissaire aux Comptes est soumis au secret professionnel dans les mêmes conditions que l'Expert Comptable.

**

L'Expert Judiciaire devra rechercher si le professionnel a ou n'a pas respecté les obligations légales et réglementaires qui lui incombent de par son statut.

Jurisprudence

En cas d'incompatibilité, il sera amené à examiner si elles doivent ou non être considérées comme un élément ou à tout le moins une présomption de mauvaise foi.

Jurisprudence

● Responsabilité pénale susceptible d'entraîner une responsabilité civile. Exercice des fonctions de Commissaire aux Comptes nonobstant les incompatibilités légales (Cassation Criminelle 18 octobre 1983. Bulletin C.N.C.C. n° 59 p. 363. Note Pr. E. Du Pontavice).

● Incompatibilité entre les fonctions de Commissaire aux Comptes et celles d'Expert Comptable. Complexité de présentation de bilan inexact (Paris 20 décembre 1985. Bulletin C.N.C.C. n° 63 p. 283. Note Pr. E. Du Pontavice).

● Confirmation d'informations mensongères. Non-révéléation des faits délictueux. Responsabilité pénale du Commissaire aux Comptes. Abus de biens sociaux. Présentation de bilan inexact (T.G.I. Versailles, 5^e Chambre, 29 juin 1983).

Le Commissaire a été déclaré coupable (Bulletin C.N.C.C. n° 55 p. 323).

● Confirmation d'informations mensongères. Responsabilité du Commissaire aux Comptes. Présentation de bilan inexact. Abus de biens sociaux. Banqueroute simple (T.G.I. Paris, 31^e Chambre, 9 mai 1984. Bulletin C.N.C.C. n° 55 p. 339. Note Pr. E. Du Pontavice).

● Révélation des faits délictueux par le Commissaire aux Comptes. Dénonciation calomnieuse (Paris, 11^e Chambre, 26 juin 1984).

Commissaire aux Comptes relaxé du chef de dénonciation calomnieuse (Bulletin C.N.C.C. n° 55, p. 342. Note Pr. E. Du Pontavice).

● Non-révéléation de faits délictueux. Révélation tardive. Délit de présentation de bilan inexact. Abus de biens sociaux. Élément constitutif. Connaissance du fait délictueux. Connaissance appréciée chez chaque Commissaire (Besançon 24 mai 1984).

Se rend coupable du délit de non-révéléation de faits délictueux le Commissaire aux Comptes qui, ayant eu connaissance de la sous-évaluation des stocks de

la société qu'il contrôlait le 21 juin 1978, ne dénoncera le délit de présentation de bilan inexact au Procureur de la République que le 27 novembre 1978 (Bulletin C.N.C.C. n° 56 p. 480).

● Responsabilité pénale du Commissaire aux Comptes. Confirmation d'informations mensongères. Non-révéléation de faits délictueux. Éléments constitutifs. Changement de méthodes d'évaluation. Surévaluation des stocks. Abus de biens sociaux. Relaxe du P.D.G. et du Commissaire aux Comptes. Prescription. Saisine du Tribunal. Audit. Amnistie (Versailles 5 juillet 1984).

Relaxe d'un Commissaire aux Comptes des délits évoqués ci-avant (Bulletin C.N.C.C. n° 56 p. 53. Note Pr. E. Du Pontavice).

● Responsabilité civile du Commissaire aux Comptes. Obligation de moyens. Preuve de la faute (T.G.I. Toulouse 9 juin 1986). Le Commissaire aux Comptes ne peut être déclaré en faute pour n'avoir pas découvert une erreur matérielle qui ne pouvait que passer inaperçue, à moins d'une vérification de la totalité des écritures. On ne saurait faire grief à un Commissaire aux Comptes de ne pas avoir découvert des agissements frauduleux qui ont été réalisés postérieurement à son contrôle (Bulletin C.N.C.C. n° 64 p. 415. Note Pr. E. Du Pontavice).

● Responsabilité civile du Commissaire aux Comptes. Omission dans le relevé des frais généraux d'une somme correspondant à une rétribution supplémentaire allouée au P.D.G. Condamnation in solidum du Commissaire aux Comptes et de l'Expert Comptable (T.G.I. Marseille 10 septembre 1986).

La présence d'un Expert Comptable dans la société contrôlée ne dégage pas le Commissaire aux Comptes des responsabilités découlant de sa mission. L'erreur commise concernait une rétribution supplémentaire allouée au P.D.G. et rendait ainsi impossible l'information des actionnaires conformément aux dispositions de l'article 168 de la loi du 24 juillet 1966 (Bulletin C.N.C.C. n° 64 p. 419).

● Responsabilité civile du Commissaire aux Comptes. Détournements opérés par le gérant d'une société mandataire de la société contrôlée (T.G.I. Albi 19 mars 1986).

Le Commissaire aux Comptes a une obligation de moyens et ne peut raisonnablement mettre en doute systématiquement les pièces qui lui sont présentées, sauf à recourir à un contrôle intégral qui excède la mission qui lui est confiée (Bulletin du C.N.C.C. de Mars 1987).

22 - Non-respect des règles professionnelles

Le Commissaire aux Comptes devant certifier les états financiers est tenu à un certain nombre d'obligations de moyens parmi lesquelles nous pouvons citer :

- l'analyse du contrôle interne liée à l'établissement du programme de contrôle ;
- un contrôle indiciaire approfondi ;
- l'examen de la validité des procédures informatiques ;
- le contrôle des états financiers et notamment :
 - contrôle des stocks et des en-cours (en quantité et en valeur) ; examen des procédures
 - contrôle de la séparation des exercices (règle du cut off) ;

- contrôle du calcul des amortissements, provisions... ;

— l'examen des états prévisionnels.

Sur tous ces points, l'Expert Judiciaire aura comme référentiel les normes et recommandations des professions d'Expert Comptable et de Commissaire aux Comptes ainsi que la Jurisprudence.

— l'acceptation d'honoraires insuffisants ne sera pas de nature à justifier de diligences réduites puisque le Commissaire aux Comptes doit en tout état de cause émettre une opinion.

Jurisprudence

● **Honoraires.** Révocation du Commissaire aux Comptes. Refus d'exécuter sa mission par le Commissaire aux Comptes. Litige sur le montant des honoraires. Défaut de règlement des honoraires. Absence de faute du Commissaire aux Comptes (Tribunal de Commerce de Paris, ordonnance du référé du 7 octobre 1986).

Ne commet pas une faute dans l'exercice de ses fonctions, justifiant la révocation, l'attitude du Commissaire aux Comptes qui ne s'estime plus en mesure d'accomplir sa mission par suite du défaut de règlement de ses honoraires (Bulletin C.N.C.C. n° 64 p. 422. Note Du Pontavice).

23 - Cas particuliers

L'Expert Judiciaire pourra avoir à connaître de recherches de la responsabilité civile professionnelle du Commissaire aux Comptes dans un certain nombre de situations. On peut citer à titre d'exemples :

23-1 Détournements par des salariés de l'entreprise

23-2 Détournements par des dirigeants de la société cliente. Il s'agira le plus souvent d'abus de biens sociaux.

23-3 Infractions ou erreurs non détectées par le Commissaire aux Comptes en matière de :

- législation fiscale,
- législation douanière,
- réglementation et contrôle des changes,
- législation du contrôle des prix et services...,
- réglementation de la concurrence.

Nota Les limites de la responsabilité du Commissaire aux Comptes dans de telles situations, susceptibles de donner lieu à de lourdes pénalités, sont très mal définies et l'Expert Judiciaire n'aura pas (ou peu) de références à sa disposition.

23-4 Distorsions estimées graves entre le rapport art. 230 aux dirigeants et le rapport général aux actionnaires.

Nota Il s'agira le plus souvent d'appréciations différentes du seuil de signification d'un manquement.

Jurisprudence

● **Responsabilité du Commissaire aux Comptes.** Détournements de fonds commis par le comptable salarié de la société. Condamnation in solidum du Commissaire aux Comptes de la société et du P.D.G. (T.G.I. Bordeaux 27 septembre 1983).

Un Commissaire aux Comptes se montre négligent et doit réparer le préjudice causé à la société par sa négligence lorsqu'il ne s'est pas aperçu des détournements effectués par le comptable au préjudice de la société.

La comparaison du livre des achats avec le grand livre des comptes fournisseurs aurait permis de déceler les irrégularités comptables. Il n'était nul besoin, en effet, pour s'apercevoir de l'existence de celles-ci d'une recherche comptable minutieuse et approfondie (Bulletin C.N.C.C. n° 54 p. 216. Note Pr. E. Du Pontavice) (déjà cité ci-avant en 12-1).

● **Non-révélation des faits délictueux.** Délits fiscaux. Abus de biens sociaux. Groupe de sociétés. Caractère familial de la société. Présentation de bilans inexacts. Banqueroute. Responsabilité pénale du Commissaire aux Comptes. Connaissance des faits. Appréciation de l'élément intentionnel. Révélation dans les groupes (T.G.I. Mulhouse 25 mars 1983).

Le délit de non-révélation, prévu par l'article 457 de la loi du 24 juillet 1966 suppose l'existence de faits délictueux, la connaissance de ces faits et l'abstention de les dénoncer.

Les Commissaires aux Comptes n'ont pas à apprécier si tous les éléments constitutifs de faits susceptibles d'être qualifiés de délictueux sont réunis. Cette appréciation relève uniquement de la justice.

Si l'on se réfère à la notion de « groupe », le Commissaire aux Comptes doit signaler à son homologue d'une société, dans laquelle la société qu'il contrôle a des participations, les faits suspects qu'il a pu constater. Sa responsabilité est encore plus engagée quand il doit certifier la sincérité des comptes de toutes les sociétés du groupe.

Les délits fiscaux (qui constituent le plus souvent de surcroît une infraction au droit des sociétés) ne sont naturellement pas écartés du champ d'application de l'article 457 quand les faits sont passibles d'une sanction prévue par un texte législatif ou réglementaire (tel le C.G.I. dans ses articles 1741 à 1743). (Bulletin C.N.C.C. n° 51 p. 357. Note Pr. E. Du Pontavice).

3 - MISSIONS SPECIFIQUES

Le professionnel de la comptabilité peut se voir investi d'un certain nombre de missions spécifiques non évoquées aux deux précédentes sections et que nous allons examiner dans cette troisième section.

31 - Commissariat aux apports

La responsabilité du professionnel pourra être recherchée s'il existe une des infractions légales suivantes :

- capital non libéré ;
- avantages particuliers non signalés ;
- sur-évaluation (ou parfois sous-évaluation) d'un apport (art. 434-40) ;
- incompatibilités des art. 220/436 non respectées.

Jurisprudence

● **Commissaire aux apports.** Surévaluation d'apport. Responsabilité (Cassation commerciale 5 mars 1980 Amiens, chambres réunies, 15 juin 1981).

L'action en responsabilité à l'encontre d'un Commissaire aux apports est soumise à la prescription trentenaire.

Bien qu'il ait commis une faute dans l'accomplissement de sa mission, un Commissaire aux apports ne saurait être condamné à réparer le préjudice subi

par les sociétés demanderesse s'il n'est pas démontré l'existence d'un lien de causalité entre cette faute et ledit préjudice (Bulletin C.N.C.C. n° 43 p. 359. Note Pr. E. Du Pontavice).

32 - Professionnel chargé d'investigations préalables à une reprise d'entreprise

Ses diligences ne révélant pas des vices cachés. Par exemple, existence d'un passif social occulté par les cédants ou les apporteurs.

33 - Expert chargé d'une mission d'évaluation

Il peut arriver que son rapport :

— soit incomplet (non-détection de sur-valeurs et/ou de passifs cachés) et que ses conclusions soient de ce fait inexactes ;

— soit utilisé pour induire des tiers en erreur.

L'Expert Judiciaire aura à rechercher l'origine de ces lacunes en se référant aux règles professionnelles habituelles.

34 - Expert chargé d'une mission de liquidateur

L'Expert Judiciaire devra rechercher si l'Expert a bien respecté les obligations incombant aux liquidateurs et n'a pas manié de fonds (ce qui est interdit par les règles professionnelles).

Jurisprudence

● Voir réponse ministérielle J.O. Assemblée nationale 1^{er} août 1983.

La mise en œuvre d'une procédure de liquidation des biens d'une entreprise ne modifie pas les règles suivant lesquelles la responsabilité de l'Expert Comptable qui a établi ou contrôlé les comptes de l'entreprise en liquidation peut être recherchée.

Lorsque l'Expert Comptable intervient dans la procédure de liquidation des biens comme Expert nommé par le Tribunal pour vérifier la comptabilité, sa responsabilité peut être engagée dans les mêmes conditions que celles de tout autre Expert Judiciaire.

35 - Expert du comité d'entreprise

Le plus souvent il s'agira de savoir s'il y a eu ou non violation du secret professionnel. Les limites du secret sont particulièrement imprécises dans cette fonction.

Jurisprudence

● Lyon, 31 janvier 1980. Revue sociale 1981, 115, note J. Guyénot. L'Expert Comptable désigné par le comité d'entreprise en vue de l'assister lors de l'examen des comptes annuels, est en droit d'exiger du chef d'entreprise, la communication de tous les documents comptables nécessaires à l'accomplissement de sa mission.

Lorsqu'il rend compte de l'exécution de sa mission au comité d'entreprise, l'Expert Comptable ne saurait être tenu par le secret professionnel, les membres du comité d'entreprise ne pouvant être assimilés à des tiers.

36 - Professionnel participant à une installation informatique qui ne donne pas satisfaction

— soit du fait du retard dans la mise en route ;
— soit du fait du choix du matériel qui peut se révéler :

- inadapté au problème à résoudre,
- d'une puissance insuffisante ;

— soit du fait des logiciels et/ou des progiciels qui pourront être :

- inadaptés aux besoins ;
- trop lourds à mettre en œuvre (ou à modifier) ;

— soit du fait des délais de mise au point qui peuvent être générateurs d'une perte plus ou moins longue de la maîtrise de la gestion et de son contrôle.

L'Expert Judiciaire devra se faire assister d'un Expert en informatique car il y aura le plus souvent partage de responsabilité à déterminer entre les différents intervenants et l'entreprise elle-même.

Jurisprudence

● Voir l'exposé de M. Francis Windsor lors de la conférence Lamy du 24 novembre 1982 « la responsabilité de l'Expert Comptable dans l'informatisation des comptabilités d'entreprise ».

Aux termes de cet exposé, on peut dire que l'Expert Comptable a de nouvelles responsabilités du fait de l'informatique, notamment :

- une responsabilité d'initiative,
- une responsabilité de compétence,
- une responsabilité des flux de communication (Information et liaison - janvier 1983).

37 - Expert Judiciaire - Expert en diagnostic

L'Expert Judiciaire ayant à connaître d'un litige mettant en cause des collègues Experts Comptables Judiciaires ou Experts Judiciaires en diagnostic devra examiner si la responsabilité de ces professionnels est bien engagée sur le seul fondement des articles 1382 et 1383 du Code civil, du fait par exemple :

- du non-respect des prescriptions du nouveau Code de procédure civile (en particulier non-respect du contradictoire) ;
- de diligences insuffisantes ;
- de non-reprise dans son rapport de tous les dires ;
- de retard dans la délivrance du rapport ;
- du non-respect du secret professionnel.

Jurisprudence

● T.G.I. Nantes, Première Chambre, 6 mars 1985. Gazette du Palais 5/7 mai 85 p. 15. Note Caratini.

Le manquement à la règle du contradictoire engage la responsabilité de l'Expert Judiciaire. Celui-ci n'est tenu de réparer que le préjudice qui résulte directement de sa faute et dont la victime doit rapporter la preuve.

Il en est ainsi lorsque la victime, en raison de la nullité de l'expertise, a perdu la chance de faire valoir un principe de créance, compte tenu des aléas et incertitudes sur l'étendue des droits litigieux.

**

Ce recensement, bien que non exhaustif, des principaux manquements susceptibles de mettre en cause la responsabilité civile des professionnels de la comp-

tabilité montre la variété des cas sur lesquels devront se pencher les Experts Comptables Judiciaires et les référenciels qu'ils auront à leur disposition. Nous avons aussi mis en évidence les cas dans lesquels l'Expert Comptable Judiciaire manquera de références :

- limites du secret professionnel ;
- erreurs ou fraudes en matière de législations et de réglementations spécifiques.

Tous les avocats que je connais, l'Ordre et la Compagnie, dans un procès récent, sont intervenus pour dire que le secret professionnel, pour l'Ordre c'est l'article 21 et qu'il n'y a pas plusieurs secrets professionnels. Je crois d'ailleurs que tous les Experts Judiciaires ne sont pas d'accord avec moi et j'aimerais avoir des arguments tout à l'heure.

En ce qui concerne les Commissaires aux Comptes, le secret professionnel est visé par l'article 233. Je note au passage que le secret professionnel vise le Commissaire aux Comptes et ceux de ses collaborateurs qui interviennent sur le dossier, alors que le secret professionnel de l'Ordre ne vise que les membres de l'Ordre.

Ce problème du secret professionnel me semble mériter d'être clarifié par nos instances ordinales et peut-être par la Jurisprudence. Il n'y a pas beaucoup de Jurisprudence en la matière car il y a une équivoque qui me paraît très gênante.

Un autre débat est celui de l'étendue des disciplines que doit déployer le professionnel suivant la mission qui lui est confiée : mission de tenue, mission de surveillance, mission d'audit... en ce qui concerne les législations spécifiques.

Je prends un exemple vécu. Une société de transports anglaise a une filiale en France ; cette société anglaise collecte des envois pour la France, les transmet à la filiale avec des frais à récupérer, ce que l'on appelle en général des assignés ; il y a donc une dette de la société française vis-à-vis de la maison mère anglaise.

Dans le même temps, la société française collecte des envois à destination de l'Angleterre, les faits suivre à la maison mère en envoyant un certain nombre de débours... si bien que chaque société est à la fois client et fournisseur de l'autre, fournisseur quand elle envoie des colis, client quand elle en reçoit.

Or, l'entreprise a non pas envoyé ce qu'elle devait en Angleterre et reçu d'Angleterre ce que lui devait la maison mère, mais tiré un solde et envoyé un solde, ce qui est une infraction à la législation des changes, au Code des douanes ; cela s'est traduit par une amende qui a porté sur 10 millions de francs. La filiale française était une petite entreprise, cette pénalité a remis en cause tous les états financiers qui se sont trouvés d'un seul coup très dépréciés.

Les banquiers ont dit : votre Expert Comptable et votre Commissaire aux Comptes auraient dû le voir, et une assignation a été lancée. Cela s'est arrêté en cours de route fort heureusement, mais dans un cas semblable, quelle était la politique de l'Expert Comptable qui surveillait les écrits financiers. Quelle était l'obligation du Commissaire aux Comptes ? Et je prends une pratique relativement simple et connue de beaucoup de gens, mais en matière de Code des douanes, tout le monde sait que les infractions sont multiples, qu'il faut des spécialistes, et encore ils ont

quelquefois des problèmes sur les régimes à appliquer et sur les risques courus.

Vous avez vu récemment dans les journaux que la Commission de Bruxelles a demandé à une grande société française qui défraie la chronique judiciaire depuis pas mal d'années, de reverser 300 millions de francs au gouvernement, parce qu'elle aurait perçu des subventions illicites.

« Que deviennent les bilans, les états financiers d'une société qui se trouve confrontée à de tels problèmes... »

(Applaudissements)

M. le Conseiller Guth. — M. André, nous vous remercions. Là encore, je ressens une espèce d'inquiétude qui est contraire à votre optimisme naturel ; je me demande si, dans la réalité telle que la voit le Juge, cette inquiétude est justifiée.

J'ai le privilège d'avoir le texte complet de votre intervention. Vous avez cité une statistique tout à l'heure ; je vais en citer une autre que je prends dans ce magnifique rapport. Sur ces problèmes de responsabilité, vous avez cité 7 Experts, or j'ai noté avec une certaine satisfaction sur le plan judiciaire qu'il y avait eu 4 relaxes ou 4 décisions de non responsabilité s'il s'agissait de juridictions civiles. Il me semble que vous avez tort d'avoir des appréhensions pour l'avenir quant à l'évolution de l'esprit français. Il est certain que les Français deviennent de plus en plus revendicatifs et plaident de plus en plus ; ils font même des mémoires personnels pour aller devant la Chambre Criminelle à propos d'une infraction au stationnement, d'une amende au Tribunal de police de 30 francs, mémoires qui ne sont pas soutenus par les Avocats au Conseil et qui souvent sont très bien rédigés. Donc les Français recherchent de plus en plus des responsabilités, mais je crois que l'Expert Judiciaire est là pour aider le Juge.

Vous avez cité le cas des affaires célèbres de la Commission de Bruxelles. Que peut-on reprocher aux Commissaires aux Comptes qui n'ont pas prévu cette décision de Bruxelles ? Qu'est-ce qu'on peut reprocher en matière d'assurance, aux Commissaires aux Comptes qui n'ont pas prévu le nombre de décès qui allaient intervenir dans l'entreprise ?

Vos appréhensions me paraissent un peu pessimistes dans le temps présent, si elles sont valables peut-être pour l'avenir, mais ce n'est qu'une opinion et j'aimerais, peut-être pas ce matin parce que je me demande si nous aurons le temps, mais cet après-midi, qu'un autre Magistrat qui connaît ces questions beaucoup mieux que moi, intervienne pour dire si la juridiction consulaire partage mon optimisme raisonné ou adopte vos craintes un peu pessimistes.

M. André. — Est-ce que je peux vous donner une indication ? Toute assurance de responsabilité civile professionnelle en France est de l'ordre de 0,3 %... aux Etats-Unis, de l'ordre de 3 % et les grands cabinets ne peuvent plus se réassurer.

Il y a une tendance à une dérive vers ce qui se passe dans les pays anglo-saxons, qui paraît incontestable ; ce n'est pas du pessimisme, c'est au contraire une certaine prévision et une certaine protection de la profession, pour éviter qu'un Expert Judiciaire, suivant son optique, ne puisse prendre une position plus ou moins en flèche.

M. le Président Bon. — Je suis d'accord avec M. le Haut Conseiller Guth... Il y a un mot que j'ai dit à mi-voix, que je vais me laisser à redire tout haut. Les différences de taux pratiqués par les compagnies d'assurances montrent sans doute que les Américains sont plus procéduriers que nous, mais surtout, que les professionnels français sont d'une qualité bien supérieure.

(Applaudissements)

M. le Conseiller Guth. — Les tribunaux américains allouent des indemnités fantastiques pour la moindre faute. Ils accordent des indemnités sans commune mesure avec les indemnités européennes ou françaises.

