



Paris, le 14 mai 2009

LE PRÉSIDENT

Monsieur Bruno DUPONCHELLE  
Président de la Compagnie Nationale des  
Experts-Comptables de Justice  
21, rue du Grand Mesnil  
59390 SAILLY-LEZ-LANNOY

CC.CA.CB 20090244  
**EJ-RT-2008-100**

Monsieur le Président,

Je vous fais part de l'avis de la Commission des études juridiques, en réponse à la question que vous avez soulevée relative au point de savoir quelle est l'étendue du secret professionnel du commissaire aux comptes vis-à-vis de l'expert-comptable de justice. Plus précisément, vous vous demandez, d'une part, sur quels documents le secret professionnel ne porte pas afin d'éviter le recours à une exécution forcée ordonnée par le juge qui a désigné l'expert dans le cadre des dispositions du Code de procédure civile relatives aux mesures d'instruction (art. 144 à 284-1 Code de procédure civile, notamment art. 243 <sup>(1)</sup>) et, d'autre part, si l'expert de justice peut demander aux commissaires aux comptes de donner son avis sur la régularité et la sincérité d'un document qui leur a été communiqué par une partie, la cohérence et la vraisemblance de comptes prévisionnels, et les éléments du coût de revient d'un produit fabriqué par l'entreprise.

\*\*\*

\*

La Commission des études juridiques rappelle qu'aux termes de l'article L. 822-15, al.1<sup>er</sup> du Code de commerce, « *sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12 et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions. Toutefois, ils sont déliés du secret professionnel à l'égard du président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance lorsqu'ils font application des dispositions du chapitre IV du titre III du livre II ou du chapitre II du titre Ier du livre VI* ».

---

(1) Art. 243 CPC : « *Le technicien peut demander communication de tous documents aux parties et aux tiers, sauf au juge à l'ordonner en cas de difficulté* ».

L'obligation de secret professionnel est également rappelée à l'article 9 du Code de déontologie des commissaires aux comptes : « *le commissaire aux comptes respecte le secret professionnel auquel la loi le soumet [...]. Il ne communique les informations qu'il détient qu'aux personnes légalement qualifiées pour en connaître* ».

Toute violation du secret professionnel expose le commissaire aux comptes aux sanctions prévues par l'article 226-13 du Code pénal, auquel renvoie expressément l'article L. 820-5 du Code de commerce : « *la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état soit par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'une peine d'un an d'emprisonnement et de 15000 euros d'amende* ».

L'article 226-14 du Code pénal dispose toutefois que « *l'article 226-13 n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret* ».

Il résulte de ces différentes dispositions que l'expert de justice ne bénéficie d'aucune levée du secret professionnel en vertu de la loi.

La Commission des études juridiques rappelle que les faits couverts par le secret professionnel sont soit les faits confiés, quelle que soit leur nature, soit les faits connus au cours de l'exercice de la profession, dès lors que par leur nature même ils doivent rester confidentiels et qu'ils ne sont ni publics ni publiés<sup>(2)</sup>.

**En ce qui concerne les dossiers de travail du commissaire aux comptes**, la Commission considère qu'ils appartiennent en propre au commissaire et qu'il ne peut donc en permettre la communication et a fortiori en permettre la photocopie à l'expert-comptable de justice.

Cependant, la Commission estime que l'on peut distinguer au sein des dossiers de travail différents niveaux de documentation :

- la documentation appartenant à la société, au sein de laquelle il convient de distinguer les documents publics (statuts, extraits K-Bis, rapport des commissaires aux comptes déposés, documents de référence, prospectus ...) des documents privés (relevés bancaires, contrats, courriers de la société ou appartenant à la société ...);
- la documentation propre au commissaire aux comptes constituée des documents réalisés par le commissaire aux comptes (notes de travail, synthèses, documents de la société annotés, ...) et de la documentation émanant d'autres personnes (confrères, courriers d'avocats ...) et communiquée directement par ces personnes au commissaire aux comptes.