M. J.-J. Garnier (Paris). — Je voudrais faire remarquer que depuis plusieurs années, les Compagnies ou les Ordres professionnels mettent en place de plus en plus souvent des normes qui viennent directement de normes internationales, en particulier de normes anglo-saxonnes. Ces normes, progressivement, augmentent le nombre d'obligations que nous avons à remplir, on le trouve notamment sur le plan des obligations de résultats, le taux d'assurance de nos professions va connaître une évolution de l'ordre de 2 à 3 % dans l'avenir et les Magistrats professionnels se verront obligés de considérer que peut-être nous sommes dans le cadre de l'obligation de résultats.

M. de Rivoyre (Nancy). — Je pense que notre rapporteur a très gentiment lancé la balle dans le camp de la salle et c'est dommage, parce qu'il avait certainement des solutions à proposer. Contrairement à nous, il a pu réfléchir avec les textes en main et il a disposé d'une documentation, tous éléments qu'il a gardés provisoirement pour lui.

J'espère qu'il ne fera pas grief aux intervenants d'argumenter sans disposer de la même documentation, de sorte que leur argumentation pourra présenter des failles.

Nous exerçons une profession libérale car, si nous sommes ici en qualité d'Experts Judiciaires, nous ne pouvons pas — et M. le Haut Conseiller nous en a donné acte ce matin — renier notre attachement aux qualités d'Expert Comptable et de Commissaire aux Comptes, qui sont des professions éminemment libérales.

Tout professionnel libéral se veut le confident de son client... peut-être pas autant que le prêtre. Il n'en demeure pas moins que recevoir des confidences implique une notion certaine de secret. Quand on emploie le terme de secret absolu et de secret relatif, notre épiderme se hérissé.

Ceci dit, il faut être réaliste. Bien que je n'aie pas l'article 21 sous les yeux, je ne pense pas qu'il fasse état de secret absolu et de secret relatif. Sans doute l'obligation de respecter le secret n'existe plus, lorsque l'Expert Comptable est mis en cause personnellement dans certaines conditions ; nous écarterons ce cas, ce n'est pas celui visé au cours de l'exposé.

Par contre, si nous devons nous plier aux obligations que nous fait la Justice, dans bien des cas,

lorsqu'il y a une enquête préalable faite par la police, sans mandat du Procureur ou du Juge d'Instruction, je ne pense pas que nous soyons obligés, en tant qu'Experts Comptables, de se soumettre à ses pressions. Je me suis trouvé plusieurs fois devant ce cas ; lorsqu'on fait preuve de fermeté vis-à-vis d'elle, parfois la police revient avec un mandat, ce qui change la nature des choses. Mais je pense que la « noblesse » du secret professionnel, confident ou conseiller, est d'être lié par le secret et de pouvoir être délié de celui-ci seulement par son client s'il estime que les confidences qu'il a faites, doivent être communiquées dans son propre intérêt.

Je n'aime pas qu'on emploie le terme de secret relatif pour qualifier le fait qu'on puisse ainsi être délié de ce secret... Je ne vois rien dans l'article 21 qui dise le contraire. Je ne pense pas davantage que ce texte interdise à l'Expert Comptable d'être délié du secret dans ce cas.

L'obligation de secret de l'Expert Comptable est garantie par une sanction pénale, je n'en disconviens pas ; mais le client qui y a intérêt peut en délier son confident. Voilà ce que je voulais dire... C'est peut-être plus de la philosophie que du droit... Puisque la parole est à la salle, j'apporte une opinion au débat.

M. André. — Je rappelle l'article 378 du Code pénal : « les médecins et toutes autres personnes dépositaires par état professionnel ou par fonction temporaire ou permanente, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige ou autorise à se porter dénonciateurs, auront révélé ces secrets, seront punies d'un emprisonnement de 1 à 6 mois et d'une amende de 500 à 15 000 F ».

L'interdiction est très générale ; elle vise non seulement les secrets de commerce tels que la liste des clients mais tous les faits, les renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en tant que Commissaires aux Comptes ou Experts Comptables (MM. les Présidents Patin et Aydalot - Droit pénal général et législation pénale appliquée aux affaires).

M. de Rivoyre. — Que signifie au fond le mot révéler ?

M. André. — Pour moi c'est en parler... ce n'est pas la révélation parce que l'article 378 est très antérieur aux lois qui ont obligé le Commissaire aux Comptes à révéler... donc je crois que révéler c'est parler de secrets d'un client...

M. de Rivoyre. — Sans l'accord de celui-ci ?...

M. André. — C'est un autre problème... c'est vous qui le dites pas moi... secret professionnel absolu et secret relatif, je ne l'ai vu nulle part... c'est une construction de jurisprudence peut-être de doctrine, mais il est, à mon avis, gênant d'employer le même terme pour déterminer deux choses très différentes.

Le client à qui vous dites : « vous pouvez me dire tout ce que vous voudrez, je suis lié par le secret

professionnel, va vous parler comme à son médecin, son avocat, son confesseur. Après, s'il y a un problème, pourra-t-on lui dire « un tribunal civil me demande certains faits dont la divulgation peut se retourner contre vous, n'étant lié que par un secret relatif, je dois répondre aux questions posées ? »

Je défends mon point de vue personnel, je cite les bons auteurs que j'ai trouvés mais je ne suis pas seul en cause. Les dispositions de l'article 378 ne font pas de nuance... Il existe des juristes plus avertis que moi,

qui peuvent ne pas penser comme moi et qui vous donneront leur avis... l'an prochain.

M. le Président Clara. — Je crois que sur ce plan-là je vais vous laisser un peu dans l'attente... Je ne voudrais pas que le débat s'éternise sur le secret professionnel, étant donné que ce sera l'un des thèmes du Congrès de l'an prochain à Rouen, où nous aurons longuement l'occasion d'y revenir, sachant pertinemment que la question est très intéressante...

LA MISSION D'EXPERTISE

présenté par

Marcel PERONNET

Expert agréé par la Cour de Cassation

Dans l'appréciation de la responsabilité civile les juridictions saisies recourent à l'expertise pour répondre à deux types de questions.

En premier sont celles qui visent à obtenir une information sur le fait ou l'enchaînement de faits dont l'appréciation lui appartient afin de déterminer s'il existe une faute ou un manquement à une obligation professionnelle. Il appréciera ensuite si la faute est effectivement à l'origine du préjudice allégué.

La démarche de l'expertise dans ce cas constitue une véritable mesure d'instruction dans laquelle interviendront :

- l'appréciation des obligations incombant aux parties concernées,
- celle des moyens mis en œuvre pour leur permettre d'y répondre,
- celle des comportements constatés dans leur mise en œuvre,
- enfin la mise en évidence du préjudice et du lien de causalité avec la faute commise.

En second nous trouverons les questions relatives à l'évaluation du préjudice.

Nous allons examiner ci-après le rôle de l'Expert Judiciaire confronté à une mission lui assignant de décrire le comportement d'un professionnel comptable exerçant à titre indépendant. Cette analyse requiert de la part de celui qui la conduit une connaissance très solide de l'ensemble des règles et usages qui s'imposent au professionnel normalement diligent. La plupart du temps, le jugement commettant l'Expert l'invitera d'ailleurs à fournir une opinion par référence aux usages et recommandations professionnelles.

Elle demande également une qualification permettant de maîtriser les composantes purement techniques de la mission. Cet aspect des choses pourra amener à solliciter en cours de mission l'avis d'autres Experts techniciens par référence à l'article 278 du N.C.P.C., dont je rappellerai qu'il prévoit effectivement pour l'Expert la possibilité de recourir à un technicien, mais uniquement dans une spécialité autre que la sienne. Cette situation se rencontre souvent dans les actions en responsabilité en matière d'organisation, d'exploitation ou de contrôle des systèmes informatisés.

Dans sa contribution à la connaissance des faits, l'Expert suivra une démarche, qui, sous réserve bien entendu qu'elle respecte très scrupuleusement la mission que lui a donnée le Tribunal, et en respectant le principe du contradictoire dont M. le Premier Président Robert rappelait l'importance essentielle ce matin, pourra le conduire à examiner :

- I Les griefs allégués afin de prévoir le déroulement de sa mission.
- II Les bases de l'obligation professionnelle qui serviront de référence à son appréciation.
- III L'aptitude du professionnel et le choix des moyens mis en œuvre ; il s'agit bien entendu de l'aptitude du professionnel à accomplir sa mission dont les conditions de réalisation sont directement ou indirectement incriminées.
- IV L'analyse du déroulement de la mission.

L'Expert examinera ensuite le rapport entre la faute et le préjudice, mais ce point fera l'objet de l'exposé suivant.

I - LES GRIEFS ALLEGUES

Nous sommes ici en matière civile, et l'Expert devra garder à l'esprit qu'il ne lui appartient pas, comme on le voit souvent en matière pénale, de « relever tout fait susceptible d'être qualifié... », mais de s'en tenir strictement à la mission qui lui est confiée par le Tribunal et l'argumentation développée par les parties pourra entraîner l'Expert à s'écarter de sa mission. L'Expert devra mentionner l'argumentation et éventuellement la rejeter en précisant alors qu'elle sort de sa mission, en informant les parties qui pourront éventuellement retourner devant le Magistrat compétent afin d'obtenir confirmation d'un point de la mission ou en obtenir l'extension.

Il convient donc, dès l'examen des dossiers qu'il a pu retirer au Greffe et consulter lorsque sa désignation lui a été notifiée, que l'Expert fasse le point des arguments et moyens exposés par le demandeur et le défendeur lors d'un rendez-vous contradictoire, afin de bien maîtriser le contenu de sa mission.

On retiendra, en effet, qu'à ce niveau de connaissance de l'affaire, le Magistrat rédigeant la décision judiciaire commettant l'Expert aura essentiellement pour objectif de définir une mission dont la teneur réponde effectivement au besoin d'information du Tribunal, plus que de vérifier si l'intégralité des prétentions exposées par les parties sont fondées, ce qu'il ne pourra faire du reste qu'après avoir obtenu l'avis du technicien.

Il reste donc que l'argumentation de chacune des parties constitue très directement la ligne directrice de la mission de l'Expert, à la condition je le répète que celui-ci s'en tienne à ce qui relève de la mission qui lui est confiée sans suivre aveuglément ses interlocuteurs qui pourraient l'en éloigner.

Avant de lancer sa mission, l'Expert devra faire un point des arguments en présence qui aura lieu la plupart du temps au cours du ou des rendez-vous initiaux et qui permettront :

- de s'assurer que les arguments émis de part et d'autre sont convenablement formulés et bien compris. Qu'en tout cas en ce qui concerne l'expertise, ils ne laissent pas de place au malentendu ;
- de déterminer les points de rencontre et ceux de divergence, notamment ceux touchant au déroulement de l'expertise, aux rendez-vous sur place, à la communication des pièces, etc. ;
- d'établir un calendrier permettant de s'assurer de la disponibilité des interlocuteurs indispensables, et des documents nécessaires à bonne date ;
- d'établir une liste des informations nécessaires.

Cela, bien entendu, peut paraître vain, mais c'est indispensable même dans les cas simples. Tel client se plaindra d'erreurs matérielles dans l'établissement de ses déclarations de chiffre d'affaires qui ont été à l'origine du paiement de pénalités. Très simple. Faut-il encore que le client précise de quelles déclarations il s'agit, à combien se sont élevées les erreurs, comment elles se sont produites..., etc. La logique et la rigueur de la démarche de l'Expert commencent avec la bonne maîtrise de la mission, et se poursuit par la collecte rigoureuse d'informations afin de faciliter la rédaction du rapport.

Mais les missions ne se ressemblent pas ou relèvent de types différents.

Certaines conduisent l'expertise à un simple travail de constatation ou de vérification. On peut retenir ici l'exemple d'omission dans une déclaration fiscale, et généralement ce qui relève d'une obligation de résultat. Il s'agit d'approches relativement simples dans la mesure où les éléments probants existent.

Beaucoup plus complexes sont celles faisant appel à l'appréciation de la qualité d'une prestation professionnelle à composantes multiples ou étalées dans le temps, dans laquelle interviennent des choix techniques, des délégations, la mise en œuvre de moyens d'analyse, des comportements, enfin l'émission d'une opinion soumise parfois à des nuances ou à des degrés dans la nuance si l'on peut dire. On peut prendre ici l'exemple de l'appréciation des diligences d'un Commissaire aux Comptes qui n'aurait jamais décelé des falsifications commises sur des stocks ou travaux en cours en vue de masquer des détournements ou des pertes à termination de chantiers.

Dans ce cas, l'expertise comportera une étude des travaux accomplis au titre de plusieurs exercices.

S'agissant d'apprécier une obligation de moyens, c'est-à-dire l'adéquation du programme de travail et des diligences aux objectifs de la certification des comptes, l'expertise devra situer le contexte de la mission du Commissaire aux Comptes afin d'apprécier la pertinence des choix, des moyens et de l'opinion émise.

A chaque type de situation correspondra bien entendu une attitude de l'Expert qui se retrouvera dans la préparation et l'exécution de la mission.

Dans les missions de type simple, l'examen des griefs exprimés par la partie qui demande réparation permettra presque toujours d'ébaucher un plan d'investigations.

Dans les autres, l'adaptation sera plus délicate, aussi bien dans la définition de ce que nous appelons dans la profession le référentiel, qu'en ce qui concerne les investigations et leur déroulement contradictoire, qui pourra présenter des difficultés.

Cette phase initiale de l'expertise comporte pour l'Expert des choix importants :

1) l'établissement du plan et du programme de travail,

2) celui de la liste des questions à instruire,

3) parfois la nécessité d'informer le Magistrat de la mise en l'état des difficultés du dossier, de prendre ses instructions ou avis. Cela sera nécessaire notamment si les moyens que l'Expert se propose d'utiliser sont importants ou encore s'il a l'intention de recourir à l'avis d'un technicien. Le cas échéant d'obtenir ou une modification des termes ou une extension de sa mission, comme le prévoit l'article 279 du N.C.P.C.,

4) d'arrêter avec les parties dans quelles conditions chacune d'elles fournira à l'expertise les moyens qui lui sont nécessaires. C'est à cette occasion que surgiront les difficultés inhérentes au caractère contradictoire conféré aux procédures par les articles 14 à 16 du N.C.P.C. qui provoquent des réticences lorsque l'expertise aura à examiner des éléments que l'une des parties ne souhaite pas voir porter à la connaissance de l'autre. Dans les procédures engagées par des tiers contre des professionnels avec lesquels ils n'ont pas un lien de droit direct (cas de responsabilité délictuelle) se posera le problème de respect du

secret professionnel. Concrètement, les Experts Comptables ou Commissaires aux Comptes refuseront que leur dossier de travail, qui comportera des éléments confidentiels, soit communiqué à l'expertise, et par conséquent pour respecter la règle du contradictoire à la partie adverse, en opposant le secret professionnel.

Voilà un maître mot sur lequel nous allons nous arrêter un instant, en rappelant en premier lieu que le secret professionnel sera inscrit à l'ordre du jour des travaux de notre Congrès pour 1988 qui se tiendra à Rouen. Ensuite, pour revenir à mon observation, en soulignant qu'elle n'est pas empreinte de pessimisme, mais simplement de réalisme : il est normal qu'un professionnel prenne toutes les précautions pour qu'il ne puisse pas lui être reproché d'avoir enfreint l'obligation au secret professionnel à laquelle sont tenus par la loi les Experts Comptables et les Commissaires aux Comptes. Il s'agit donc bien là d'un problème délicat susceptible d'intervenir lorsque l'Expert souhaitera procéder à l'examen des dossiers de travail d'Experts Comptables et de Commissaires aux Comptes, lorsque leur responsabilité sera recherchée par des tiers.

Lorsque cette situation a été évoquée dans les réunions préparatoires du Congrès, les dispositions de l'article 10 du Code civil ont été citées et je vous les rappelle : « Chacun est tenu d'apporter son concours à la Justice en vue de la manifestation de la vérité. Celui qui, sans motif légitime, se soustrait à cette obligation lorsqu'il en a été légalement requis, peut être contraint d'y satisfaire, au besoin à peine d'astreinte ou d'amende civile, sans préjudice de dommages et intérêts ».

En ce qui concerne les difficultés que les parties peuvent opposer à l'Expert, il convient de rappeler l'article 275 du Nouveau Code de Procédure Civile : « les parties doivent remettre sans délai à l'Expert tous les documents que celui-ci estime nécessaires à l'accomplissement de sa mission. En cas de carence des parties, l'Expert en informe le Juge qui peut ordonner la production des documents s'il y a lieu sous astreinte ou bien, le cas échéant, l'autoriser à passer outre ou à déposer son rapport en l'état ».

A mon avis, il ne faut pas hésiter à y recourir afin d'éviter que les retards et surtout la documentation insuffisante du rapport soit imputée à l'Expert, alors qu'il n'en sera pas responsable.

II - LES BASES DE L'OBLIGATION PROFESSIONNELLE

Elles ont été définies et largement explicitées dans les précédents exposés et la mention qui en est faite ici n'a lieu d'y être que pour les situer dans la démarche de l'Expert Judiciaire qui les utilisera à la fois comme base d'information du Tribunal et comme support de sa propre expertise.

1. L'information du Tribunal. Il faut insister sur cet aspect en partant de deux constatations :

— la complexité de l'étendue croissante et de l'adaptation permanente des systèmes de références devant lesquels nous nous trouvons placés. Cette référence à la loi, aux usages professionnels et aux recommandations est difficile et incertaine pour des non professionnels ;

— la difficulté qu'impose aux Magistrats la diversité des affaires, qui existe même dans les Tribunaux où elles sont portées devant des chambres spécialisées.

Il importe que l'Expert incorpore dans son rapport :

1) soit sous forme de citations suffisantes, soit sous forme d'annexe, les éléments d'information dont le Tribunal aura nécessairement besoin en ce qui concerne les textes de référence ;

2) ses avis et commentaires sur l'importance relative des recommandations émanant des organes tutélares (O.E.C.C.A. ou C.N.C.C.) dans l'espèce considérée.

Il ne faut pas hésiter, sur ce point, à donner au Tribunal tous les éléments dont il a besoin pour apprécier la réalité de la situation. Cela sera particulièrement nécessaire lorsqu'il s'agira d'expliquer ou d'analyser des choix techniques, des orientations, des prises de positions basées sur des dispositions précises de la loi, des usages professionnels reconnus, des positions de la C.O.B., du Conseil National de la Comptabilité, etc.

Nous reviendrons plus loin sur les nouvelles normes diffusées il y a quelques jours par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes dont on verra qu'elles marquent une évolution très importante des concepts appliqués dans notre pays en ce qui concerne le contrôle légal des comptes.

2. Support de l'expertise. Les précédents exposés ont fait ressortir la triple référence, du contrat, de l'obligation professionnelle et de la loi, sur lesquels il convient de revenir brièvement.

21. Le contrat :

Dans le cadre d'une mission contractuelle, il convient de définir la convention entre le client et le professionnel : cette approche est apparemment simple et le serait indiscutablement si tous les Experts Comptables accomplissaient des missions contractuelles dans le cadre de conventions précises et formalisées. Mais cela se produit rarement car des professionnels encore assez nombreux estiment inutile de formaliser une convention entre leur client et leur cabinet. Cet état de fait est souvent la conséquence des relations anciennes, voire de la crainte d'entacher de suspicion des relations sans problème. Mais il ne faut pas minimiser le nombre de litiges intervenant, alors que des contrats écrits ont été établis. Il faut prendre en compte la réalité professionnelle qui consiste souvent à donner satisfaction au client à sa demande, pratique qui verra la mission s'amplifier ou se restreindre sans que le contrat soit mis en harmonie, sans même que le responsable du cabinet en ait connaissance.

Quoi qu'il en soit, la démarche de l'Expert Judiciaire s'orientera :

— vers la recherche de l'intention commune des parties. Cet élément se dégagera le plus souvent de l'évolution dans la nature des travaux accomplis, des informations fournies et des prestations facturées ;

— vers une définition des obligations respectives de l'Expert Comptable et de son client. On mesure ici l'importance que prend une définition claire des

obligations du client qui ne peut rester totalement passif et auquel il incombe d'informer l'Expert Comptable des points intéressant sa mission. Mais une situation claire dans ce domaine est relativement peu fréquente et beaucoup de recours en responsabilité professionnelle ont comme toile de fond une mauvaise communication ou une absence totale d'échange entre le professionnel et le chef d'entreprise ou ses représentants. L'Expert examinera les comportements et donnera son avis sur l'obligation d'information du client. Il devra dire également si le professionnel s'est informé ou a cherché à s'informer. Le dossier de correspondance dont nous parlerons plus loin aura de ce point de vue une importance considérable.

Enfin, l'Expert devra s'intéresser aux relations pécuniaires entre les parties qui pourront constituer parfois des éléments de preuves intéressants sur l'existence de conventions ou de modalités particulières et à cet effet :

1) Examiner si les facturations définissent les prestations effectuées, le temps passé et le coût facturé pour chacune d'elles.

2) Constater si les facturations interviennent régulièrement et si les factures sont régulièrement payées.

3) Examiner les correspondances s'y rapportant et marquant un désaccord lié à la qualité du travail ou simplement au montant facturé, etc.

Cette source de renseignements est d'autant plus importante qu'elle touche un élément sensible où les mécontentements, les désaccords, voire les malentendus relationnels trouvent une expression permettant d'accéder à la réalité des faits contestés.

22. La doctrine professionnelle :

Les principes et recommandations émanant de l'Ordre des Experts Comptables et de la Compagnie des Commissaires aux Comptes constituent aujourd'hui un élément important permettant de définir le professionnel « normalement compétent et avisé » et par conséquent de fixer des limites précises à sa responsabilité. Il faut s'aventurer sur ce terrain avec précaution, car la plupart du temps on se trouvera en présence de simples recommandations. A cet égard, on devra apprécier si le fait de se placer hors du champ de telle recommandation pourra être considéré comme un choix technique pertinent ou l'acceptation d'un risque anormal.

Nous y reviendrons en examinant la publication il y a quelques jours par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes d'un fascicule intitulé « Normes - Commentaires Déontologie » qui modifie profondément les données du problème.

23. La loi ou la réglementation :

Elles assignent aux professionnels des obligations clairement définies. Cette référence intéressera surtout les Commissaires aux Comptes, Commissaires aux Apports ou les Experts Judiciaires. Avec la loi comptable et les nouvelles dispositions du Code de Commerce relatives à la tenue des comptabilités, les Experts Comptables y trouvent désormais un fondement beaucoup plus large de leur responsabilité. Leur compétence professionnelle leur interdit d'ignorer la

loi comptable et leur obligation de conseil les contraint à informer leurs clients des manquements qu'ils constateraient dans l'accomplissement de leur mission.

Il convient ici de faire une place particulière aux recherches de responsabilité liée à l'exercice du Commissariat aux Comptes, spécialement en ce qui concerne le contrôle et la certification des comptes sociaux. Nous rencontrons là deux types de reproches. Soit celui de ne pas avoir décelé une anomalie comptable : détournement de fonds par exemple. Soit celui d'avoir certifié des comptes donnant au lecteur une mauvaise information qui est censé avoir vicié son appréciation lors d'une opération sur le titre : achat, vente, remise en gage... etc.

Dans ces deux hypothèses, la mission de l'Expert se référera nécessairement :

— aux choix retenus par le Commissaire aux Comptes dans l'élaboration et la programmation de sa mission,

— aux résultats formalisés de son exécution. Si j'emploie le terme formalisé, c'est pour insister sur le fait que la preuve de l'exécution d'une diligence devra résulter normalement du dossier de travail, et de façon tout à fait exceptionnelle d'une reconstitution a posteriori ou de témoignages.

Dans l'hypothèse d'un détournement, l'Expert sera sans doute appelé à examiner davantage les comptes sur lesquels le détournement a porté, mais il ne saurait limiter son examen à ce seul aspect car, pour l'appréciation de la responsabilité professionnelle, il devra se référer à la question d'une faute commise par le Commissaire dans le cadre de ses diligences normales dont l'objet est la certification des comptes et non la détection des fraudes et détournements.

Dans ces situations, l'expertise se trouve donc confrontée à l'examen des diligences accomplies en se référant aux normes professionnelles existantes, telles qu'elles résultent des dispositions légales et réglementaires que des directives de l'organisation tutélaire, c'est-à-dire la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

Il convient de faire le point de l'ensemble de ces dispositions qui constituent, comme l'a rappelé notre confrère Francis Noël ce matin, un élément important du référentiel qui s'imposera désormais à l'Expert Judiciaire, lequel aura à donner une opinion sur la responsabilité civile du Commissaires aux Comptes.

Sur le plan des dispositions législatives et réglementaires, il faut rappeler le contenu des articles 119, 120 et 122 du décret du 12 août 1969 dans leur rédaction récente du 12 juillet 1985.

1) L'obligation d'établir un programme de travail par écrit tenant compte :

— de la forme juridique de l'entreprise,

— de la nature de ses activités,

— éventuellement du contrôle exercé par l'autorité publique, et comportant une description des diligences estimées nécessaires, compte tenu des prescriptions légales et pratiques usuelles, avec l'indication du nombre d'heures de travail affectés à l'accomplissement de ces diligences et des horaires correspondants.

2) La fixation d'un nombre d'heures réputé normal pour chaque exercice, se référant au total du bilan

et au volume d'activité de l'entreprise, à l'intérieur d'une fourchette qui permet un aménagement qui sera la plupart du temps fonction du degré d'organisation de l'entreprise.

3) L'aménagement d'une procédure comportant l'intervention du président de la Compagnie Régionale et un recours devant la Chambre Régionale de Discipline, si le Commissaire aux Comptes et l'entreprise cliente ne se mettent pas d'accord sur le volume des contrôles.

Les changements résultant de ce texte sont importants et doivent être examinés au regard des obligations nouvelles des Commissaires aux Comptes et du comportement des personnes en présence dans l'élaboration et la certification des comptes sociaux.

Au regard des obligations nouvelles des Commissaires aux Comptes nous notons :

— l'établissement d'un programme de travail écrit,

— la description des diligences estimées nécessaires,

— l'indication d'un nombre d'heures et d'un budget d'honoraires.

Au regard des personnes concernées et plus précisément des relations de travail entre l'entreprise et le Commissaire aux Comptes un accord doit intervenir sur les temps et le budget, ce qui implique une concertation sur le contenu du programme de travail, et dans les faits, débouche sur une répartition de la fonction de contrôle entre l'entreprise et le Commissaire aux Comptes, cette répartition comportant nécessairement :

— une définition des informations que l'entreprise devra fournir à ses auditeurs — cela s'entend bien évidemment des états, tableaux documents internes, budgets, documents de contrôles, calculs justificatifs dont on a intérêt à fixer les dates indicatives de mise à disposition et les conditions de formalisation. Mais devra comprendre également des informations plus générales permettant d'abord l'étude des risques auxquels l'entreprise se trouve confrontée dans ses différentes activités ;

— une prise en compte du degré d'organisation du contrôle interne de l'entreprise. L'existence d'un contrôle de gestion et d'un bon système d'information interne peut réduire les temps d'intervention de façon considérable tout en améliorant la qualité, c'est-à-dire la fiabilité des informations recueillies ;

— la prise en considération des contrôles effectués par les services de l'entreprise ;

— celle des missions confiées à des professionnels extérieurs appelés eux-mêmes à intervenir dans des fonctions de contrôle, comme ce peut être le cas pour certains aspects de l'intervention d'un cabinet d'Expert Comptable par exemple, qui pourra exercer simultanément les fonctions de conseil.

Certains diront que le décret du 3 juillet 1985 a eu pour effet de faire passer l'accomplissement des missions de Commissaire aux Comptes d'un statut institutionnel à un statut contractuel. Cette opinion trouve un semblant de justification dans le fait qu'une négociation intervient nécessairement aussi bien dans l'élaboration du programme de travail qu'en ce qui concerne le budget d'honoraires, qui sont étroitement interdépendants. Cette négociation est utile et répond à l'objectif de recherche d'un contrôle efficace et sans

surcoûts. Elle tient une place essentielle dans la répartition des travaux de contrôle et de la responsabilité qui s'y attache entre l'entreprise contrôlée et ses Commissaires aux Comptes. Ce partage de fait de la fonction de contrôle entre l'entreprise et l'auditeur ou Commissaire aux Comptes posera d'ailleurs un problème de preuve difficile à établir et qui justifie la pratique de la lettre d'affirmation, laquelle répondrait également aux préoccupations exposées par notre confrère Georges André au sujet des risques économiques fiscaux ou douaniers. Mais la négociation entre l'entreprise et ses Commissaires ne vise que l'aménagement pratique des missions et ne modifie pas le caractère institutionnel du contrôle légal des comptes.

Nous allons y revenir, mais on ne saurait négliger la place prise dans l'évolution des missions des Commissaires aux Comptes par les textes relatifs aux défaillances d'entreprise, c'est-à-dire les procédures d'alerte et l'examen par les Commissaires des données prévisionnelles élaborées par les sociétés.

A la lumière de ces textes apparaissent en fait des orientations tout à fait nouvelles de notre législation qui s'éloigne heureusement de la notion sclérosante du Commissaire aux Comptes juge des comptes, pour reconnaître celle socialement plus utile de garant de l'information financière. Cette nouvelle fonction devra amener sans doute une nouvelle définition du concept d'immixtion dans la gestion, qui ne pourra plus se concevoir maintenant que comme l'interdiction faite à celui qui assume une fonction relevant des techniques d'observation d'intervenir directement dans l'action et la décision qui relèvent de la direction des entreprises. Comment, en effet, concevoir qu'un Commissaire aux Comptes puisse, en partant de ce principe, se dispenser, dans l'appréciation des éléments prévisionnels, de procéder à des contrôles de cohérence sur les travaux accomplis dans l'entreprise contrôlée, non plus seulement par les comptables, mais par les services en charge des plans et prévisions et du contrôle de gestion.

Ne croyez-vous pas que cet aspect de l'évolution nous soit étranger : il constitue en fait une évolution considérable du système de référence qui entre désormais dans l'appréciation de la responsabilité des Commissaires aux Comptes, et dicte par conséquent la démarche de l'Expert Judiciaire.

Parallèlement et complémentaiement à l'évolution très importante des textes est intervenue celle des pratiques professionnelles. Elle est le résultat d'une large concertation au sein des Compagnies Régionales et de la Compagnie Nationale. Très influencées par le concept anglo-saxon de l'audit, elle a conduit à la publication — par la C.N.C.C. — au cours des dernières semaines d'un recueil, que j'ai déjà cité, et qui porte le titre de :

Normes - Commentaires
Déontologie.

On n'y trouve plus le terme de recommandation, auquel on a substitué celui de :

- « norme » en ce qui concerne la définition de la règle ou obligation professionnelle,
- de « commentaires » en ce qui concerne les explications nécessaires à sa mise en œuvre.

Le contenu de ces normes et commentaires est le même que celui des recommandations, il convient cependant de mesurer l'écart de situations en matière

de responsabilité : ne pas appliquer une recommandation pouvait au besoin se justifier par un choix relevant de l'appréciation du professionnel. S'il s'agit d'une norme, s'en éloigner ou la négliger conduit à exprimer une opinion professionnelle sans appliquer les règles définies par la profession, donc en assumant délibérément un risque que l'on ne devrait pas accepter.

C'est ainsi que le fait de ne pas procéder à une analyse méthodique des risques dans le choix des orientations d'une mission pourra apparaître désormais comme une faute alors que précédemment on pouvait prétendre à un choix et justifier ce choix.

La norme définit désormais l'attitude professionnelle en ce qui concerne :

- l'orientation et la planification de la mission,
- l'appréciation de contrôle interne,
- l'obtention des éléments probants,
- la délégation et la supervision,
- la documentation des travaux,
- l'utilisation des travaux des auditeurs internes,
- l'utilisation des travaux de l'Expert Comptable,
- pour les entreprises établissant des comptes consolidés, l'utilisation des travaux des Commissaires des entreprises entrant dans le cadre de consolidation,
- la coordination des travaux entre co-Commissaires,
- l'application des normes de travail aux petites entreprises.

Il en est de même des notions :

- de l'examen limité,
- de situations intermédiaires,
- de comptes de résultats prévisionnels et de plan de financement prévisionnel,
- de tableau d'activité et de résultats.

III - L'APTITUDE DU PROFESSIONNEL ET LE CHOIX DES MOYENS

Dans certaines missions l'Expert devra porter une appréciation sur la qualification professionnelle de celui dont la responsabilité est recherchée, ou sur les moyens matériels et humains dont il s'est assuré le concours.

Sur le premier point, il convient de savoir si le professionnel s'appuie sur un savoir faire et une expérience en rapport avec ce qu'on peut normalement attendre de lui. Or c'est une faute que d'accepter de fournir une prestation professionnelle pour laquelle on n'a pas la compétence voulue.

La même question se posera lorsque le travail a été délégué à des collaborateurs de savoir si effectivement ils avaient la compétence nécessaire pour l'accomplir.

Bien entendu, cet aspect de la mission posera à l'Expert des problèmes délicats.

Je ferai là une digression en soulignant que la question peut se poser sur le plan personnel de l'Expert, car il n'est pas rare qu'on doive soi-même compléter

ses connaissances ou parfaire son expérience pour apprécier de façon convenable et pertinente la situation qui nous est soumise — Dans l'appréciation d'une méthodologie, il sera souvent nécessaire que l'Expert fasse un examen approfondi du système pour en apprécier l'efficacité, ou les faiblesses — L'approche des problèmes de compétence suppose, bien entendu, qu'on possède soi-même des bases très solides. C'est une question avec laquelle il n'est pas possible de tricher, d'autant que les listes de spécialistes permettent de couvrir toutes les situations susceptibles de se présenter.

Mais vis-à-vis de celui dont la responsabilité est recherchée un problème pourra se poser sur le plan confraternel et humain, car les questions sont souvent difficiles à formuler sans soulever des réactions négatives.

Certes, le problème du contrôle de la compétence ne se posera qu'assez rarement, mais il sera incontournable lorsque la faute à examiner relèvera de l'expérience ou de la mise en œuvre de techniques élaborées. A titre d'exemple, cela pourra être le cas dans tous les domaines de l'audit, dans celui du Commissariat aux Apports, de l'évaluation d'actions..., etc.

Les questions auxquelles l'Expert devra trouver réponse intéresseront :

- la formation acquise,
- l'expérience particulière et les antécédents,
- les références.

Sur le second qui est l'appréciation des moyens, la question pour l'Expert sera de connaître à partir de quels supports le professionnel incriminé aura articulé sa prestation, et il convient de distinguer ici entre les moyens de circonstance ou ponctuels (recours à un Expert immobilier dans un Commissariat aux Apports, recours à un ingénieur analyste en ce qui concerne la fiabilité d'un programme informatique, etc.), ou les moyens habituels, c'est-à-dire des éléments de travail permanents dont dispose le cabinet. Cette appréciation de la responsabilité vise essentiellement l'organisation du cabinet, les normes de travail appliquées et le système de contrôle de qualité.

Je ne voudrais pas me voir reprocher ici de me référer par désir d'être moderne à une prise de position récente de l'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés qui a consacré un de ses Congrès au contrôle de qualité. Il faut revenir à des réalités beaucoup plus modestes, qui sont celles de la recherche d'une sécurité normale dans la réalisation du travail.

- La relecture des bilans et des rapports édités.
- L'insertion de contrôles arithmétiques dans les traitements comptables recoupant les informations fournies par le client.
- Certains contrôles de vraisemblance, constituent des contrôles de qualité indispensables dont l'absence peut être à l'origine surtout d'erreurs, mais aussi d'autres manquements — à l'obligation de conseil par exemple.

Quoi qu'il en soit, l'attitude des instances de la profession comptable indépendante, c'est-à-dire, l'Ordre des Experts Comptables et la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, tend à rechercher une généralisation et une amélioration permanente — et collective — des technologies profession-

nelles. On s'oriente vers l'élaboration de règles d'organisation des missions qui déboucheront sur la définition de standards — Les normes édictées par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes précitées constituent, à cet égard, une étape importante.

Mais avant d'en arriver là, il conviendra d'analyser les situations rencontrées par référence à la normalité, c'est-à-dire au professionnel normalement compétent et organisé, qui va peut-être devenir un concept vieillot — A suivre —.

En ce qui concerne la responsabilité des Experts Comptables appelés, soit à tenir, soit à suivre et à superviser des comptabilités, l'organisation du cabinet et du système d'information rencontré pourra constituer un élément essentiel d'appréciation des responsabilités. En effet, dans la quasi généralité des cas, nous nous trouvons en face de travaux délégués.

Il conviendra donc :

1) d'apprécier les éléments de la délégation (ce que doit faire celui qui en bénéficie et ce qu'il ne doit pas faire),

2) de rechercher si les informations sont normalement transmises à ceux auxquels incombent les décisions.

La question est ici de savoir :

1) si l'Expert Comptable responsable était à même d'intervenir dans le dossier toutes les fois où cela s'avérerait nécessaire,

2) si les informations dont il disposait lui permettaient d'assumer son obligation de conseil.

Il convient également d'examiner la planification des travaux auxquels se trouve lié le respect des délais. Voir en particulier si le client est suffisamment associé à la collecte des informations nécessaires et si des mesures sont prévues dans le dossier pour le mettre automatiquement en face de ses responsabilités.

Enfin, dans les cabinets comportant un personnel important, dont le degré de compétence est apprécié au niveau de chaque échelon de la hiérarchie interne, l'Expert pourra être amené à examiner :

1) les conditions de recrutement (examen des dossiers du personnel) en particulier du niveau de connaissances requises pour la classification à tel ou tel niveau (ceux définis par la convention collective des cabinets d'Experts Comptables constituent une norme satisfaisante). Existe-t-il un questionnaire permettant de situer avec précision le niveau des connaissances du collaborateur engagé, sur les 40 ou 50 points clés rencontrés dans les missions dites de tenue-surveillance ?

2) l'existence au sein du cabinet d'un système de documentation,

3) celle d'un système de mise à jour collectif des connaissances (séminaires, conférences, circulaires internes, etc.),

4) la mention dans les contrats de dispositions relatives à la mise en œuvre de la responsabilité professionnelle du cabinet (obligation de rendre compte, interdiction de prendre telle ou telle décision, sauf à commettre une faute lourde, obligation de respect du secret professionnel, etc.).

Parmi les autres moyens utilisés par les cabinets, l'expertise sera souvent appelée à intervenir en matière d'informatique. Soit qu'il s'agisse d'apprécier si un programme de travail, celui du Commissaire aux Comptes par exemple, réservait à l'informatique une place suffisante, soit que l'Expert doive se prononcer sur la qualité de l'organisation informatique du cabinet faisant des traitements pour sa clientèle.

Dans ces deux situations, en fait très différentes, l'expertise devra traiter parallèlement, ce qui relève de la pure technique informatique qui sera souvent l'affaire des seuls techniciens, et ce qui relève de l'accomplissement normal d'une diligence professionnelle. L'investigation portera sur les conditions de la collecte d'informations et de la formulation d'opinion dans le premier cas, et sur la qualité du système et les conditions de sa mise en œuvre dans le second.

**

Nous allons examiner rapidement comment l'Expert procèdera à l'analyse du déroulement de la mission de celui dont la responsabilité est recherchée.

IV - ANALYSE DU DEROULEMENT DE LA MISSION

Il s'agit de la partie essentielle de la mission d'expertise qui comporte notamment l'analyse des faits, et plus particulièrement de ceux qui sont incriminés. Leurs description permettra au Juge de les qualifier.

La majorité des sinistres en matière de responsabilité civile sont le résultat de faits ponctuels : erreurs ou omissions, lesquels sont fréquemment identifiés et localisés. Dans cette situation, la recherche de l'expertise est relativement simple, et procède de constatations directes. Dans la réalité, les situations à apprécier pourront devenir plus complexes, si les faits sont étalés dans le temps, s'ils mettent en jeu plusieurs acteurs, s'il n'existe ni témoin disponible ni éléments probants suffisants, si encore les éléments retenus dans l'expression d'une décision ou d'un choix ne sont pas clairement exprimés ou devenus indisponibles.

La recherche de la responsabilité en matière d'informations financières, de ceux qui l'ont établie ou certifiée, est chez nous relativement peu fréquente. Elle n'en constitue pas moins un élément non négligeable et, pardonnez-moi l'expression, d'avenir si l'on se réfère aux procès en responsabilité supportés par les Commissaires aux Comptes américains.

Ceci observé, l'approche par l'Expert de l'examen du déroulement d'un acte professionnel faisant l'objet d'un recours en responsabilité passera systématiquement par les phrases ci-après :

1) relever dans les informations fournies par les parties toutes celles relatives au déroulement de la mission et les vérifier,

2) déterminer les précisions et détails complémentaires à obtenir ainsi que la liste des éléments de preuve souhaités (notamment les courriers échangés),

3) examiner afin de les valider ou de les rejeter

les prises de position des parties au cours de rendez-vous contradictoires en les notant avec précision,

4) procéder à l'audition de témoins ou obtenir des témoignages écrits (ce, sous réserve de respecter le principe du contradictoire),

5) analyser tous les supports matériels de l'exécution de la mission,

6) apprécier sur les bases ci-dessus chacune des solutions techniques retenues ou des choix exercés, en apprécier la finalité eu égard aux objectifs de la mission,

7) apprécier les diligences accomplies par référence à la réglementation applicable ou aux normes professionnelles constituant « la règle de l'art », ce qui nous ramène à une question qui a déjà été abordée.

**

Pour terminer, je crois qu'on peut s'interroger sur le type des missions que les Experts Judiciaires auront à remplir dans l'avenir.

Si comme on peut le craindre, on voit notre pays connaître des recours en responsabilité de plus en plus nombreux, les missions nouvelles s'articuleront, comme cela se fait dans les pays où l'audit est pratiqué, sur un examen des missions en partant des standards professionnels.

Dans ce domaine et contrairement à la tradition qui fait naître à l'Est les courants de pensée qui éclairent notre civilisation, c'est de l'Ouest que nous arrive sinon un modèle de pensée, au moins le modèle du système qui se met en place ici, sous réserve bien entendu, de nos règles juridiques propres et des jurisprudences existantes.

Je voudrais, à cet égard, vous donner pour exemple une mission reçue par un Expert Comptable américain, le Professeur Stettler, dont l'ouvrage principal a été traduit en français par notre confrère Jean Raffégeau, membre de la section parisienne de la Compagnie des Experts Judiciaires.

Le Professeur Stettler avait été désigné comme Expert par la SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION afin de donner son avis sur la certification des comptes d'une société cotée à la Bourse de New York et pour laquelle l'information financière publiée comportait de graves falsifications.

Il s'agit de l'affaire McKesson and Robbins dont les animateurs portaient un nom poétique — il s'agissait des frères Musica — et d'assez triste réputation dans le domaine de la délinquance financière.

La mission confiée au Professeur Stettler comportait trois parties et avait pour objet :

1) de décrire les procédures d'audit suivies,

2) d'apprécier si la mise en œuvre de ces procédures était conforme aux standards et adaptée aux objectifs recherchés,

3) d'apprécier si elle se déroulait dans des conditions telles qu'on puisse les considérer comme fiables, ce qui impliquait notamment l'appréciation de la qualité professionnelle et de la capacité du personnel affecté à la mission.

Les faits remontent à cinquante ans.

Certes, le contexte français est différent du contexte américain ; en effet, jusqu'à ce jour, les « scandales »

dans lesquels une information financière tronquée ou falsifiée est intervenue ne sont pas très nombreux, à l'inverse de ce qui s'est produit aux Etats-Unis. Mais il faut aujourd'hui considérer, d'une part, que la France voit s'élargir le domaine dans lequel ces scandales peuvent intervenir : l'augmentation du nombre des sociétés cotées, l'incitation au recours à la cotation boursière pour mobiliser des capitaux, la mise en place de nouvelles techniques et de nouveaux instruments financiers ; d'autre part, l'élargissement du rôle confié aux Commissaires aux Comptes depuis ces dernières années, qui va dans le sens de la recherche d'une meilleure sécurité de l'investissement et qui prouve qu'on attend beaucoup de cette profession.

Pour ces raisons, on peut penser que les recherches de responsabilité civile interviendront sans doute

dans les années à venir à beaucoup plus grande échelle et il n'est donc pas impossible que nous assistions à un développement exponentiel des mises en cause, pour reprendre l'expression de notre rapporteur général Francis Windsor.

Je vous remercie de votre attention.

(Applaudissements)

**

M. le Président Clara. — *Merci mon cher confrère, de cet exposé particulièrement dense, peut-être un peu long, mais il est toujours difficile de raccourcir.*

Je vais donner la parole à notre confrère Louis de Vogüé, pour le dernier exposé ; ensuite, nous passerons à la discussion générale.

LES ELEMENTS D'APPRECIATION DU PREJUDICE

présenté par

Louis de VOGÜÉ

Expert près la Cour d'Appel de Dijon

Dans son exposé sur le déroulement de la mission, notre confrère, M. Marcel Peronnet, a étudié la démarche de l'expertise face aux questions suivantes :

- l'appréciation des obligations incombant aux parties concernées ;
- celle des moyens mis en œuvre pour leur permettre d'y répondre ;
- celle des comportements constatés dans leur mise en œuvre.

Il nous reste maintenant à examiner :

- la mise en évidence du préjudice et le lien de causalité avec la faute commise ;
- les questions relatives à l'évaluation du préjudice allégué.

L'Expert Judiciaire, après avoir étudié les référentiels mis en place par les instances professionnelles ou les règles fixées par les pouvoirs publics, et après avoir analysé le comportement du professionnel comptable libéral dans l'exécution de sa mission, va devoir en tirer les conclusions par la recherche du lien qui existe entre ce comportement et le préjudice invoqué, et l'évaluation de la part éventuelle de préjudice imputable aux manquements dudit professionnel.

Cet aspect de la mission est d'une grande importance : on peut constater un développement, au cours des dernières années, des actions en responsabilité civile engagées à l'encontre de professionnels comptables libéraux, et l'on peut se demander si ce développement qui provient certes d'une évolution constatée dans l'ensemble des pays d'économie libérale n'est pas dû également à l'obligation faite aux professionnels libéraux de contracter des assurances de responsabilité professionnelle, alléchantes parfois pour les tiers.

C'est à partir principalement de décisions de la Jurisprudence que nous le traiterons, alors que les étapes précédentes se référaient surtout aux règles professionnelles.

1. L'appréciation de la relation des faits avec le préjugé allégué

L'Expert devra donc, en premier lieu, rechercher la relation entre les faits et le préjudice, c'est-à-dire déterminer si le préjudice est bien imputable au professionnel comptable libéral.

Cette relation de causalité devra s'apprécier :

— à partir de la nature de l'obligation du professionnel, ce qui ramène à la distinction entre obligation de moyen et obligation de résultat ;

— et dans le contexte des responsabilités encourues par d'autres acteurs économiques, à savoir :

- l'entreprise cliente du professionnel comptable, les dirigeants ou préposés de celle-ci,
- les autres professionnels libéraux intervenant dans l'entreprise (autres conseils, Expert Comptable, ou Commissaire aux Comptes),
- et d'autres intervenants de sa propre structure (co-associés ou collaborateurs).

1-1 Obligation de résultat ou obligation de moyen

Ainsi que cela a déjà été exposé, l'obligation de l'Expert Comptable, comme celle du Commissaire aux Comptes, est essentiellement une obligation de moyen.

Nous ne reviendrons pas ici sur l'ensemble des décisions de Jurisprudence qui ont affirmé ce principe, et ceci, qu'il s'agisse de missions de tenue des comptes, de surveillance ou de révision contractuelle et légale.

Toutefois, certains travaux des professionnels comptables libéraux peuvent être assimilés, en ce qui concerne leurs conséquences, à des obligations de résultat.

1) En matière d'expertise comptable

En examinant la typologie des diverses missions de l'Expert Comptable on voit bien que certains manquements rejoignent des manquements à une obligation de résultat. Ainsi en est-il des manquements suivants :

— erreurs matérielles (écritures omises ou non justifiées, écritures sans pièce, ou écritures analysant de manière inexacte un acte juridique) ;

— erreurs dans les déclarations fiscales ou sociales, déclarations hors délai, non faites ou non envoyées, omissions sur ces déclarations, imputations erronées de reports déficitaires ;

— rejet de comptabilité, par exemple pour comptabilité mal tenue ou présentant des lacunes graves.

Dans ces cas, l'Expert, pour autant qu'il soit établi que l'erreur est imputable au professionnel comptable libéral (et non, par exemple, à des fausses informations ou des négligences de son client), établira facilement la relation entre le manquement et le préjudice :

— le retard dans le dépôt d'une déclaration aura entraîné des intérêts ou des pénalités de retard ;

— la non tenue des livres prescrits par le Code de commerce aura provoqué un rejet de comptabilité...

Ces manquements concernent des tâches relevant moins du rôle de conseil que de celui de technicien de la comptabilité ou de la fiscalité, chargé par son client de remplir, pour le compte de celui-ci, une obligation précise.

Cependant, ces cas mis à part, l'obligation de l'Expert Comptable est bien définie comme une obligation de moyen, celle d'un professionnel « ayant un comportement, des soins attentifs, et, réserve faite d'hypothèses exceptionnelles, conformes aux données actuelles de la science ».

Ceci a été souligné à plusieurs reprises par la Jurisprudence, en ce qui concernait des missions tant de surveillance que de conseil.

De façon générale, la « faute » reprochée ne sera pas alors une erreur matérielle. Ce sera, le plus souvent, un ensemble de négligences, une imprudence, une insuffisance :

— tel montage juridique aura entraîné, de la part de l'Administration fiscale, la mise en jeu de la procédure d'abus de droit... ;

— des détournements seront intervenus dans l'entreprise, alors que l'Expert Comptable en assurant la surveillance aurait peut-être pu, par ses diligences, les prévenir et les découvrir.

Comment, pour l'Expert Judiciaire, établir ce lien de causalité dans le cadre d'une obligation de moyen ? De nombreuses décisions jurisprudentielles encadreront sa recherche. Mais, dans l'examen de la situation concrète, l'Expert devra veiller à bien se replacer au

moment des faits. Ainsi que le remarquait un jugement du Tribunal de Grande Instance de Paris du 6 juillet 1981, l'Expert Judiciaire peut être en mesure de déceler des faits, par des vérifications longues, minutieuses et orientées, que les professionnels comptables n'auraient pas été en mesure de faire au moment même.

La Cour d'Appel de Rennes, dans un arrêt du 24 juin 1987, le rappelait également à propos du Commissaire aux Comptes :

« Considérant que les Experts Comptables B. et G. sont certes parvenus à une connaissance précise de la situation financière au travers des huit exercices sociaux, mais au prix d'un travail considérable quasi exhaustif d'une durée de deux années, que n'avait pas à accomplir le Commissaire aux Comptes, de telle sorte que toutes leurs constatations et les redressements opérés n'auraient pu normalement avoir été opérés par lui ; que force est donc d'effectuer un tri pour déceler celles qui relevait d'un contrôle normal... ».

Ce lien de causalité pourra découler d'un faisceau important de négligences du professionnel comptable libéral :

— ainsi, le fait de ne pas déceler des irrégularités telles dans leur réalisation et leur répétition sur quatre exercices, irrégularités qu'une vérification sérieuse aurait dû faire découvrir (T.G.I. Lyon, 3^e Chambre civile, 19 février 1976) ;

— ou le fait de s'être fié à la parole du préposé de son client (Cour Suprême d'Abidjan, 14 janvier 1966) ;

— ou le fait d'avoir constaté des discordances entre les soldes des comptes de banques et ceux des relevés adressés par les établissements financiers, sans avoir procédé pour autant à des investigations supplémentaires (T.G.I. Châteauroux, 27 janvier 1961).

De même, en matière d'obligation de conseil, le fait d'avoir omis de faire connaître à son client des dispositions fiscales qui auraient pu être favorables à celui-ci :

— ainsi, pour une possibilité d'exonération de plus-value de cession de droit au bail (Cassation, Chambre commerciale, 12 mars 1968), ou encore d'application de mesures d'aide à l'investissement, ou d'adhésion à un centre de gestion agréé.

Cependant, le rapport entre les faits dont l'Expert Comptable, en professionnel diligent, aurait dû s'apercevoir et les dommages allégués doit être établi.

Un jugement du Tribunal de Grande Instance de Paris, du 6 juillet 1981, déjà cité, a précisé que la responsabilité d'un Expert Comptable dans un détournement de fonds commis par un salarié de l'entreprise n'était pas engagée pour les motifs suivants :

— les irrégularités et anomalies constatées par l'Expert Judiciaire dans la comptabilité litigieuse paraissant sans lien direct avec le dommage causé par elles, n'étaient pas, à elles seules, de nature à permettre la découverte des fraudes commises ;

— la mission de l'Expert Comptable était limitée en raison du montant de ses honoraires et du temps restreint qu'il y consacrait avec l'accord de ses mandants.

Certes, ce jugement a été infirmé par un arrêt de la Cour d'Appel de Paris du 29 septembre 1983, mais, cependant, il apparaît que c'est sur l'appréciation du

rôle exact, en l'espèce, de l'Expert Comptable dans l'entreprise victime du détournement que s'est basée la Cour d'Appel, et non pas sur les principes énoncés par le jugement.

L'existence du lien de causalité devra donc être recherché avec la plus grande prudence, et à partir de l'ensemble des aspects du problème, d'autant que ce lien peut ne pas être, a priori, évident :

— par exemple, dans le cas d'un redressement fiscal, dont une négligence de l'Expert Comptable pourrait être responsable, et qui est suivi du dépôt de bilan de l'entreprise concernée, l'Expert Judiciaire devra établir s'il existe réellement un lien de causalité entre l'erreur du professionnel et le préjudice subi, à la suite de ce dépôt de bilan, par les créanciers de l'entreprise ;

— de même, dans le cadre d'un manquement à l'obligation de conseil, la preuve du rôle déterminant du conseil de l'Expert Comptable, dans le choix opéré par son client, devra être établie, et notamment, en l'absence de documents contractuels écrits, en recherchant si l'objet du conseil rentrait bien dans les domaines couverts par les obligations générales de l'Expert Comptable (ce qui n'est pas le cas, par exemple du conseil en recrutement de salariés : T.G.I. Paris, du 27 mars 1984 - Cour d'Appel de Paris du 29 septembre 1983).

2) En matière de Commissariat aux Comptes

La situation n'est pas, ici, très différente de celle analysée dans le paragraphe précédent.

En principe, le Commissaire aux Comptes est soumis à une obligation de moyen. Cependant, en ce qui concerne certains aspects de sa mission, son obligation s'apparente à une obligation de résultat.

C'est ce qu'a montré M. André Henrot, dans son exposé sur la « Notion de diligence normale et la responsabilité du Commissaire » (actes du 25^e Congrès de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables agréés). Ainsi pour :

— la vérification des actions de garantie des administrateurs ;

— certaines énonciations obligatoires dans les rapports du Commissaire : modification de la présentation des comptes (alors d'ailleurs que la mention de la modification des règles d'évaluation relèverait d'une obligation de moyen) ;

— l'acquisition de participations ;

— les interventions ayant trait à la tenue des assemblées générales (cas où le conseil d'administration a omis de convoquer ces assemblées) ;

— la certification du montant global des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées de l'entreprise.

Ce caractère d'obligation de résultat attaché à ces missions a également été relevé par le Professeur Letourneau (jurisclasseur civil, art. 1136 à 1145, fascicule 3, n° 102), et a été repris d'ailleurs dans le Guide des Commissaires aux Comptes (études juridiques n° 6, décembre 1977, n° 20 et 21).

On peut remarquer que ce type d'obligation matérielle tend à être multiplié par les décisions successives du législateur (ainsi récemment, le pourcentage de capital détenu par les principaux actionnaires, etc).

Peuvent figurer également, dans cette énumération, les conventions visées à l'article 101 de la loi du 24 juillet 1966, qui, lorsqu'elles ont été portées à la connaissance du Commissaire aux Comptes, doivent être mentionnées dans son rapport spécial. Mais, il faut bien préciser que cette obligation de résultat ne saurait concerner l'ensemble des conventions conclues entre la société et l'un de ses administrateurs, directement ou indirectement, mais seulement celles portées par le conseil à la connaissance du Commissaire, conformément à la loi.

Cependant, dans la généralité des cas, l'obligation du Commissaire aux Comptes est une obligation de moyen, et l'Expert Judiciaire aura une démarche équivalente pour établir un lien de causalité entre le préjudice invoqué et le comportement du Commissaire aux Comptes qu'en matière d'expertise comptable.

1) S'agissant d'une obligation de moyen, la faute du Commissaire aux Comptes devra être prouvée. Il faut qu'il y ait eu faute ou négligence du Commissaire dans l'exercice de ses fonctions.

Dans un article écrit en 1971 (in « L'exercice du Commissariat aux Comptes dans le cadre de la nouvelle législation des sociétés commerciales », tome 2), le Professeur du Pontavice reprend les termes du rapport de la Commission des Opérations de Bourse de 1969 : « la faute dont le Commissaire est responsable consiste dans le fait de certifier sans avoir au préalable observé les normes définies par la profession ».

Ce terme de normes nécessite une précision. Notre confrère, Francis Noël, dans son exposé, a déjà rappelé la différence, sur le plan de nos règles professionnelles, entre les normes et les recommandations. Dans le cas présent, le terme normes a dû être employé comme « manquements aux diligences normales qu'impose au Commissaire l'accomplissement normal de sa mission ». Le Professeur du Pontavice a rappelé par ailleurs que ces diligences, modalités d'exécution de la mission, n'ont pas été précisées par la loi, qui en a laissé la responsabilité aux instances professionnelles.

Celles-ci, depuis 1966, ont défini ces diligences normales dans un ensemble de recommandations.

Ainsi que l'a rappelé M. Pierre Ducoroy, dans la revue SIC n° 28, la recommandation est une proposition des instances professionnelles qui n'est pas encore consacrée par l'usage. Elle a donc un caractère incitatif et une valeur de référence. Consacrée par l'usage, elle pourra devenir une norme, c'est-à-dire prendre un caractère obligatoire.

Ce n'est que tout récemment qu'il a été envisagé par le C.N.C.C. de définir des normes à proprement parler. Cependant, ces normes, qui doivent entrer en application le 1^{er} janvier 1988, sont de caractère général. Leurs modalités d'application s'apparentent aux recommandations par leur caractère incitatif et la latitude laissée au Commissaire dans son appréciation de leur emploi.

En réalité, la définition de ces normes, dans la recherche du lien de causalité, n'apporte que peu de changement, et les diligences normales auxquelles devra se référer l'Expert Judiciaire pour apprécier le comportement du Commissaire aux Comptes, seront, de manière plus générale, « les règles de l'art, les

usages de la profession, les méthodes appliquées par le professionnel normalement éclairé et diligent, le professionnel moyen type ».

Le Professeur du Pontavice, dans deux notes en suite d'un arrêt de la Cour de Cassation commerciale du 17 octobre 1984 (bulletin C.N.C.C. n° 57), et d'un arrêt de la Cour d'Appel d'Aix-en-Provence du 7 juin 1985 (bulletin C.N.C.C. n° 60) montrait que la faute du Commissaire aux Comptes doit être appréciée par comparaison avec la conduite d'un professionnel moyennement diligent : « Il existe une théorie professionnelle du contrôle des comptes et une théorie judiciaire du contrôle des comptes qui, nécessairement, ne coïncident pas, la première étant normalement plus exigeante. Pour bien comprendre cette distinction, on peut invoquer, dans un autre ordre d'idée, la distinction existant entre la responsabilité morale et la responsabilité civile.

Du point de vue de la responsabilité morale, nous ne sommes responsables pécuniairement que si cette faute a engendré, de façon certaine et directe, un préjudice au détriment d'autrui ».

Ainsi donc, le lien de causalité existe lorsque l'observation des règles professionnelles, effectuée consciencieusement, aurait permis de déceler une fraude, ou même de la prévenir. En effet, l'action vigilante de Commissaires aux Comptes peut avoir ne fut-ce qu'un effet d'intimidation sur les délinquants potentiels, ainsi que l'a fait observer un jugement du T.G.I. Paris du 6 janvier 1973.

2) Mais, il faut établir que, même si le Commissaire aux Comptes avait mis en œuvre toutes les diligences nécessaires, il eût évité ou minimisé le préjudice allégué par le demandeur.

Ainsi, la responsabilité de Commissaires aux Comptes a été mise en cause à propos d'états financiers entachés d'erreurs ou d'irrégularités, certifiés par lesdits Commissaires aux Comptes, et concernant des entreprises avec lesquelles avaient contractés soit des nouveaux associés dans le cadre d'une augmentation de capital, soit du personnel de direction, dans le cadre de contrat de travail, soit des tiers dans le cadre d'un engagement de caution.

Il a été jugé que le lien de causalité n'existait pas si le rapport des Commissaires aux Comptes, certifiant les comptes litigieux, portait une date postérieure à celle de l'engagement des tiers (T.G.I. Paris, 14 avril 1986). Il n'existe pas non plus si le demandeur est lui-même coupable de négligence dans l'examen et l'étude de l'opération envisagée, en s'abstenant de faire effectuer une expertise de l'entreprise qu'il se proposait d'acquérir, bien qu'ayant connaissance du caractère aléatoire de l'opération (T.G.I. Lorient, 22 février 1983).

La Cour d'Appel de Rennes, dans son arrêt précité du 24 juin 1987, a suivi la même argumentation : « Si la passation sous silence d'anomalies (manque de fiabilité du stock et des amortissements, livraisons à soi-même) revêt un caractère fautif, il faut encore rechercher quelle en a été l'incidence sur le préjudice subi par la société qui a acquis les actions de l'entreprise contrôlée, incidence qui est nulle en l'espèce ».

Enfin, la Cour de Cassation, dans un arrêt du 14 octobre 1959, avait jugé que le préjudice « ne devait pas être complètement indépendant des fautes commises

par le Commissaire » : il s'agissait d'un appel en garantie du Commissaire par des administrateurs dont la « carence » et « l'impéritie » n'avaient pas pour cause l'absence de contrôle des Commissaires.

3) Un jugement du Tribunal de Grande Instance d'Albi, du 19 mars 1986, rappelle que les vérifications et contrôles opérés par le Commissaire aux Comptes, dans le cadre de l'obligation de moyen à laquelle il est tenu, ne comportent que des sondages laissés à son appréciation. Il n'a donc pas « à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités que la comptabilité pourrait comporter, et ne peut raisonnablement mettre en doute systématiquement les pièces qui lui sont présentées, sauf à recourir à un contrôle intégral qui excède la mission qui lui est confiée par la loi ».

Et la Cour d'Appel de Rennes, toujours dans son arrêt du 24 juin 1987, déclare : « Considérant que la mission du Commissaire aux Comptes, qui est de s'assurer de la régularité et de la sincérité des comptes annuels, ne saurait impliquer bien évidemment la vérification de la totalité des écritures par le moyen d'une révision complète, mais seulement pratique des sondages et des vérifications plus approfondies en cas de découverte d'anomalies ; que si sa mission est permanente, le contrôle ne doit pas pour autant l'être ; qu'il n'est donc tenu que d'une obligation de moyens... ».

En commentaire de la première décision, le Professeur du Pontavice résumait, dans la revue C.N.C.C. n° 65, la position de la Jurisprudence dans l'appréciation des négligences du Commissaire aux Comptes :

a) Le caractère plus ou moins élaboré de la fraude doit être pris en considération. La responsabilité du Commissaire aux Comptes sera engagée si une vérification très simple eût permis de la déceler ; elle peut ne pas l'être en présence d'une fraude « sophistiquée ».

b) Le contrôle doit être proportionné aux circonstances en tenant compte de la taille de l'entreprise, des présomptions de fraude auxquelles les diligences du Commissaire lui ont permis d'aboutir, et enfin, des difficultés de l'entreprise.

c) Le Commissaire aux Comptes doit tenir compte des points faibles décelés dans le contrôle interne ou inhérent à la branche d'activité considérée.

C'est donc à partir de la présence ou de l'absence d'un ensemble cohérent de contrôles adaptés à la situation que la responsabilité du Commissaire sera appréciée.

Encore faut-il, rappelons-le, que cet ensemble cohérent, s'il avait été mis en œuvre, n'ait pas risqué d'être impuissant à minimiser ou éviter le dommage : du fait de données propres à l'entreprise, telle qu'une confiance exagérée du chef d'entreprise à son préposé, par exemple, ou encore du fait du manque d'informations communiquées par le chef d'entreprise à son Commissaire.

Ou même, parce que la mise en œuvre de ces contrôles aurait éveillé la méfiance du comptable qui aurait été en mesure de masquer ses détournements (Cour d'Appel Aix, 7 juin 1985).

Dans son analyse, l'Expert pourra utilement tenir compte de la remarque énoncée dans le Guide des

Commissaires aux Comptes, Etudes juridiques n° 6, « La responsabilité du Commissaire aux Comptes » : le Commissaire aux Comptes n'est pas un détective.

M. Massin, dans une note sur l'arrêt de la Cour d'Appel de Rennes du 27 mai 1975, précisait : « Ni l'Expert Comptable, ni le Commissaire aux Comptes, ne sont des détectives. Le Commissaire aux Comptes n'est pas chargé de rechercher les fraudes des subalternes, mais de dire si le travail est fait sérieusement, à l'aide de pièces comptables valables, et avec des valeurs non critiquables dans leur ensemble ».

Avec l'orientation récente de la certification du Commissaire aux Comptes, et les méthodes de révision qui se développent autour de la notion d'évaluation des risques, cette citation ne prend que plus de valeur.

3) En matière d'expertise judiciaire

L'originalité de la mission d'Expert Judiciaire, professionnel comptable libéral, vient de ce que, comme l'écrivait le Professeur Hanine, « il s'insère dans un processus particulier qu'est le processus judiciaire, il participe au fonctionnement de la justice ».

Après le dépôt du rapport de l'Expert Judiciaire, un jugement sera rendu, tenant compte des conclusions de ce rapport. Remettre en cause le rapport n'apparaîtra-t-il pas comme étant une remise en cause du jugement lui-même ? La question a fait l'objet de longs débats.

Différentes situations peuvent se produire, influant sur l'étude du lien de causalité :

— L'erreur fautive de l'Expert a pu être découverte avant que le jugement sur le fond ne soit rendu. Alors, l'établissement de lien de causalité avec le préjudice (normalement un retard dans la décision de justice) ne rencontre pas de difficulté particulière.

— Si le jugement est rendu, mais qu'il n'a pas entériné le rapport de l'Expert, il peut y avoir eu retard, ou même existence de mesures d'instruction à l'encontre de l'inculpé du fait du rapport erroné qui méritent indemnisation.

— Enfin, si le jugement a entériné les conclusions de l'Expert, la responsabilité de celui-ci pourra être engagée si son rapport est la cause directe et certaine du jugement rendu (Cassation civile, 9 mars 1949).

Il faudra ainsi, dans l'examen de l'existence d'un lien de causalité, que l'Expert se pose deux questions :

— Le rapport incriminé est-il bien la cause directe et certaine du jugement, le jugement se fonde-t-il également sur d'autres éléments ?

— Le préjudice invoqué est-il bien une conséquence de l'erreur fautive de l'Expert ou un moyen normal de défense ?

1-2 Le partage des responsabilités

Dans cette étude de la recherche du lien de causalité, nous avons déjà vu apparaître, à plusieurs reprises, le problème du partage des responsabilités entre le professionnel comptable libéral et différents autres acteurs économiques.

C'est pourquoi l'Expert, qui aura, dans une première étape, recherché s'il existait bien un lien de causalité, devra rechercher s'il est seul responsable du préjudice, et dans le cas contraire, évaluer dans quelle proportion la faute du professionnel comptable libéral est à l'origine du préjudice.

1) En matière d'expertise comptable

La responsabilité de l'Expert Comptable peut donc être partagée :

- avec son client,
- avec les autres conseils de ce client,
- ou enfin, avec ses préposés ou associés.

a) *Le cas le plus fréquent est le partage de responsabilité entre l'Expert Comptable et son client.*

Ce partage se posera très évidemment dans le cas de complicité apportée par un Expert Comptable à son client, dans l'hypothèse d'irrégularités commises par ce dernier.

Mais, il peut intervenir à l'occasion de nombre de mises en cause de responsabilité du professionnel comptable libéral, pour des manquements commis par celui-ci.

En effet, le lien contractuel qui existe entre le client et son Expert Comptable, suppose une collaboration réciproque, et implique, le plus souvent, des obligations mutuelles pour la bonne exécution des tâches.

Parmi les obligations incombant au mandant figurent :

- la communication, à bonne date, à l'Expert Comptable, des pièces nécessaires à l'établissement des états fiscaux ou financiers ;
- la fourniture d'informations exactes et sincères permettant une bonne appréciation de la situation (par exemple, en matière de stocks, de provisions, de litiges, d'engagements).

L'Expert Comptable, bien entendu, n'est pas un « scribe ». Sa responsabilité, par conséquent, ne sera pas automatiquement exonérée par la preuve du fait que son client lui aura fourni des informations mensongères (par exemple, stocks falsifiés), ou qu'il lui aura imposé ses vues (par exemple, construction juridique abusive). Il y aura alors, pour autant que la responsabilité de l'Expert Comptable soit établie, partage de cette responsabilité avec son client.

b) *Le mandant peut avoir plusieurs conseils, outre l'Expert Comptable : conseil juridique, avocat, notaire, conseil en organisation, etc. Il peut également avoir un Commissaire aux Comptes.*

S'il existe un contrat écrit entre l'Expert Comptable et son client (lettre de mission), l'Expert Judiciaire pourra facilement déterminer le partage des responsabilités entre ces différents professionnels et l'Expert Comptable, à partir des obligations prévues dans ce contrat.

Il y aura, par contre, plus de difficultés à établir les responsabilités respectives en l'absence de tout contrat écrit, ce qui est malheureusement le cas le plus fréquent.

En ce qui concerne le Commissaire aux Comptes, il peut arriver fréquemment que l'Expert Comptable se repose sur le Commissaire aux Comptes pour effectuer certaines diligences en matière de révision, apparaissant nécessaire pour une bonne exécution de la mission de surveillance de la comptabilité d'une entreprise, et d'établissement de ses états financiers. En effet, certaines de ces diligences sont communes à la mission d'Expert Comptable et de Commissaire aux Comptes, et, dans la pratique, l'exécution par les

Commissaires aux Comptes de leur mission tend, au moins en partie, à intervenir préalablement à l'arrêté définitif du bilan.

De même, dans des cas de détournements, il est fréquent que la responsabilité de l'Expert Comptable et celle du Commissaire aux Comptes soient recherchées conjointement, et que l'Expert Judiciaire soit amené à étudier le comportement et de l'Expert Comptable, et du Commissaire aux Comptes, pour apprécier leur responsabilité, dans le cadre de leurs diligences normales respectives.

c) *A l'intérieur du cabinet de l'Expert Comptable, le partage des responsabilités dans le cas de faute commise par un employé salarié du cabinet d'expertise comptable présente peu de difficulté : la responsabilité du commettant joue, dans ce cas, normalement (Cassation civile, 24 novembre 1965).*

Dans le cas où le collaborateur de l'Expert Comptable est lui-même Expert Comptable ou Expert Comptable stagiaire, ou encore si le titulaire de la mission est une société d'expertise comptable, et qu'un associé Expert Comptable du cabinet est chargé du dossier, l'Expert Judiciaire devra examiner dans quelle mesure la mise en jeu de la responsabilité contractuelle peut se cumuler éventuellement avec celle découlant de l'article 12 de l'Ordonnance de 1945 régissant l'Ordre des Expert Comptables et des Comptables Agréés, et stagiaires, exerçant en qualité de salariés d'un autre membre de l'Ordre ou d'une société reconnue par l'Ordre, assurent dans tous les cas la responsabilité de leurs travaux.

2) En matière de Commissariat aux Comptes

Ici encore, la situation sera parallèle à celle apparaissant dans le cadre de l'expertise comptable.

a) Partage de responsabilité avec le client

La complicité d'un Commissaire aux Comptes dans des irrégularités commises par une entreprise se rencontre plus rarement qu'en matière d'expertise comptable. Elle peut, toutefois, exister dans le cadre de certification de complaisance, ou même dans le cadre de violation de la règle d'incompatibilité par le Commissaire aux Comptes, ayant entraîné celui-ci à remplir les missions de l'Expert Comptable auprès de l'entreprise dont il était Commissaire, au mépris des dispositions légales.

Le plus souvent, le Commissaire aux Comptes, qui n'intervient pas dans un cadre contractuel, mais dans un cadre institutionnel, se verra reprocher, à tout le moins en matière civile, des négligences ou des insuffisances de diligence dans le cadre de sa mission.

Cependant, nous avons déjà cité l'arrêt de la Cour de Cassation du 14 octobre 1959, jugeant que le manquement du Commissaire aux Comptes à ses obligations n'entraînait pas une exonération de responsabilité des dirigeants sociaux pour les conséquences de leur « carence » et de leur « impéritie ».

Le plus souvent, la négligence reprochée au Commissaire aux Comptes est, si l'on peut dire, accessoire à des fautes, ou à des manquements des dirigeants sociaux de l'entreprise : information falsifiée par ceux-ci, actes de mauvaise gestion, mauvaise organisation de leur entreprise, ou même confiance inconsidérée en certains de leurs préposés.

Ceci n'aura pas effet d'exonérer le Commissaire aux Comptes de la responsabilité de ses négligences, mais

conduira à un partage des responsabilités. C'est pourquoi le Professeur du Pontavice, dans des notes sur des jugements du T.G.I. de Bordeaux du 27 septembre 1983 (bulletin C.N.C.C. n° 54), et de la Cour d'Appel de Paris du 29 septembre 1983 (bulletin C.N.C.C. n° 52), a recommandé aux Commissaires aux Comptes dont la responsabilité était recherchée d'intenter contre les dirigeants sociaux de l'entreprise qu'ils contrôlaient, si ceux-ci n'étaient pas déjà mis en cause, des actions en déclaration de jugement ou d'arrêt commun, permettant de faire établir ce partage des responsabilités.

b) Avec d'autres professionnels libéraux intervenant dans l'entreprise.

Nous avons déjà évoqué le partage des responsabilités pouvant exister entre l'Expert Comptable et le Commissaire aux Comptes intervenant dans une même entreprise.

Sous l'angle du Commissariat aux Comptes, ce partage dans l'exécution de la mission peut d'autant plus intervenir que le Conseil National des Commissaires aux Comptes recommande à ses membres de tenir compte, dans l'établissement de leur programme de travail, des travaux et des études exécutés par d'autres professionnels libéraux dans l'entreprise.

Cependant, le Commissaire aux Comptes, dans le cadre de sa mission, conserve une entière responsabilité sur l'exécution de ces diligences, dont il doit pouvoir vérifier l'exécution.

En ce qui concerne la responsabilité de Commissaires aux Comptes intervenant avec un co-Commissaire, là encore la répartition des travaux entre les deux professionnels n'entraîne pas d'exonération de responsabilité sur les travaux exécutés par l'autre Commissaire.

Enfin, dans le cas d'une succession de Commissaires aux Comptes à l'intérieur d'une entreprise, la responsabilité pourra être partagée entre l'ancien et le nouveau titulaire du mandat, notamment en ce qui concerne les événements survenant au cours de la période allant de la date de clôture de l'exercice de la fin du mandat à celle de l'assemblée des actionnaires ayant décidé le changement de titulaire, période pendant laquelle chacun des deux professionnels concernés a une obligation de révision.

c) Avec les préposés et associés du Commissaire.

Le Commissaire aux Comptes, comme l'Expert Comptable, assume la responsabilité du commettant pour les fautes de ses préposés.

Dans le cas de société de Commissaires aux Comptes titulaire du mandat, il y aura responsabilité partagée entre la société et le Commissaire aux Comptes, associé de la société, chargé du dossier. L'Expert Judiciaire aura donc à tenir compte de la responsabilité pouvant incomber à la société, du fait de sa structure et de son organisation, et au Commissaire chargé du dossier, du fait de l'inexécution de ses diligences.

3) En matière d'expertise judiciaire

La possibilité de partage de responsabilité dans le domaine de l'expertise judiciaire reste controversée. Selon une première théorie, la responsabilité de l'Expert Judiciaire ne pourrait être engagée que si son avis a seul justifié la condamnation, et seul occasionné le préjudice.

Une autre position admet la responsabilité de l'Expert même en cas de pluralité de fondements du ju-

gement, ce qui peut entraîner un partage de la responsabilité.

Un arrêt de la Cour d'Appel de Lyon du 4 mars 1981 a ainsi entériné un rapport d'Expert mettant à la charge de l'Expert Judiciaire, qui avait commis la faute, 99,4 % de la responsabilité totale.

Il faut convenir cependant que ce type de répartition du préjudice imputable à un Expert Judiciaire semble rester rare.

2. L'appréciation du préjudice

La dernière étape dans la démarche de l'Expert Judiciaire sera l'appréciation du préjudice allégué.

Trois questions peuvent alors se poser à lui :

- Qui est en droit d'invoquer un préjudice ?
- Quelle peut être la nature du préjudice allégué ?
- Quelle peut être son évaluation ?

2-1 Qui peut invoquer le préjudice ?

En matière d'expertise comptable comme de Commissariat aux Comptes, le préjudice pourra être invoqué, par exemple :

— par l'entreprise faisant appel à l'Expert Comptable ou au Commissaire aux Comptes : en cas de préjudice sur le plan fiscal, ou encore en cas de détournement que n'aurait pas fait apparaître les diligences de l'Expert Comptable ou du Commissaire aux Comptes... ;

— par les banques, les fournisseurs : notamment, pour des situations ou des bilans inexacts établis par l'Expert Comptable ou certifiés à tort par le Commissaire aux Comptes ;

— par des participants de l'entreprise : souscripteurs, associés, membres du personnel ;

— par l'Administration, notamment pour complicité dans des irrégularités fiscales commises par le chef d'entreprise.

En ce qui concerne les Experts Judiciaires, ce sont normalement les parties, ou l'une d'entre elles, qui allégueront un préjudice.

Toutefois, plusieurs décisions de Jurisprudence (Cour de Cassation du 14 octobre 1959, Tribunal de Grande Instance de Nanterre du 25 février 1986) rappellent que les auteurs de l'infraction ne peuvent invoquer un préjudice à l'encontre du Commissaire aux Comptes ou de l'Expert Comptable dont la négligence n'aurait pas permis de déceler les irrégularités dont eux seuls étaient responsables.

2-2 Quelle peut être la nature du préjudice allégué ?

Par simple application de droit commun, le préjudice doit être direct et certain. Plusieurs décisions jurisprudentielles ont défini le préjudice, dans ce cadre.

Selon un arrêt de la Cour d'Appel de Bordeaux du 8 novembre 1983 : « Il ne peut donc être question de faire supporter le passif social au Commissaire aux Comptes. Il résulte du rapport d'expertise que les inexactitudes des bilans et du compte d'exploitation ont eu pour objectif et résultat de masquer l'absence du fonds de roulement, et cette absence a été compensée par le recours aux banques avec, pour résultat,

un poids excessif de frais financiers. C'est uniquement de cette conséquence que doit être tenu le Commissaire aux Comptes ».

De même, un jugement du Tribunal de Grande Instance de Bordeaux du 27 septembre 1983 avait indiqué : « Attendu qu'aussi bien à X... (la société d'expertise comptable) qu'à Y... (le Commissaire aux Comptes) il ne peut être demandé que la réparation de leur faute personnelle dans le cadre de leurs obligations respectives ; qu'il n'y a pas lieu de leur réclamer... le montant du préjudice résultant des infractions qu'ils n'ont pas commises, ce qui aboutirait à les considérer civilement responsables de L... (le Comptable indélicat) ».

Un jugement du Tribunal de Grande Instance du Havre du 15 novembre 1979 avait également précisé : « Attendu que si le montant du dommage dont il est dû réparation est en rapport avec le dommage global des créanciers résultant de l'insuffisance d'actif, il ne saurait cependant se confondre avec lui ; qu'il importe en effet de considérer que le Commissaire aux Comptes n'a pas pour attribution de contrôler la gestion de l'entreprise ; que sa responsabilité ne peut, en conséquence, couvrir le passif né des fautes de gestion ; que, d'autre part, il n'exerce sur la comptabilité qu'un contrôle a posteriori, et ne peut, dès lors, que constater les irrégularités commises ».

Le préjudice doit donc bien être direct et certain : on ne peut rendre responsable le professionnel comptable libéral que des conséquences de ses manquements.

Dans le recensement des manquements professionnels qui a pu être fait, on constate que ce préjudice peut être, pour celui qui l'allègue :

- soit une perte,
- soit un manque à gagner,
- soit même, la perte d'une chance.

1) Une perte

C'est le préjudice le plus fréquent qui se retrouve particulièrement à propos de manquements provenant d'une mauvaise exécution de prestations techniques, comptables ou fiscales :

- déclarations fiscales erronées ou incomplètes,
- comptabilité mal tenue,
- états financiers incorrectement établis.

Le préjudice sera alors une perte, conséquence financière immédiate des manquements commis :

- pénalités pour retard de déclarations,
- impôt indûment versé à la suite de déclarations erronées et non récupérable, etc.

Mais elle pourra provenir de conséquences que l'on pourrait qualifier de « second degré » : ainsi, une entreprise, à la suite d'un contrôle fiscal, se verra imposer des redressements, qui mettent en péril sa situation financière, alors que le paiement à bonne date des impôts éludés n'aurait pas eu de conséquence dommageable pour sa situation financière (cette situation pouvant s'expliquer : par une dégradation de sa situation, par un emploi des fonds disponibles soit en investissements permanents, soit même en distribution de dividendes).

Dans une telle hypothèse, l'entreprise pourra subir un préjudice du fait de frais financiers mettant son équilibre en péril.

Les créanciers de l'entreprise pourront alors également subir un préjudice si celle-ci, du fait des conséquences financières du contrôle, est amenée à déposer son bilan et se trouve dans l'impossibilité de s'acquitter de son passif.

Le préjudice pourra ne provenir que des pénalités découlant du retard de déclarations, ou des conséquences accessoires d'un paiement à mauvaise date d'impôts ; il pourra provenir également d'un principal d'impôt payé indûment : application d'un taux erroné de T.V.A., non récupérable, ou impôt complémentaire mis à la charge de l'entreprise par suite de la perte d'avantages fiscaux (retrait d'abattement de Centre de gestion agréé).

Le préjudice peut également provenir, par exemple, d'une prise de participation ou d'un rachat d'entreprise sur la base d'états financiers mal établis, ou certifiés exacts et sincères à tort, entraînant le paiement d'un prix par l'acquéreur supérieur à la valeur réelle de l'entreprise faisant l'objet de la transaction.

Mais, nous avons déjà indiqué qu'il fallait bien, dans ce cas, qu'un lien de causalité existe entre les états contestés et le prix d'acquisition, c'est-à-dire que le prix fixé l'ait été par référence aux états financiers produits, et que l'acquéreur n'ait pas eu par d'autres moyens connaissance de la situation réelle, différente de celle qui était présentée.

2) Manque à gagner ou perte de chance

Un tel préjudice découlera, le plus souvent, d'une mauvaise exécution de sa mission de conseil par le professionnel comptable libéral.

Il se rencontrera souvent à l'occasion d'erreurs de principe en matière fiscale ou sociale, ou dans des litiges survenant à propos d'un montage juridique non satisfaisant.

Il pourra aussi se rencontrer en cas d'insuffisance d'informations par l'Expert Comptable sur l'étendue de ses diligences, entraînant une utilisation des documents établis par lui à d'autres fins que celles prévues, ou encore, à l'occasion de manquements par l'Expert Comptable à ses obligations déontologiques, telles que le secret professionnel.

Dans tous ces cas, le chef d'entreprise, ou des tiers, auront pu être entraînés à prendre des décisions ayant pour résultat un manque à gagner ou la perte d'une opportunité.

Dans le cadre de l'expertise judiciaire, on peut rappeler la décision du Tribunal de Grande Instance de Nantes du 6 mars 1985, qui a mis en cause la responsabilité d'un Expert Judiciaire pour perte de chance d'une partie, à la suite de la nullité de l'expertise. C'est effectivement une perte de chance (celle de gagner le procès) qui peut justifier souvent la mise en cause de la responsabilité de l'Expert Judiciaire.

2-3 L'évaluation du préjudice

L'évaluation du préjudice sera, bien entendu, une question de fait qui rend difficile d'énoncer des règles précises.

Dans le cadre de l'analyse que nous avons faite, on peut cependant rappeler les principes suivants :

L'évaluation du préjudice devra se faire en tenant compte de ses conséquences réelles pour la victime.

Ainsi :

— des éventuelles conséquences sur le plan fiscal des erreurs commises, et de leur incidence sur les impôts payés par l'entreprise ;

— des avantages financiers qu'a pu retirer l'entreprise du paiement différé de l'impôt omis, avantages qui viendront alors en compensation des pénalités ou intérêts mis à la charge de l'entreprise, lors du rappel.

D'autre part, l'évaluation du préjudice causé par le professionnel comptable libéral devra tenir compte des deux éléments que nous avons déjà étudiés : le partage de sa responsabilité, et l'évaluation de sa propre responsabilité dans le dommage allégué.

L'examen de la Jurisprudence permet de dégager quelques grandes lignes pour l'évaluation des responsabilités réciproques à l'intérieur de ces deux formes de partage de responsabilité.

1) En matière d'expertise comptable

Dans les cas où la responsabilité de l'Expert Comptable est recherchée en tant qu'il a agi en conseil ou en complice de son client, on peut constater que des décisions de justice tendent à établir un partage relativement égal de la responsabilité entre l'Expert Comptable et son client, pour tenir compte de la participation du client au travail de l'Expert, et de la responsabilité propre de celui-ci (Cassation civile, 25 janvier 1977 - T.G.I. Lyon, 3^e Chambre civile, 9 février 1976).

Dans les cas où la responsabilité de l'Expert Comptable est recherchée pour insuffisance de diligences, n'ayant pas permis, par exemple, la découverte de détournements dans l'entreprise, sa responsabilité, généralement partagée avec celle du Commissaire aux Comptes, s'il en existe un, sera évaluée à un montant comparable à celle de ce dernier.

2) En matière de Commissariat aux Comptes

Ainsi que nous l'avons vu, diverses décisions jurisprudentielles ont établi que l'on pouvait seulement demander aux Commissaires aux Comptes la réparation de leurs fautes personnelles, mais que l'on ne saurait leur réclamer le montant du préjudice résultant des infractions auxquelles ils sont étrangers.

Des tribunaux ont, d'une façon générale, fixé le montant du préjudice imputable aux négligences du Commissaire aux Comptes, et de l'Expert Comptable dans le cadre de la responsabilité que nous avons mentionnée en fin de paragraphe précédent, à une fraction relativement faible du préjudice total, compte tenu de la responsabilité partagée avec l'entreprise elle-même, ses administrateurs ou ses comptables, ou éventuellement, avec les banques.

C'est ainsi que la Cour d'Appel de Rouen, dans un arrêt du 27 avril 1982, a évalué le préjudice imputable au Commissaire aux Comptes à 5 % du préjudice total, en se fondant sur le fait que le Commissaire aux Comptes n'aurait pu que limiter le dommage, et qu'il n'était donc tenu que des seules conséquences de ses négligences et non de l'insuffisance d'actif.

Un arrêt de la Cour d'Appel de Paris, du 29 septembre 1983, déjà cité, a mis à la charge du Commissaire 15 % du préjudice, se fondant sur l'insuffisance de ses contrôles, mais tenant compte de ce que les investigations des Commissaires étant opérées après la clôture de chaque exercice n'auraient pu, si elles avaient permis de découvrir les détournements, empêcher ceux-ci que pour les exercices postérieurs.

Le même arrêt a imputé à l'Expert Comptable, en tant qu'il avait mis en place un mauvais contrôle interne dans l'entreprise, et qu'il n'avait tenu aucun dossier de travail, mais compte tenu de la limitation de sa mission marquée par un niveau très faible d'honoraires, une part de responsabilité de 20 % du préjudice total.

De même, un jugement du Tribunal de Grande Instance de Lyon, du 14 janvier 1981, a imputé au Commissaire aux Comptes et à l'Expert Comptable d'une entreprise dans laquelle le comptable avait commis des détournements de fonds, une responsabilité de 3/12^e chacun.

Egalement, un jugement du Tribunal de Grande Instance de Bordeaux, en date du 27 septembre 1983, condamnait l'Expert Comptable et le Commissaire aux Comptes à verser, à titre de dommages et intérêts pour leur négligence, en même temps que le président de la société, une somme globale de 60 000 F, alors que le préjudice s'élevait à 700 000 F.

Il apparaît donc bien une unité de Jurisprudence pour imputer au Commissaire aux Comptes et à l'Expert Comptable recherchés pour insuffisance de diligences dans l'exécution de leur mission, une part de responsabilité, évaluée en tenant compte des circonstances et de l'étendue de leur négligence, mais néanmoins limitée par rapport au préjudice total.

(Applaudissements)

M. le Président Clara. — Merci... vous avez fait un parcours record qui nous a permis de rattaper pas mal de temps.

M. le Conseiller Guth. — Je remercie tout particulièrement M. de Vogüé pour ses références à l'arrêt de Rennes du 24 juin 1987. Il me paraît très satisfaisant pour tout le monde. D'une part, vous noterez au passage qu'il fustige un petit peu la passation sous silence des anomalies qui auraient dû être constatées, et d'autre part, après avoir dit cela et « grondé » en quelque sorte des techniciens, qui ne s'étaient pas aperçus des manques de fiabilité, du stock et des amortissements, des livraisons à soi-même... Il termine par le dispositif : « Confirme la décision déferée, rejette la réclamation indemnitaire de celui qui poursuivait les Commissaires aux Comptes... ».

Voilà une décision toute récente que je ne connaissais pas, qui est capable de fournir tous apaisements à ceux d'entre vous qui pourraient être inquiets quant à l'évolution de la Jurisprudence en la matière.

Ce que je dégage de vos exposés, finalement, c'est que les tribunaux sont relativement modérés, et sur le fond et sur la forme, comme je l'ai déjà indiqué après l'exposé de M. André.

M. Junières (Bordeaux). — J'ai été fort intéressé par le dernier exposé de la matinée mais il me semble nécessaire d'aller au-delà de l'analyse purement juridique pour essayer de situer le problème dans le contexte économique dans lequel nous sommes amenés à intervenir.

On constate une évolution qui aura nécessairement à terme une influence sur les conditions dans lesquelles notre responsabilité sera mise en cause.

On a évoqué à plusieurs reprises les pratiques des pays anglo-saxons en matière de responsabilité professionnelle. Nous sommes quelque peu effarés de la multiplicité des procédures qui se développent notam-

ment aux Etats-Unis. En ce qui concerne les grandes firmes d'audit, chaque mois les revues professionnelles font état des procès engagés dans différents pays.

Si pour le moment la situation en Europe est moins préoccupante, j'ai le sentiment qu'on assiste néanmoins à une évolution très nette : nos responsabilités vont aller en s'aggravant et c'est là un phénomène irréversible dont nous devons nous accommoder. Mais encore faudrait-il tenir compte du contexte dans lequel nous travaillons qui est fort différent de celui des pays anglo-saxons.

Personnellement je vois trois raisons justifiant un alourdissement progressif de nos responsabilités.

La première est un besoin accru de sécurité qui se manifeste de façon spectaculaire dans la législation qui met à notre charge d'année en année des obligations et des responsabilités nouvelles. Il est évident que nous ne faisons plus du tout le même métier qu'il y a trente ans. La loi sur les sociétés de 1966 a considérablement élargi le rôle du Commissaire aux Comptes et il était normal qu'il en résulte des obligations nouvelles. Mais depuis tous les textes vont dans le sens d'un élargissement de notre mission et d'une aggravation de nos responsabilités.

La certification des comptes annuels ne suffit plus. Nous sommes désormais amenés à nous prononcer sur les situations intermédiaires. On met de plus en plus l'accent sur le caractère permanent de notre mission et les Tribunaux ne manquent pas d'y faire référence. Je vous avoue que je suis un peu inquiet sur cette notion assez floue de permanence de notre mission. Je ne pense pas que cela signifie que nous devions être constamment présents dans les sociétés contrôlées. Mais quel doit être le rythme de nos interventions : deux fois, trois fois, quatre fois, cinq fois par an, suivant la taille et l'importance de l'affaire... N'est-ce pas alourdir inconsidérément notre tâche ?

Le deuxième facteur réside dans le cadre référentiel dont nous nous sommes dotés et dont l'application n'est pas toujours évidente.

Il est certain que notre profession a fait un effort considérable pour élaborer quantités de normes et de recommandations qui nous guident dans l'exercice de notre mission.

Seulement, dans notre pays de droit écrit où la manie législative et réglementaire sévit d'une façon extraordinaire, nous sommes maintenant accablés de normes émanant des organismes les plus divers et qui posent de sérieux problèmes d'application pratique. Le Conseil National de la Comptabilité, l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, la Compagnie des Commissaires aux Comptes, la Commission des Opérations de Bourse, tout le monde se croit obligé d'émettre des recommandations ayant une incidence directe sur notre pratique professionnelle. Comme si cela n'était pas suffisant, l'harmonisation de la législation européenne entraîne l'élaboration de nouveaux textes qui sont parfois en parfaite contradiction avec les normes nationales. Qu'on le veuille ou non, le non respect de ces normes présentera de plus en plus un caractère fautif aux yeux des Magistrats et même aux yeux de nos clients.

Sans doute peut-on espérer que le bon sens des Magistrats tiendra compte de la difficulté d'application pratique de certains textes mais il est clair que

tout cela va dans le sens d'une aggravation de notre responsabilité.

Enfin, il est un autre facteur allant dans le même sens : dans les entreprises importantes, et notamment les groupes de sociétés, les missions ne peuvent être menées à bien que par des cabinets structurés disposant d'un nombre important de collaborateurs. On enregistre d'ailleurs dans notre profession un nombre important de regroupements permettant d'obtenir des cabinets plus puissants et plus efficaces. La signature d'un cabinet connu sur le plan international donne une crédibilité particulière aux opinions exprimées. Le choix des cabinets d'audit pour les opérations de privatisation permet de constater que ceux qui faisaient partie des grands groupes internationaux ont recueilli l'essentiel de la manne alors qu'il est reconnu que sur le plan de la qualité du travail, des cabinets français peuvent être avantageusement comparés.

Ce que l'on pouvait pardonner à un homme seul dont la capacité était nécessairement limitée et le temps mesuré, on le pardonnera moins à une organisation structurée dont l'intervention est censée donner des garanties particulières.

Ces différentes raisons expliquent qu'à mon sens nous sommes devant un phénomène absolument irréversible.

Mais ce qui m'inquiète ce sont les conditions pratiques dans lesquelles sera mise en jeu la responsabilité des professionnels dans un climat économique profondément différent du monde anglo-saxon.

Il me paraît évident que la réceptivité du monde des affaires aux contrôles diligentés par les auditeurs, et notamment par ses auditeurs légaux que sont les Commissaires aux Comptes, n'est pas la même. Disons même pour être franc que la plupart des sociétés françaises ne souhaitent pas des contrôles trop approfondis car la multiplicité des contrôles engendre un phénomène de rejet. Il y a déjà les contrôles du fisc, les contrôles des organismes sociaux, les contrôles des organismes de sécurité, etc. Dans ces conditions les Commissaires aux Comptes ne sont pas toujours accueillis dans l'enthousiasme alors que leurs diligences vont nécessairement faire perdre du temps aux services comptables et financiers. Les positions prises par le C.N.P.F. sont particulièrement révélatrices : les milieux patronaux se sont élevés contre les moyens d'action plus larges donnés aux Commissaires aux Comptes et ont souhaité limiter sérieusement leurs honoraires.

Dans les pays anglo-saxons l'auditeur est considéré comme un élément indispensable du bon fonctionnement de l'entreprise donnant une crédibilité particulière aux informations financières et favorisant une organisation administrative rationnelle. La conséquence est que les niveaux d'intervention des professionnels ne sont pas comparables.

Quand je prends la succession d'un auditeur étranger dans une société, je bénéficie généralement d'honoraires confortables qui représentent parfois 3 ou 4 fois ceux qu'on m'aurait accordés dans une société française. Je peux alors faire un travail de qualité qui contribue à améliorer les procédures et l'organisation de l'entreprise et qui est d'ailleurs perçu comme quelque chose de positif. Il faut bien reconnaître que nous n'avons pas les mêmes moyens pour le contrôle des sociétés françaises et dans ces conditions, il ne serait

pas normal que notre responsabilité soit engagée de la même façon.

L'atmosphère de concurrence qui commence à se manifester dans notre profession ne facilitera pas les choses dans ce domaine.

J'ai déjeuné avec un confrère qui est Commissaire aux Comptes d'une filiale d'une société cotée et je suis moi-même le Commissaire aux Comptes d'une autre filiale. Il m'a appris qu'au prochain renouvellement des Commissaires aux Comptes, il y aurait certainement des procédures d'appels d'offre qui seraient lancées. Que l'on introduise une certaine compétition dans notre métier n'est pas forcément une mauvaise chose mais ce que je sais c'est que les clients ne sont pas toujours en mesure d'apprécier la qualité de notre travail. J'ai peur que dans ces appels d'offre ils soient plus sensibles au niveau des honoraires qu'à la qualité même des travaux et à l'importance des interventions proposées.

Ce qui est capital dans un appel d'offre c'est le rapport qualité-prix. Est-ce que nos clients sont en mesure de l'apprécier. Est-ce qu'ils n'auront pas une certaine tendance à s'orienter vers la proposition comportant les honoraires les plus bas...

Dans un pareil contexte notre situation ne sera pas très confortable et je pense que nous devons collectivement faire un effort pour sauvegarder des conditions de travail suffisantes.

Après les exposés qui ont situé les problèmes sur un plan essentiellement juridique, il ne m'a pas paru inutile de mettre l'accent sur certains aspects pratiques car il me paraît nécessaire d'examiner ces questions dans le cadre de la vie quotidienne de nos cabinets et dans le contexte économique et social dans lequel nous travaillons.

(Applaudissements)

M. le Conseiller Guth. — Je vous remercie. Heureusement que vous nous avez dit que vous étiez optimiste, car je voyais un certain nombre de craintes se dessiner —, au fur et à mesure de vos propos.

Je voudrais revenir sur un point... Je ne connais pas les Etats-Unis, mais j'ai lu les livres d'un avocat qui connaît bien le monde américain, M^e Soulez-Larivière (1), qui a étudié l'organisation judiciaire américaine, et les décisions auxquelles elles aboutissaient. Certes, vous pouvez me dire : ce qui se passe aux Etats-Unis (je ne voudrais pas faire référence aux maladies) arrivera en France dans un certain nombre d'années, alors qu'en réalité, il y a un reflux aux Etats-Unis dans tous ces domaines évoqués, et que nous seront peut-être à l'abri de ce reflux.

Vous avez fait référence aux tribunaux anglo-saxons ; c'est exact, mais je pense que ça ne pourra pas rentrer dans notre tradition judiciaire formée par le droit romain, j'aime beaucoup évoquer le droit romain, le droit canon... Nous avons une formation totalement différente... Nous avons aussi, même chez nous Magistrats, un recrutement différent et, pour parler honoraires, des traitements différents de ceux des Magistrats anglo-saxons ou américains.

Mais je remarque que depuis toujours en Grande-Bretagne — dans un domaine qui n'est pas le nôtre aujourd'hui — ou aux Etats-Unis, quand une diffamation est constatée envers un particulier ou l'autori-

té publique de la part d'un grand quotidien anglais ou américain, là où la 1^{re} Chambre du Tribunal de Grande Instance de Paris, il y a deux ans, au scandale général, dans une affaire célèbre est allée jusqu'à 600 000 francs de dommages-intérêts (le poids des mots, le choc des photos), les tribunaux américains, pour une simple diffamation concernant un général américain, pour une faute qu'il aurait commise au Vietnam, a alloué une somme équivalente à un million de francs lourds. Donc, il y a disproportion énorme entre les sanctions américaines et les sanctions européennes.

Est-ce que vous pensez, un jour, en arriver à cette situation en France ? Je ne le crois pas, à moins que, comme le préconisent certaines parties du livre de M^e Soulez-Larivière, on arrive au système anglo-saxon qui est éloigné de notre mentalité européenne et française, tendant à recruter les avocats les plus célèbres ou les plus fortunés par le système de l'élection. Je ne crois pas, je suis aussi optimiste que vous, que nous en arrivions là sur le problème des condamnations pour responsabilité.

M. de Rivoyre (Nancy). — Je suis très heureux de vous entendre M. le Haut Conseiller, mais en 1978 je crois, en Allemagne, donc dans un pays de droit germanique et pas de droit anglo-saxon, dans un pays où le Code Napoléon a laissé quelques traces, je connais une condamnation de professionnels de comptabilité, qui étaient « recherchés » en responsabilité civile par un acquéreur d'entreprises, à l'occasion d'audits qui avaient été faits. Ils ont été condamnés très durement... Peut-être qu'il faut aussi que nous fassions attention car cela pourrait nous arriver... Peut-être que c'est la sagesse du barreau français qui fait que nous restons un peu à l'écart de ces pays, car si j'ai bien compris, dans les pays anglo-saxons et aux Etats-Unis, il y a des cabinets d'avocats qui font le marketing en quelque sorte des affaires de responsabilité civile, ils recherchent les clients éventuels et leur proposent des affaires.

M. Junières. — Une petite précision à ce que j'ai dit pour qu'il n'y ait pas de confusion... du fait que les normes dont je parlais dérivent des normes internationales et que nous allons progressivement pratiquer le métier de façon plus homogène dans le monde, probablement que les notions de responsabilité auraient tendance à être traitées de façon plus « rapprochées » qu'elles ne le sont maintenant. Mais j'ai bien dit que j'avais confiance en la sagesse des juridictions françaises pour savoir séparer le bon grain de l'ivraie... La vérité, c'est qu'il y a un risque qu'il faut mesurer à sa véritable valeur.

Quant aux statistiques, je ne pense pas, en toute sincérité, que le nombre des condamnations soit significatif de l'évolution du problème.

Nous avons mis en place des systèmes de responsabilité collective qui ont un mérite considérable... il y a des organismes paritaires chargés d'examiner les dossiers, ce qui évite que les actions en responsabilité ne prennent un tour judiciaire, car même si le professionnel est lavé de tout soupçon, même s'il a un non lieu, sur le plan de l'exercice de sa profession cela peut lui causer un dommage irréparable. Je puis vous dire qu'il y a des dizaines et des dizaines de dossiers désormais traités à l'amiable chaque année et des indemnités données aux clients...

(1) — « L'avocature » - Editions Ramsey - 1982.
— « Les Juges dans la balance » - Editions Ramsey - 1987.

d'après des informations que je n'ai pas vérifiées, il y aurait un accroissement sensible des dossiers contentieux qui donneraient lieu à ce type d'indemnisation.

M. le Président Bon. — Vous m'avez demandé tout à l'heure quelle expérience pouvaient avoir les Tribunaux de Commerce sur le sujet... certainement pas une expérience pénale mais je dirais une expérience qui, pour nous, de notre point de vue un peu étroit, ressemble à une expérience pénale. Nous sommes nécessairement conscients du fait que dans ces affaires nous ne traitons pas seulement, en réalité, du montant d'un dommage ; nous traitons de temps en temps, rarement grâce au ciel, de la possibilité pour un professionnel de garder la tête haute ou pas... et tout ce qui a été dit sur ce sujet, je le fais mien...

Les litiges que nous avons le plus souvent à traiter sont heureusement des litiges accessoires, étrangers aux véritables problèmes de responsabilité pouvant avoir des incidences sur le plan pénal...

Il y a quelques affaires dont l'origine est une incompatibilité d'humeur, quelquefois d'ailleurs incompatibilité sur le plan des honoraires. Il y a des litiges concernant les Commissaires aux Comptes, d'autres concernant les missions spéciales, je dirais presque extra-professionnelles, notamment des évaluations d'entreprises. Je m'attends aussi à ce que nous soyons un jour saisis, cela a failli arriver, d'affaires plus subtiles et dangereuses d'immixtion dans la gestion...

Pour citer rapidement une expérience, j'ai vu une fois une entreprise qui déclarait la cessation de ses paiements et le seul qui parlait était l'Expert Comptable... il disait : nous avons fait ceci, nous avons décidé ceci et cela... J'ai fini par lui demander s'il considérerait comme tout à fait normal de se substituer aux mandataires sociaux...

Ces cas sont quand même tout à fait exceptionnels et, le plus souvent, les professionnels libéraux, quelle que soit leur spécialité, peuvent être accusés de tout et de son contraire. C'est ainsi que nous avons vu, par exemple, une société de recrutement de cadres, accusée de n'avoir pas su détecter qu'une incompatibilité d'humeur allait se manifester au bout d'un an ou d'un an et demi, entre le président de la société qui allait partir et le successeur qu'on lui avait trouvé...

Ceci étant, M. le Haut Conseiller, est-ce que vous m'autorisez à n'être pas complètement de votre avis sur le problème des conséquences que l'on doit tirer des manquements éventuellement constatés... Nous avons le devoir d'être absolument rigoureux et de ne pas admettre une responsabilité d'un Expert Comptable ou Commissaire aux Comptes qui ne soit pas strictement établie... mais si elle l'est, je pense que la sanction doit être exemplaire... peut-être pas extrême comme elle le serait aux Etats-Unis, mais il faut qu'elle soit exemplaire... de même que s'il est innocent, sa demande de compensation doit être admise de façon éclatante... si un professionnel, Commissaire aux Comptes, Expert Comptable, se trouve atteint dans son honneur, dans sa dignité et dans sa profession, il faut le compenser de façon éclatante... du moins c'est mon sentiment...

coup de tribunaux qui seraient capables de condamner un professionnel qui n'aurait rien à se reprocher... et il est essentiel d'éliminer ceux qui ont quelque chose de grave à se reprocher, c'est évident.

On a parlé aussi de l'obligation de moyens et de l'obligation de résultats. Il est évident que le client est plutôt favorable à l'obligation de résultats et le prestataire de services plutôt favorable à l'obligation de moyens... ce en quoi il se trompe peut-être éventuellement, parce que, cela a été dit par plusieurs au cours de ces débats, les obligations de moyens s'accroissent et ce n'est pas tellement facile, même si en travaillant sérieusement, d'être sûr de n'avoir rien laissé passer à cet égard.

D'autre part, la nature de certaines missions impose en quelque sorte une obligation de résultats.

Je vais citer un exemple... Une société s'est lourdement endettée en devises... à des taux relativement favorables, mais avec un risque de change ; elle demande à un Expert Comptable de faire une étude du coût et du résultat de la conversion éventuelle de cet emprunt en un emprunt en francs, avec bien entendu un certain dédit à payer au prêteur étranger et un taux plus élevé...

Il est évident que si le professionnel aboutit à une conclusion ferme, disant : vous avez intérêt à faire ceci ou cela et vous économiserez au moins tant... il court un risque, qui est lié au fait qu'il a pris, dans la formulation même qu'il a employée, une obligation de résultats ; c'est évidemment pire encore si ses calculs se trouvent inexacts.

Il y a donc nécessairement des obligations de résultats qui seront d'ailleurs à apprécier en fonction également de la qualité du client... C'est un peu la même chose qu'en droit administratif ; on ne traite pas de la même façon le client ayant une qualification professionnelle sérieuse et le particulier réputé incompétent.

En ce qui concerne le développement des contentieux, je dirai et vous me le pardonnerez... ici nous sommes parmi des Experts Judiciaires... que plus vos confrères auront de contentieux, plus vous aurez de missions judiciaires...

Dernier élément concernant les normes ; tout le monde émet des normes ; on a fait observer qu'elles sont contradictoires... Il ne faut pas oublier que tout le monde n'a pas le droit d'émettre des normes. C'est une faiblesse assez communément répandue que de vouloir normaliser notamment l'activité des autres... mais tout le monde n'a pas le droit de le faire et il ne suffit pas que tel ou tel organisme émette une norme pour que celle-ci soit obligatoire.

C'est sûrement vrai des organisations professionnelles c'est moins vrai d'autres organismes, même s'ils ont la sanction de l'Etat et surtout s'ils s'amusent, comme de temps en temps, ils le font, à émettre des normes qui se trouvent en contradiction avec une loi ou en contradiction avec des principes comptables élémentaires.

Là dessus je crois que j'en ai trop dit et je vais finir par me faire mal voir... mais probablement d'hommes qui ne sont pas dans cette salle.

M. Richerme (Lyon). — M. le Haut Conseiller, je vais vous présenter des excuses, car je ne vais pas exposer ici la position de la Compagnie Nationale, mais je voudrais poser une question... Dans son très dense exposé, notre confrère Peronnet, exposé très actuel, puisqu'il a pris largement en compte le phénomène des normes édictées par la Compagnie Nationale, a eu cette phrase, à un moment, pour dire que l'apparition des normes était susceptible d'engendrer des mises en cause de responsabilité... je ne me souviens pas très bien son propos...

Je voudrais connaître la position des Hauts Magistrats sur l'apparition de normes dans le cadre de la mission de Commissaire aux Comptes, puisqu'au cours de cette journée, il a beaucoup été question du Commissariat aux Comptes et de la mise en cause éventuelle de sa responsabilité.

M. le Conseiller Guth. — Si j'avais l'humour de mon voisin du boulevard du Palais, de M. le Président Bon, je m'en tirerais par une pirouette. Je ne le ferai pas, mais je vais vous dire ce que l'avalanche des normes me suggère... je m'exprime librement et à titre tout à fait personnel, d'autant que sur mes vieux jours je suis revenu à des premières amours, c'est-à-dire au droit pénal... donc sur les problèmes de responsabilité civile, je ne suis plus compétent.

L'avalanche des normes me suggère d'abord le souvenir d'une anecdote de mon ami de Faculté, d'Université, Jean-Claude Soyer (1). C'est une anecdote extraordinaire et ça expliquera peut-être l'attitude des Magistrats. Il m'a dit un soir : « Vous voyez le premier grand texte juridique qui existe, c'est la Déclaration d'indépendance américaine du 4 juillet 1976... 190 mots... » et il a ajouté : « Vous savez, il y a quelque temps, la Commission des Communautés Européennes a « pondu » une norme concernant le calibre des œufs de canne... 29 000 mots ».

Qu'en conclure ? Devant l'avalanche des normes, l'attitude des Magistrats va consister, je crois, et je pense que c'est la seule raisonnable, à revenir aux grands principes, lorsqu'il s'agira d'apprécier la responsabilité, pénale ou civile, d'un professionnel.

Le premier grand principe, c'est celui de la hiérarchie des textes... Il y a d'abord la loi, puis le décret d'application, tout le monde le sait... Il faut savoir de qui émane la norme ? Quelle peut être sa valeur réelle ? Est-ce qu'elle n'est pas en contradiction avec les textes ?

Pour répondre franchement à la question, mon point de vue c'est de dire les grands principes d'abord... ensuite la hiérarchie des textes...

L'attitude des Magistrats vis-à-vis des normes est de dire : attention tout de même... comme vous tous, nous succombons sous les textes les plus divers et les plus variés.

Soit par dilettantisme intellectuel, soit peut-être par paresse ou accablement, nous sommes un peu lassés de ces avalanches et pour en sortir, pour émerger, nous avons tendance à revenir aux grands principes...

Donc les normes en elles-mêmes sauf cas très précis, — vous avez fait allusion tout à l'heure M. le

Président Bon, au droit public — c'est comme la valeur des circulaires ; vous savez que les circulaires ne s'imposent pas aux juridictions ; les normes ne s'imposent pas non plus aux juridictions ; le tout est de trouver une adéquation... Est-ce que la norme est valable ? Est-ce qu'elle est applicable. Est-ce qu'elle est connue des professionnels ? Est-ce qu'ils la respectent dans l'espèce litigieuse ?

M. Kling (Paris). — Une information et une observation si vous permettez...

Une information qui concerne l'importance et la fréquence des mises en cause de professionnels ; on a cité tout à l'heure quelques statistiques qui sont exactes mais qui ne paraissent pas donner une parfaite mesure de l'importance et de l'ampleur du phénomène...

Si les condamnations sont peu fréquentes aujourd'hui, il n'en demeure pas moins que cela est lié à deux raisons : la première c'est parce qu'il y a un certain délai entre la mise en cause et la condamnation ; la deuxième, c'est parce que nous intervenons très souvent pour procéder à des arbitrages et éviter que la Justice ne soit saisie de ces mises en cause.

Pour en revenir à la seule région parisienne et aux missions du Commissariat aux Comptes, si j'étais très inquiet, il y a 2 ou 3 ans, des mises en causes importantes sur le plan pénal, aujourd'hui on est revenu à une appréciation plus raisonnable du problème. Par contre, on assiste à un développement important en matière civile ; en fait aujourd'hui nous assistons à des arbitrages qui représentent un ou deux litiges par semaine pour la seule région parisienne ; ce n'est pas un phénomène négligeable... Autant je suis convaincu que nous éviterons les excès du monde anglo-saxon parce que le système juridique n'est pas comparable, autant nous ne pourrions pas éviter la lame de fond venant des Etats-Unis, qui vise l'ensemble des professions libérales, nous y compris et même dans une certaine mesure, les sociétés commerciales.

Quant à l'observation que je voulais formuler... on a parlé des normes, notamment de celles qui viennent d'être adoptées par la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes... Sur ce point il faut rappeler qu'il n'y a pas d'obligation nouvelle à la charge des professionnels par ces normes... aucune diligence nouvelle ne s'impose. Ce qu'on a cherché à faire tous ensemble, c'est clarifier un peu les responsabilités nées des diligences ; dans ses recommandations édictées en 1980, on avait mis l'accent sur certaines techniques professionnelles : l'examen des procédures internes, l'observation physique, la confirmation directe ; on avait mis l'accent sur ces techniques dans de telles conditions que certains interlocuteurs ont pu penser que le professionnel qui, dans telle société, n'aurait pas adopté ces techniques, se trouvait en faute.

Il était souhaitable de clarifier... Pour vous satisfaire M. le Haut Conseiller, les normes maintenant sont très courtes et visent à nous replacer dans notre obligation de moyens. Ce qu'on demande au professionnel, c'est simplement de se poser la question de savoir le moyen qu'il va mettre en œuvre... autrement dit on revient à nos obligations fondamentales... quelle technique vais-je utiliser pour parvenir à la certification finale ?... C'est là sans doute que l'expertise judiciaire et les Magistrats ont à modifier un peu leurs techniques et appréciations, dans la mesure où

(1) Professeur de droit pénal à l'Université de Paris I, Panthéon - Sorbonne et Directeur de l'Institut de Criminologie de Paris.

ils doivent rentrer dans la démarche du Commissaire aux Comptes, en recherchant si par le choix fait, il a répondu à l'obligation de moyens qui lui incombait.

M. le Conseiller Guth. — Merci Monsieur... pour l'appréciation raisonnable que nous portons actuellement, mais je voudrais, répondant de la bergère au berger, vous indiquer aussi qu'il me semble qu'il y a un comportement qui est devenu globalement plus rationnel de l'autre côté... Nous évoquions tout à l'heure, avec mes voisins, une grande période, que vous n'avez peut-être pas connue, qui a été une grande période de montages financiers ; tous les présidents d'honneur de votre Compagnie, tous les grands Experts l'ont connue. Il y a un flot des scandales, des années 65-70, qui ont abouti à des condamnations modérées pour les professionnels et je pense que notre appréciation raisonnable actuelle correspond au fait, au moins pour Paris, d'une prise de conscience de la part des professionnels, de ce qu'ils ne peuvent pas tout certifier et pas tout laisser passer... comme certains le firent il y a vingt ans.

Nous arrivons, réciproquement, par nos efforts conjugués, à coup parfois de décisions comme durant les années 1970 fort dures, mais sur le plan pénal, moins dures pour le professionnel que pour les principaux intéressés, qui souvent sont repartis d'une Chambre où ils étaient arrivés libres, entre deux gardes avec des décisions de 2, 4, 5, 7 ans de prison... alors que dans les rares affaires où les Commissaires aux Comptes ont été impliqués, ils avaient des peines de 3 ou 4000 F d'amende parfois réduites en appel.

Il y a une appréciation raisonnable qui se fait des deux côtés... C'est peut-être pourquoi nous connaissons une situation plus calme...

M. le Président Clara. — Je voudrais faire part d'une réflexion qui n'est peut-être pas assez ressortie du débat. Les Experts Judiciaires qui seront saisis d'une mission, auront à rechercher si le professionnel « apporte la preuve de ces diligences » et peut-être à faire ressortir une notion vaguement évoquée ce matin dans l'introduction, qui est la personne « présumée la plus faible... » Il s'avère que si nous devons respecter un certain nombre de règles, de recommandations, nous plier à un certain nombre de diligences, on a en face de soi des gens qui prétendent ne rien connaître mais sont particulièrement vicieux et qui trompent leur monde par ce caractère vicieux.

J'ai eu le cas récemment, au pénal, d'un transporteur qui voulait mettre en cause son Commissaire aux Comptes, parce qu'il avait fait un certain nombre d'irrégularités et le Juge d'Instruction lui a dit : vous

déclarez que vous ignoriez qu'il existait un plan comptable, mais si je prends votre dossier, vous ignoriez aussi qu'il existait un code de la route... Ce transporteur disait : moi je ne sais rien... je ne sais pas qu'il y a un plan comptable... je ne sais pas qu'il faut faire un bilan... je ne savais pas qu'il y a des feux rouges sur la route...

M^e Garreau. — Je voudrais reprendre ce que vous disiez de la lutte entre le principe et la norme ; je ne crois pas qu'il y ait là un vrai débat, pour plusieurs raisons... D'abord parce qu'à mon sens, le principe n'est bien souvent d'aucune utilité pour le Juge ; je ne vois pas en quoi les principes aideraient un Juge à résoudre les questions de savoir si, dans tel cas, tel Commissaire aux Comptes a bien fait son travail en certifiant son bilan... Une fois qu'on aura dit qu'il a une obligation contractuelle, une obligation de moyens, on n'aura pas avancé et on devra se réfugier dans la norme.

Ensuite, dès lors que la norme a une valeur juridique, elle est opposable, je ne vois pas le Juge l'écarter au profit d'un principe quelconque.

En troisième lieu, bien souvent les principes sont issus des normes.

D'autre part, je voudrais revenir sur la question du développement du contentieux en responsabilité des professionnels... Je crois que c'est un phénomène inéluctable dans son principe même si les pratiques qu'on peut observer outre Atlantique sur les montants des réparations accordées, ne sont pas transposables en France... Prenons l'exemple de la diffamation... une diffamation par voie de presse écrite, en France, porte sur 100 000... 200 000 exemplaires ; aux Etats-Unis c'est un million ou deux d'exemplaires... De ce fait nous ne sommes pas dans la même catégorie.

Les règles anglo-saxonnes prévoient, en matière de réparation, des institutions particulières telles que les « punitive damages » qui sont de véritables clauses pénales extra contractuelles, de véritables sanctions qui pèsent très lourdement sur les personnes condamnées et que nous ne connaissons pas en France...

Donc pour ce qui est de l'application des montants des réparations, effectivement il n'y a pas de transpositions possible... En revanche, sur le principe de l'augmentation du contentieux de la responsabilité des professionnels, c'est inéluctable...

L'histoire de la responsabilité civile montre que depuis deux siècles on tend à responsabiliser de manière croissante tous les participants à la vie sociale, quels qu'ils soient...

RAPPORT DE SYNTHÈSE

présenté par

M. WINDSOR

Expert près la Cour d'Appel de Caen

Il est difficile de faire la synthèse d'exposés et de discussions aussi denses que ceux qui viennent d'avoir lieu devant vous au cours de cette journée. Je tiens, cependant, à remercier tous les intervenants pour leur grande contribution à nos travaux.

Pour ma part, je me limiterai simplement à mettre en relief certains des points qui me sont apparus comme primordiaux au cours de nos discussions, M. le Haut Conseiller Guth devant ensuite tirer la conclusion de nos débats.

I - CADRE DE LA MISSION

Il est indispensable, en premier lieu, de rechercher dans quel cadre s'est accomplie la mission du professionnel.

En ce qui concerne le Commissaire aux Comptes, il n'y a pas de problème : même si la mission est de nature contractuelle, le cadre en est déterminé par la loi et le rôle de l'Expert Comptable Judiciaire constituera à rechercher si le Commissaire aux Comptes a satisfait aux obligations telles qu'elles résultent de la loi et des textes d'application. Envers les tiers, la responsabilité éventuelle du Commissaire aux Comptes sera de nature délictuelle, mais le contenu de ses obligations sera déterminé en fonction du même cadre légal que les tiers ne peuvent prétendre ignorer.

Le cadre de la mission de l'Expert Judiciaire, sanctionnée par une responsabilité d'ordre délictuel, est fixé par la décision de justice ayant désigné l'Expert. Si ce cadre se révèle insuffisamment précis, il appartient aux parties, ou à l'Expert, de demander au Juge une plus grande explicitation de la mission. A notre connaissance, la détermination du contenu et de l'étendue de la mission de l'Expert Comptable Judiciaire ne pose généralement pas de problème.

La question est plus complexe en ce qui concerne la détermination de la mission de l'Expert Comptable. Les relations de l'Expert Comptable et de son client sont contractuelles. Le contrat peut être précis, ayant donné lieu par exemple à l'établissement d'une lettre de mission. Dans ce cas, il n'y aura, en principe, pas de problème. Il est donc tout à fait souhaitable de définir, de façon aussi précise que possible, les relations contractuelles pouvant exister entre le professionnel et son client. Mais, bien sûr, les termes du contrat ne pourront être opposés aux tiers, envers qui l'Expert Comptable est susceptible de voir sa responsabilité délictuelle engagée, que si ces tiers en ont eu connaissance. Si la preuve n'en est pas apportée, les dispositions du contrat, dans la mesure où elles sont dérogoires aux usages de la profession généralement admis et reconnus, ne pourront être opposés aux tiers. L'Expert Comptable Judiciaire devra donc s'appuyer pour apprécier la responsabilité du professionnel, sur les usages de la profession tels qu'ils sont en quelque sorte officialisés pour la Jurisprudence et l'Ordre.

S'il n'existe aucun contrat ou aucune lettre de mission, la recherche du contenu de la mission se fera d'une part par référence aux usages, mais également par tous moyens (notamment correspondances, notes d'honoraires). Dans ce cas, il ne faut pas oublier que si doute il y a, celui-ci devra, conformément à un principe général de notre droit, profiter à la partie la plus faible (ou présumée telle), généralement le client.

Il nous semble, en outre, que le contenu de la

mission peut parfois dépasser le cadre qu'ont pu tracer les parties. Je pense ici notamment à l'obligation générale de conseil dont se trouve normalement débiteur un professionnel normalement diligent. L'Expert Comptable, de par sa formation et sa qualification est à même de déceler des problèmes non précisément prévus dans sa mission de base, mais entrant sans équivoque dans le domaine de sa compétence. Il lui appartiendra généralement d'informer sur ce point son client afin que toutes dispositions utiles (par exemple une extension de la mission d'origine) puissent être prises. Mais, incontestablement, le professionnel, dans l'exécution de son contrat, devra faire preuve de discernement, juste contrepartie de la confiance que lui accorde son client. Cette obligation de conseil est toutefois limitée par l'indépendance que le professionnel doit conserver par rapport à son client. Il faut conseiller mais, également, il faut savoir ne pas aller au delà, le conseil sans indépendance pouvant devenir complicité.

Au cours du débat, il a également été rappelé que le professionnel, Expert Comptable ou Commissaire aux Comptes, ne pouvait être un personnage omniscient. Incontestablement, chacun de nous peut se trouver confronté, dans l'exercice de son métier, à des questions très « pointues » (par exemple en matière de douane ou de réglementation de la concurrence). L'existence de ces difficultés ne devrait cependant pas se poser quant à l'appréciation éventuelle de la responsabilité du professionnel. En effet, l'Expert fera référence en état de cause au professionnel normalement avisé ou compétent et non au professionnel « hors normes ». Par contre, le professionnel a certainement une obligation de modestie. Si, dans l'exercice de son activité, il détecte un problème qui dépasse le cadre de sa compétence et de sa formation, il commettrait une faute en voulant la solutionner seul. Il doit, au contraire, informer son client des difficultés ou risques rencontrés et savoir l'orienter vers tel ou tel spécialiste présentant les garanties suffisantes de compétence. N'oublions pas que dans nos relations avec nos clients, nous sommes généralement les seuls à pouvoir apprécier les limites de notre compétence.

II - DOSSIER DE TRAVAIL

Tout au long des débats, l'utilité, pour ne pas dire la nécessité des dossiers de travail a été rappelée. L'Expert doit pouvoir se faire remettre par le professionnel un dossier qui lui permettra d'apprécier l'étendue des travaux et des diligences accomplies par celui-ci. Comment en effet pourrait-il remplir sa mission s'il ne lui est pas présenté des éléments d'appréciation ?

Les institutions professionnelles n'ont pas manqué de l'inclure dans les règles de comportement que doivent respecter les professionnels. La Compagnie, et plus récemment l'Ordre, ont inclus cette question dans leurs recommandations relatives à l'exercice des missions.

Il n'est pas nécessaire d'insister sur l'utilité incontestable de ce dossier qui permet, en outre, au professionnel d'améliorer l'organisation et la maîtrise du travail effectué dans son propre cabinet.

Certains pourraient cependant avancer que la nécessité de présenter un dossier de travail conduirait en fait à renverser la charge de la preuve. Au lieu de se voir opposer une faute prouvée, le profession-

nel devrait dans tous les cas, par la présentation de son dossier, apporter la preuve qu'il n'a pas commis de faute.

A mon avis, il s'agit d'un faux débat. Si le professionnel attend pour commencer à constituer son dossier qu'une faute soit prouvée contre lui, il se promet de cruels déboires. En fait, son comportement ne doit pas être simplement guidé par la nécessité d'apporter un jour cette preuve d'innocence. C'est en permanence que le professionnel doit s'organiser pour accomplir un travail de qualité. Si un jour, malgré cela, sa responsabilité est mise en jeu, sa position sera, a priori, favorable s'il est en mesure de justifier immédiatement auprès de l'Expert, ou du Juge, de l'étendue des diligences qu'il a accomplies. Et la démonstration de la faute par celui qui entend mettre en jeu la responsabilité du professionnel en sera d'autant plus malaisée.

Dans l'accomplissement de nos travaux et la mise en place de notre dossier, ne faisons pas trop de juridisme : comportons-nous en fait, comme de bons professionnels, le travail de l'Expert en sera d'autant facilité, ce qui sera le plus souvent à notre avantage.

III - SECRET PROFESSIONNEL

Voici un problème qui soulève bien des questions, et les conséquences civiles de la violation du secret professionnel par l'Expert Comptable ou le Commissaire aux Comptes peuvent être très étendues.

Incontestablement, le professionnel comptable est soumis au secret professionnel, et de façon absolue l'avons-nous souvent répété. Et, en principe, cela ne devrait jamais poser de problème.

En fait, il s'en pose souvent et spécialement en cas de procédures judiciaires à l'encontre d'un de nos clients. Il est difficile d'opposer le secret professionnel à un officier de Police Judiciaire ou à un Juge d'Instruction. Et, dans ce cas, le professionnel devra choisir (!) entre deux risques d'inculpation : entrave au fonctionnement de la justice ou violation du secret professionnel.

Nous n'ouvrons pas ici le débat et vous renverrons sur ce sujet à deux séries de travaux :

— Le Congrès de l'Ordre de 1979 qui s'est tenu à Lille et au cours duquel nous avons entendu un magistral exposé de notre ami, le Président Ducoroy. A la suite de ce Congrès, une note d'information a été établie sur ce sujet, soumise à la Chancellerie et publiée ensuite par l'Ordre. Vous pourrez donc vous y référer utilement.

— Le Congrès des Experts Comptables Judiciaires qui se tient l'an prochain à Rouen a cette question parmi ses thèmes de travail et nous sommes certains que le rapporteur général, le Président Feuillet ne manquera pas de faire brillamment le point sur ce délicat sujet.

En tout état de cause, si le problème du secret professionnel est délicat dans son principe, il est indispensable de bien savoir en tracer les limites. Le secret est la garantie donnée au client que les confidences qu'il fait à un professionnel ne seront pas divulguées. C'est un droit dont il bénéficie en contrepartie de la confiance qu'il accorde à un professionnel indépendant. Mais le secret professionnel est la contrepartie des seules confidences faites par le client dans le cadre de la mission. Les questions techni-

ques ne sont pas couvertes quant à elles par le secret car elles ne découlent pas de la confiance du client mais de la simple science du professionnel. Et d'une façon générale, les opérations qui pourront être posées à un Expert Comptable ou à un Commissaire aux Comptes porteront le plus souvent sur des questions de simple technique comptable.

IV - NORMES - RECOMMANDATIONS - AVIS

Il existe incontestablement une grande prolifération (excessive ?) des normes, recommandations, avis, tant sur le plan national (C.N. - C.N.C.C. - C.O.B. - Ordre...) que sur le plan international (I.F.A.C. - I.A.S.C. - I.A.P.C. - G.E.E.C. - U.E.C. - F.E.E. ...) et cela a été rappelé à juste titre.

Cette abondance est souvent gênante (et même nocive) surtout lorsqu'il existe des contradictions entre les divers documents.

Mais cette prolifération porte beaucoup plus sur les normes techniques que sur les normes de comportement du professionnel et ce sont à ces dernières qu'il sera fait le plus référence en matière de responsabilité. Dans ce domaine, les deux seules institutions concernées sont l'Ordre et la Compagnie.

Malgré tout, même si le domaine est limité aux seules règles de comportement, apparaît la nécessité d'une clarification et d'une meilleure classification. Les professionnels et après eux les Experts Judiciaires ont besoin de s'appuyer sur des règles précises et bien définies. Il a été fait référence aux récents travaux à ce sujet de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes qui, je pense, sont unanimement appréciés.

Cependant, nous pouvons nous interroger sur la force obligatoire des normes ou recommandations édictées par nos institutions. Dans un premier temps, elles ont incontestablement une valeur incitative, elles serviront utilement de référence et pourront être sanctionnées sur le plan disciplinaire. Mais elles n'acquerront véritablement une force obligatoire permettant d'apprécier la responsabilité des professionnels que lorsqu'elles seront entrées dans les faits et prises en compte par une majorité de professionnels. Elles seront, en quelque sorte, confirmées par l'usage, permettant d'apprécier le comportement d'un professionnel normalement avisé, prudent et diligent. Le rôle des institutions n'est donc pas simplement de définir les règles, il consiste également à tout mettre en œuvre pour que celles-ci entrent effectivement en application : elles doivent donc être accompagnées d'une politique d'information et de formation.

Au-delà de la publication d'une règle, il est donc nécessaire de prévoir un temps d'adaptation permettant à cette règle d'acquiescer la force de l'usage auquel devra se référer l'Expert.

V - OBLIGATIONS DE MOYENS

Nous avons noté, à plusieurs reprises, que le professionnel est, dans tous les cas, débiteur d'une obligation de diligence et ne pourra être tenu à réparation qu'en cas de faute dans l'exécution de sa mission. La position est identique, que l'on soit en matière délictuelle ou en matière contractuelle.

C'est pourquoi nous considérons que dans l'exécution des obligations contractuelles, la responsabilité

du professionnel sera appréciée par référence à l'obligation de moyens (et non de résultat) dont il est débiteur. La doctrine et la Jurisprudence sont quasi unanimes pour affirmer le principe.

Il est cependant des cas où l'absence d'aléa dans l'exécution de la mission et la parfaite définition des obligations du professionnel peuvent en fait conduire à un renversement de la charge de la preuve. Nous en arrivons au point où un professionnel normalement diligent, prudent et avisé ne peut pas ne pas avoir rempli son obligation. Il en est ainsi, par exemple, dans le cas du non-respect d'une date limite pour accomplir une formalité bien précise alors que le client a fourni tous les éléments nécessaires. Le professionnel se voit alors opposer une véritable présomption de faute et il ne pourra s'exonérer qu'en apportant la preuve, notamment par la présentation de son dossier de travail qu'il n'a pas commis de faute.

Ce n'est pas pour autant que nous glissons vers l'obligation de résultat. Bien qu'il y ait, dans des cas limites, renversement de la charge de la preuve, nous restons dans le cadre de l'obligation de moyens avec exonération possible de responsabilité par la preuve de l'absence de faute. Au contraire, s'il y avait obligation de résultat le professionnel ne pourrait échapper à la mise en cause de sa responsabilité qu'en invoquant un événement exonératoire (cas fortuit ou force majeure), ce qui est tout à fait différent.

Nous rappelons, toutefois, que même si la faute doit être prouvée, cela ne dispense pas, bien au contraire, le professionnel de bien définir le cadre et la portée de ses obligations (dans le respect bien sûr des obligations légales) par l'utilisation notamment d'une lettre de mission ou la présentation d'une note d'orientation de la mission et éventuellement d'un programme pluri-annuel. Ce sont autant d'éléments qui permettront à l'Expert Judiciaire d'apprécier si le professionnel a correctement accompli sa mission.

Dans ce chapitre, il est un dernier point sur lequel j'estime indispensable d'attirer votre attention : très fréquemment le professionnel, pour justifier son absence de faute, invoquera la carence du client ou le défaut d'information de la part de celui-ci. Généralement d'ailleurs, le client sera d'un avis inverse et il sera difficile de trancher. Mais, à notre avis, le professionnel ne peut se retrancher derrière la carence du client que s'il a, au préalable, expressément rappelé à celui-ci ses obligations. Le client est « présumé le plus faible » et il appartient donc au professionnel « plus initié » de mettre en garde son client sur les conséquences qui peuvent résulter de ses manquements. En cas d'incertitude sur ce point les tribunaux ne manqueraient pas de trancher en faveur du client.

VI - REPLACER L'EXPERTISE DANS LE TEMPS

Ce point est très important. En effet, l'Expert interviendra toujours avec un certain décalage (parfois assez long) par rapport au moment où ont été commis les faits sur lesquels il aura à se prononcer.

Deux règles essentielles sont à respecter :

— D'une part, l'Expert doit apprécier la responsabilité du professionnel en fonction des faits existant à l'époque et non en fonction des événements qui ont pu survenir ultérieurement et qui d'ailleurs pouvaient

être totalement imprévisibles. Il faut savoir se replacer au moment des faits, dans la même situation. L'activité d'un professionnel peut avoir eu, par la suite, des conséquences désastreuses sans qu'il soit possible de lui reprocher quoi que ce soit, dans la mesure où son comportement a été normal en fonction de la connaissance des faits qu'il avait à l'époque.

— D'autre part, la responsabilité du professionnel devra être appréciée en fonction des règles applicables au moment des faits incriminés. Ceci est d'autant plus important que nous sommes à une époque très évolutive, où les institutions s'efforcent de mieux définir les modalités d'exécution par les professionnels de leurs missions. Telle recommandation aujourd'hui en vigueur n'existait pas encore il y a cinq ans à l'époque où se situe l'instance. Je dirai même plus : la recommandation pouvait avoir été publiée il y a cinq ans mais n'être pas encore généralement appliquée : dans ce cas, pour apprécier la responsabilité du professionnel, il conviendra de s'y référer avec beaucoup de prudence, la référence devant toujours être faite aux usages généralement admis et respectés. Entre la recommandation et l'usage, il y a souvent un décalage qu'il importe de prendre en compte.

VII - MODESTIE DE L'EXPERT JUDICIAIRE

Il ne suffira pas de se replacer à l'époque où s'est située l'action, objet du litige, encore faudra-t-il savoir apprécier le comportement du professionnel dans les circonstances où il s'est trouvé placé.

Très souvent, même avec une connaissance parfaite des faits, même en l'absence de toute ambiguïté quant aux règles applicables, le professionnel peut faire un mauvais choix ; il a dû agir « à chaud » sans forcément avoir une claire vision des événements. Il serait facile a posteriori de simplement constater ce mauvais choix sans essayer d'en comprendre les raisons. Il est beaucoup plus difficile d'analyser les raisons de ce mauvais choix pour apprécier le comportement du professionnel.

Bénéficiant de beaucoup de recul et de temps de réflexion, l'Expert Judiciaire est ici placé dans une position plus « confortable ». Il devra cependant se forger une opinion, non en fonction du choix qu'il ferait ou de la conduite qu'il observerait aujourd'hui, mais en se remettant à la place du professionnel, dans les circonstances où il s'est trouvé à l'époque. L'Expert doit, en plus, faire un autre effort : pour apprécier la responsabilité du professionnel, il convient de se référer à un professionnel moyen, de même formation et de même culture et non de juger par rapport à lui-même, car je le dis, sans aucune ironie, son rôle d'Expert Judiciaire l'oblige, pour l'accomplissement de sa mission, à être bien au-delà du professionnel moyen.

VIII - ROLE DE L'EXPERT INTERVENANT DANS UNE INSTANCE CONCERNANT SES PAIRS

Relativité temporelle, relativité humaine sont deux notions que saura prendre en compte l'Expert Judiciaire. Il est en plus Expert Comptable Judiciaire, ce qui le conduira, pour le sujet qui nous intéresse aujourd'hui, à apprécier le comportement de ses pairs, de ses confrères. Et il devra spécialement se garder de deux excès : excès de tolérance et excès de sévérité.

— Excès de tolérance, dans la mesure où, par esprit de solidarité professionnelle, il peut être conduit à faire preuve de beaucoup de tolérance envers un confrère dont il connaît les difficultés : nous sommes ici aux frontières du corporatisme, dans le mauvais sens du terme.

— Excès de sévérité dans la mesure où l'Expert pourra aborder les problèmes avec un éclairage beaucoup plus complet, avec plus de science et avec un recul confortable.

Nous savons que l'Expert Judiciaire saura éviter ces excès. Il y va du plus grand intérêt de la profession et même, sur un plan plus large, de notre type de société.

Si nous nous plaçons par rapport à notre corps professionnel, il est indispensable que tout soit mis en œuvre pour apprécier au mieux la responsabilité des Experts Comptables ou Commissaires aux Comptes. Le Magistrat témoigne à notre égard d'une grande marque de confiance en nous demandant de l'aider à cerner le problème posé par la mise en cause de la responsabilité d'un de nos confrères. Il sait qu'il peut le faire car nous faisons partie d'un corps professionnel jaloux de son indépendance, convaincu qu'en contrepartie il est indispensable, non seulement d'accepter notre responsabilité, mais en plus de savoir la mesurer à son juste niveau.

Nous vivons, d'autre part, dans une société de liberté et parmi les devoirs que cette liberté nous impose, si nous voulons la mériter, figure la nécessité de rechercher et maintenir une juste et saine vision sur le comportement d'autrui. Et c'est dans ce contexte que se situe la mission de l'Expert Judiciaire.

IX - CONCLUSION

Au cours de nos travaux, certains ont pu penser, ou même dire, n'est-ce pas M. le Haut Conseiller Guth, que nous faisons preuve d'un excès de pessimisme :

— Pessimisme devant l'augmentation des mises en cause de notre responsabilité de professionnels,

— Pessimisme devant la complexité croissante de l'exercice de nos missions.

Pour ma part, je considère que nous sommes et que nous devons rester résolument optimistes, même si par réalisme nous savons aborder de face les problèmes qui se posent à nous.

Oui notre métier est difficile et peut être de plus en plus difficile.

Oui notre responsabilité peut être mise en cause.

Mais n'est-ce pas plutôt un défi qui nous est lancé et que nous devons relever comme tel. En fait, nous constatons que les conditions d'exercice de la profession évoluent, et il nous appartient d'adapter nos moyens à cette évolution pour non seulement la suivre mais aussi tenter de la précéder.

Les Institutions, et spécialement la Compagnie et l'Ordre l'ont parfaitement compris : est-il besoin de rappeler le très grand effort qui a été réalisé en matière de doctrine comptable et professionnelle, ainsi que dans le domaine de la formation.

Si les difficultés montent d'un cran, à nous de tout mettre en œuvre pour y faire face et notre profession n'en sera que plus forte et passionnante.

Peut-être, me direz-vous, est-ce ici manier le paradoxe ?

Je ne le pense pas et je vous dirai simplement : quelle profession voulons-nous ?

Voulons-nous une profession médiocre et neutre ? Dans ce cas, nous n'aurons que peu de problèmes et mènerons une existence à la hauteur de nos ambitions.

Voulons-nous une profession indépendante et forte, et par-là même passionnante ? Dans ce cas, il faut savoir relever les défis de notre époque, développer et promouvoir notre qualité, affronter la concurrence et accepter, pour ne pas dire revendiquer, notre responsabilité.

Il faut choisir ; je pense que le choix de la profession est fait : celui d'une voie peut-être difficile mais résolument orienté vers l'avenir et les enjeux de demain.

Cependant, tout ne doit pas pour autant se faire n'importe comment et la responsabilité est d'autant mieux acceptée que sa mise en œuvre s'effectue dans des conditions claires, et aisément compréhensibles.

J'insisterai pour terminer sur deux points : la prévention et la simplicité.

Il est plus important de prévenir la faute que de la sanctionner : une bonne prévention ne se fait pas forcément par la multiplication de la réglementation mais surtout par une politique avisée d'information et de formation : c'est également vers quoi nous tendons par les examens d'activité professionnelle et les cours et séminaires que nous organisons.

La recherche de la simplicité est paradoxalement plus difficile. Incontestablement, nous allons vers un excès de définitions, de règles ; c'est là un défaut bien français et nous y avons fait allusion. Le rôle des institutions est de tracer la voie, de fixer les objectifs, d'inciter au progrès et de canaliser les efforts du corps professionnel. Par contre, la notion du bon professionnel, normalement diligent, prudent et avisé, fondement essentiel de notre droit de la responsabilité, est une notion de fait très évolutive qu'il n'est certainement pas souhaitable d'enfermer dans une réglementation qui se révélerait inévitablement complexe et figée. Il faut probablement avoir ici plus de pragmatisme et de bon sens que de réglementation.

Est-il besoin de rappeler que tout le droit de la responsabilité délictuelle est essentiellement construit autour de l'article 1382 du Code Civil dont la précision et la concision se sont révélées exemplaires et plus que suffisantes depuis près de deux siècles.

Enfin, je ne puis terminer sans faire référence à mon grand maître de l'époque heureuse où je faisais mes études de droit, le Professeur Tunc. Il avait l'art de nous exposer une situation très complexe, avec un enchevêtrement de problèmes et de responsabilités : une fois le cadre fixé, il fallait apprécier le comportement de divers protagonistes et rechercher les points essentiels. Mais toujours nous en venions à nous poser des questions très simples et invariablement le cours se terminait ainsi : « S'est-il ou non comporté en bon père de famille ? » Il faudrait, également, que dans notre droit professionnel, les choses soient aussi simples et qu'à la fin de son rapport l'Expert Judiciaire n'ait qu'une seule question à se poser : « S'est-il ou non comporté en bon professionnel ? ». L'appréciation de la responsabilité sera d'autant plus pertinente qu'elle s'appuie sur des notions simples et ce sera ma conclusion.

(Applaudissements)

CLOTURE DES TRAVAUX 1

présenté par

M. GUTH

Conseiller à la Cour de Cassation

Il est de tradition que le Président tire la conclusion des travaux. Est-ce bien nécessaire, après la remarquable synthèse de notre rapporteur général, M. Francis Windsor ?

Puisque je dois le faire, je vais sacrifier à cet usage en avouant d'abord que j'ai beaucoup appris. Avec M. Noël, tout d'abord qui a présenté avec rigueur et précision les règles générales concernant la recherche et l'analyse de la mission des différents types d'expertise, sous une triple qualification : Expert Comptable, Commissaire aux Comptes et Expert Judiciaire. Il nous a rappelé quel était le cadre juridique ou réglementaire, délimitant vos trois activités professionnelles et vous permettant, si vous le respectez, d'être, sauf accident de parcours, à l'abri d'actions abusives en recherche de responsabilité, avec au passage, l'insistance que la nécessaire incidence d'un « référentiel ».

Je suis tout à fait d'accord pour souhaiter personnellement, comme l'évoquait M. le Président Bon, qu'en cas d'actions abusives, les tribunaux sanctionnent ces actions abusives, soit par des dommages-intérêts pour procédure abusive, soit dans le cadre des différentes procédures (art. 675-1 du Code de procédure pénale ou 700 du Nouveau Code de Procédure Civile). Nous l'avons fait récemment au Tribunal de Grande Instance de Paris, où nous sommes allés au maximum de ce que nous pouvions allouer, dans le cadre des conclusions du défendeur.

Il faut bien constater que quelquefois, les Avocats à la Cour, aux différents Barreaux, sont timides sur ce point. Ils oublient parfois, au cas de procédure abusive, de réclamer des dommages-intérêts, et l'article 700 est assez vaste pour permettre aux juridictions d'élargir le montant de ces condamnations pour des procédures abusives, à condition de présenter des demandes justifiées et motivées.

Nous avons relevé au passage une belle définition qu'a donnée M. Noël de votre profession — c'est un très beau compliment mais ça implique aussi des responsabilités — vous êtes des « généralistes spécialistes complets ».

Je crois que c'est la seule profession qui puisse revendiquer ce titre et qui l'assume, à la différence d'autres catégories d'expertise, que je n'évoquerai pas ici, où les querelles de chapelle sont souvent consternantes... ce n'est pas le cas chez vous.

Ensuite, M. André dans son exposé technique quasi-exhaustif, a fait le point du droit applicable comme de la Jurisprudence la plus récente. Pour avoir eu connaissance de son texte complet, je crois que tout le monde y trouvera réponse à ses interrogations, optimistes ou pessimistes. Il vous a démontré comment on pouvait analyser les éventuels manquements contractuels délictuels ou quasi-délictuels, voire institutionnels à propos des Commissaires aux Comptes.

Il nous a appris quels étaient les critères auxquels l'Expert Judiciaire doit se référer, pour déterminer s'il y a eu ou non manquement professionnel, en tenant compte normalement des difficultés posées par le secret professionnel.

C'est un sujet difficile, celui du secret professionnel, puisqu'il met en cause des principes ou parfois des exceptions contradictoires. Je suis heureux d'apprendre que ce sera l'un des thèmes du prochain congrès de Rouen. Vous aurez tout le temps, vos

instances ordinaires également, auront le temps de réfléchir et de dégager les lignes directrices pour l'avenir sur cette question, que rencontrent d'ailleurs tous les Experts Judiciaires dans bien des domaines.

Une seule remarque personnelle, qui n'engage que moi. J'ai entendu, je crois en début d'après-midi ou j'ai cru comprendre que les exceptions au secret professionnel étaient plus ou moins créées ou imaginées par les Magistrats ou les juridictions... Ce n'est pas tout à fait ça. En réalité, il y a des textes fondamentaux, article 378 du Code pénal et article 11 du Code de procédure pénale. Ce sont des textes universels, qui concernent toutes les professions. Ensuite, il y a des textes particuliers et ces textes particuliers ont cette caractéristique essentielle d'imposer des exceptions, mais ce sont toujours des exceptions législatives : obligation de dénoncer des faits délictueux, pour le Commissaire aux Comptes, obligation de plus en plus réclamée par l'opinion publique et non par les tribunaux, de dénoncer les mauvais traitements à enfants pour les professions médicales ou médico-sociales... avec à la clé la sanction de la non-dénonciation de crimes ou délits ou de la non-intervention pour empêcher un crime ou délit...

Donc, il y a d'une part les textes sacro-saints sur le secret professionnel de toutes les professions, depuis le prêtre jusqu'aux professions libérales, et puis il existe des exceptions voulues par le législateur, souvent sous la pression de l'opinion et la volonté du peuple, du Parlement, et les tribunaux doivent essayer de trouver les voies médianes et ce n'est pas facile, en présence d'intérêts contradictoires, opposés.

Cet après-midi, M. Peronet a soigneusement analysé et noté quelles devaient être les diligences de l'Expert dans l'appréciation des faits, afin de déterminer s'il y a lieu, une faute ou un manquement à une obligation. Ses développements m'ont paru particulièrement intéressants et instructifs sur le critère de la faute, par référence aux concepts de diligences normales, de normes et d'usages professionnels des trois différentes professions.

M. de Vogüé a traité d'un autre problème, en général délicat et pourtant si utile aux juridictions saisies, celui de la recherche des éléments d'appréciation du préjudice, partie des rapports d'expertise, qui s'avère parfois sommaire dans la pratique expertale.

M. de Vogüé comme d'autres, a fait à ce propos une distinction entre l'obligation de moyens et l'obligation de résultats. Je persiste à penser que l'obligation de moyens reste le principe... mais M. de Vogüé a bien montré qu'il pouvait y avoir des exceptions variables, selon chacune des trois activités : Expertise Comptable, Commissariat aux Comptes, Expert Judiciaire.

Au passage, je souligne combien j'ai été heureux d'entendre M. de Vogüé insister, puisque c'est un point de vue judiciaire, sur deux nécessités : la première, ce sont des relations confiantes, quand c'est possible bien entendu, avec les juridictions d'instruction, que ce soit le Juge d'Instruction au pénal, le Juge de la mise en état au civil, voire le Juge des référés... Nous sommes toujours heureux de recevoir des Experts qui viennent nous dire : voilà le problème qui se pose (même confidentiellement)... est-ce qu'il y a un moyen d'éviter... ? J'ai un problème, je me le pose comme ça, qu'en pensez-vous ? Cela n'engage personne mais cette pratique permet souvent

d'arriver à un consensus, utile pour toutes les parties au procès.

Et aussi, c'est très important d'insister sur le devoir de fournir au Tribunal tous les éléments d'appréciation du préjudice. C'est peut-être là où, quelquefois, pas toujours, les rapports d'expertise judiciaire pèchent un peu. Il y a une très belle analyse des fautes, des manquements professionnels, mais sur les éléments d'appréciation c'est moins structuré, c'est très difficile... c'est peut-être à nous de l'évaluer.

M. de Vogüé a eu parfaitement raison de citer l'arrêt de la Cour d'Appel de Rennes en date du 24 juin 1987. Cet arrêt me permet de revenir, M^e Garreau, sur ce que nous avons dit tout à l'heure chacun de notre côté... peut-être que je n'ai pas assez développé « les grands principes d'un côté » et les « normes de l'autres »... Je mets un petit n à norme et non pas un grand N.

Dans l'arrêt de Rennes, qu'est-ce qu'il est dit ? L'arrêt de Rennes fustige la passation sous silence d'anomalies : manque de fiabilité des stocks, manque de fiabilité des amortissements, livraisons à soi-même... cela revêt un caractère fautif... Il me semble que cet arrêt de Rennes, que je découvre, se réfère à des normes, et en revanche que fait la Cour ? C'est là où se jouent les grands principes de la responsabilité civile aux juridictions qui ont à trancher les litiges concernant la responsabilité civile des « professionnels ».

J'aurais dû préciser ma pensée tout à l'heure. L'arrêt de Rennes dit :

1) le défendeur n'était tenu que d'une obligation de moyens... c'est une position très nette... et ensuite, autre grand principe de la responsabilité civile :

2) il faut ensuite rechercher quelle a été l'incidence sur le préjudice subi par la société qui a pris les actions de l'entreprise contrôlée... la recherche du lien de causalité constitue à l'évidence un recours aux grands principes, et finalement, après avoir dit quelque mal de ce Commissaire aux Comptes, la Cour décide de ne pas le condamner à verser la moindre indemnité.

Voilà un point qui me paraît important ; ni optimiste, ni pessimiste, je suis réaliste... J'espère que nous continuerons sur le continent, même après 1992 (il faut longtemps pour que les mentalités évoluent) à appliquer dans un cadre hérité des Romains — un système totalement différent du système anglo-saxon — à moins qu'on recrute, encore une fois, les plus riches et les plus fortunés des « lawyers », pour en faire des juges... Peut-être qu'à ce moment-là, les condamnations à payer seraient à la hauteur des normes américaines, qui sont effarantes.

Au passage, M^e Garreau, dans les journaux que nous avons condamnés (je ne peux pas dire lesquels), les tirages de l'un oscillaient entre 600 ou 650 000 exemplaires et ceux de l'autre, entre 800 000 et 850 000 exemplaires...

Mesdames, Messieurs, vous me permettez, avant de terminer nos travaux qui ont été passionnants, d'évoquer la mémoire d'un grand écrivain bordelais, ne serait-ce que pour honorer nos collègues et amis bordelais, qui nous reçoivent si bien, ne serait-ce aussi que parce que cela nous permettra de réaliser une transition harmonieuse entre nos préoccupations juridiques et les festivités gastronomiques qui nous attendent pour notre soirée semble-t-il.

Peut-être serez-vous étonnée que je ne fasse pas référence aux trois « M » : Montaigne, Montesquieu, Mauriac... Je vais vous parler d'un homme, peut-être méconnu aujourd'hui, qui fut à la fois un grand professeur, un juriste éminent, un grand avocat et un très grand poète... Les Bordelais l'on deviné, il s'agit de Ausone (Decimus Magnus Ausonius) qui est né à Bordeaux en 310 après Jésus-Christ et qui est mort vers 395. Il fût professeur de rhétorique dans la ville de Bordeaux pendant 30 ans. L'empereur Valentinien le choisit comme précepteur de son fils Gratien et il gravit toute l'échelle des honneurs romains : questeur, préfet du prétoire des Gaules, puis préfet du prétoire des Gaules, d'Italie et d'Afrique, consul prior et enfin membre du Consistoire. A la mort de Gratien son élève, tombé en disgrâce, il revint à Bordeaux (selon la formule d'un autre poète) « vivre le reste de son âge ». Toute sa vie, il enseigna et les ouvrages les plus récents démontrent que, grâce à lui (ce n'est pas pour faire plaisir aux Bordelais), le rayonnement de l'université de Bordeaux, du IV^e siècle après Jésus-Christ, non seulement s'étendit dans toute la Gaule mais alla jusqu'à Trèves, Toulouse, Narbonne, Lérida en Espagne, Rome, Syracuse et même Constantinople.

Grand universitaire, il fût aussi, ce qui est peu connu, inspirateur, quand il était à Trèves auprès de l'empereur, d'une nouvelle législation sur laquelle, disent les meilleurs auteurs, il fit passer « un souffle d'humanité et de douceur ». Dans l'édit qui prévoit un adoucissement de la procédure dans le cas de falsification de testament, le rédacteur oppose la « lenitas » présente à « l'austeritas » du règne précédent.

Ausone cherche à rendre le régime populaire, en faisant remettre tous les arriérés d'impôts et les rôles sont brûlés en public sur les forums ; Gratien interdit l'usage de la torture ; on relâche les prisonniers non condamnés... quel programme pour les prisons !

Il écrit beaucoup, le plus souvent dans ses deux résidences préférées... l'une dans ce qui était le faubourg ouest de Burdigala, au « Pagus novarum » — cela doit se situer entre l'actuelle église St Seurin et le Parc Bordelais — c'est dire (l'importance de l'étendue du domaine d'Ausone), l'autre dans la propriété de « lucanius », une villa très importante au nord de la Dordogne, à 8 ou 9 km en remontant le cours de la Dordogne. Il existe de grandes controverses sur la localisation exacte de cette villa ; il y a trois partis... Ceux qui sont pour St Emilion, ceux qui sont pour St Georges de Mortagne et ceux qui sont pour St Denis de Pile. Il semblerait que ce soit entre St Emilion et St Georges de Mortagne... il y a un château Ausone à St Emilion.

Ausone fut un catholique, un chrétien^e ; il était l'ami de St Paulin, un saint bordelais et il a écrit une prière matinale qui est vraiment quelque chose d'extraordinaire quand on pense que ça a été écrit en 385 ou 387 (Precato matutini).

En témoignage de reconnaissance pour la section autonome de la ville de Bordeaux, et pour la remarquable organisation mise au point par le Président Paquier, je vais dédier à tous, pour terminer, ce fragment d'un poème « Burdigalia », mais traduit peut-être, car il s'agit d'un latin très difficile, le bas-latin du 4^e siècle :

« Bordeaux, ... mon pays natal remarquable par
« Bacchus, par tes fleuves et par tes hommes, par
« ses mœurs, par les qualités naturelles de sa popu-
« lation et par son conseil municipal,

« Bordeaux est non seulement mon lieu de naissance...
« dans ce lieu, le climat est doux, les terres abondam-
« ment arrosées, le printemps long, les hivers doux
« dès que le soleil fait son apparition.

« Les fleuves remplis de bouillonnements de la mer,
« à travers les arpents plantés de vigne, en imitent le
« flux et le reflux... »

Je remercie les auteurs des différents rapports
ainsi que tous ceux qui ont bien voulu enrichir notre
débat par leurs interventions toutes constructives.

Je remercie également, au nom des congressistes,
les organisateurs qui ont montré à la fois leur effica-
cité et leur art de nous faire découvrir les richesses
du terroir bordelais.

Je vous dis bravo et merci et je déclare clos le
XXVI^e Congrès National de la Compagnie Nationale
des Experts Comptables Judiciaires.

(Applaudissements)

XVII^e Congrès National : Caen, 3 novembre 1978.
Sous la présidence de M. Chavanon, Procureur Général près la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Ducoroy, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expertise judiciaire en matière d'abus du droit de majorité.

XVIII^e Congrès National : Versailles, 26 octobre 1979.
Sous la présidence de M. Bellet, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Thorin, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert comptable judiciaire face aux problèmes posés par les groupes de sociétés.

XIX^e Congrès National : Toulouse, 3 octobre 1980.
Sous la présidence de M. Chabrand, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Hème, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert judiciaire en comptabilité face à certaines dispositions du nouveau Code de procédure civile

XX^e Congrès National : Nancy, 16 octobre 1981.
Sous la présidence de M. Vienne, Président de la Chambre Commerciale de la Cour de Cassation.
Rapporteur général M. Feuillet, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'intervention de l'Expert judiciaire en comptabilité en cas de mise en œuvre de l'article 99 de la loi du 13 juillet 1967.

XXI^e Congrès National : Angers, 5 novembre 1982.
Sous la présidence de M. Olivier, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Clara, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'Expert judiciaire face aux problèmes posés par l'informatique.

XXII^e Congrès National : Palais des Papes - Avignon, 28 octobre 1983.
Sous la présidence de M. Escande, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Bréval, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expert judiciaire face aux problèmes posés par la notion de cessation des paiements.

XXIII^e Congrès National : Colmar 5 octobre 1984.
Sous la présidence de Mme Rozès, Premier Président de la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Feuillet, expert agréé par la Cour de Cassation.

L'expertise judiciaire dans les pays de la Communauté Européenne.

XXIV^e Congrès National : Douai 4 octobre 1985
Sous la présidence de M. Defontaine, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Henrot, expert près la Cour d'Appel de Metz.

L'image fidèle et l'application des nouveaux textes répressifs visant la présentation des comptes sociaux.

XXV^e Congrès National : Lyon 7 novembre 1986
Sous la présidence de M. Defontaine, Conseiller à la Cour de Cassation.
Rapporteur général : M. Belou, Expert près la Cour d'Appel de Toulouse.

L'expertise en diagnostic d'entreprise.