---

(2) Etudes juridiques, *Le secret professionnel des commissaires aux comptes*, CNCC 1994, n° 4.

A partir de cette distinction, la Commission a rappelé que les documents publics ne sont pas couverts par le secret professionnel. Ils peuvent donc être communiqués à l'expert, qui peut d'ailleurs se les procurer par d'autres moyens .

Pour ce qui concerne les autres documents appartenant à la société qui se trouvent dans le dossier de travail du commissaire aux comptes, ils peuvent être réclamés par l'expert à la société qui les demandera, le cas échéant, au commissaire aux comptes.

Concernant la documentation propre au commissaire aux comptes, elle est couverte par le secret professionnel et par le secret de la correspondance. Elle ne saurait donc être communiquée à l'expert.

**Si l'expertise est effectuée en application de l'article 145 Code de procédure civile**, la Commission des études juridiques rappelle que, suivant sa position constante, le commissaire aux comptes doit répondre à la convocation de l'expert, mais il doit lui opposer son secret professionnel<sup>(3)</sup>. Il n'en irait autrement, depuis l'arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation du 14 novembre 1995<sup>(4)</sup>, que si la responsabilité du professionnel était susceptible d'être engagée, même avant tout procès au fond, ou si les questions de l'expert portaient sur des irrégularités ou inexactitudes que le commissaire a ou aurait dû signaler.

**Si l'expertise est réalisée dans le cadre d'une procédure collective**, la Commission rappelle qu'en application de l'article L. 621-1 du Code de commerce, le tribunal peut, **avant de statuer sur l'ouverture de la procédure de sauvegarde**, commettre un juge afin de recueillir tous renseignements sur la situation financière, économique et sociale de l'entreprise. Ce texte prévoit que le juge commis peut faire application des dispositions prévues à l'article L. 623-2 du Code de commerce.

Selon ce texte, le juge « *peut, nonobstant toute disposition législative ou réglementaire contraire, obtenir communication par les commissaires aux comptes, les experts-comptables, les membres et représentants du personnel, par les administrations et organismes publics, les organismes de prévoyance et de sécurité sociales, les établissements de crédit ainsi que les services chargés de centraliser les risques bancaires et les incidents de paiement des renseignements de nature à lui donner une exacte information sur la situation économique, financière, sociale et patrimoniale du débiteur* ».

---

(3) *Le secret professionnel du commissaire aux comptes*, CNCC 1994, préc. n° 48.

(4) 2<sup>ème</sup> esp., *Bull. CNCC* n° 100-1995, p. 519, note Ph. Merle.

Ce texte délie donc le commissaire aux comptes de son secret professionnel, mais cette levée du secret n'est opérée qu'en faveur du seul juge commis et non de l'expert qu'il peut s'adjoindre. Ces dispositions sont également applicables aux procédures de **redressement judiciaire** (art. L. 631-7 C. com.) et de **liquidation judiciaire** (art. L. 641-1 C. com.).

**Pour l'élaboration du bilan économique, social et environnemental**, le juge commissaire dispose des mêmes prérogatives envers le commissaire aux comptes (art. L. 623-2 C. com.). En application de l'article L. 623-2, le juge-commissaire peut transmettre à l'administrateur judiciaire « *tous renseignements et documents utiles à l'accomplissement de sa mission et de celle des experts* ». Ces dispositions prises pour la procédure de **sauvegarde** s'appliquent également en matière de **redressement judiciaire** (art. L. 631-18, I C. com.) et de **liquidation judiciaire** (art. L. 641-11, al. 1<sup>er</sup> C. com.).

La Commission des études juridiques rappelle également que c'est à l'expert qu'il appartient de saisir le juge qui l'a désigné s'il rencontre des difficultés dans ses relations avec le commissaire aux comptes (art. 243 CPC).

\*\*\*

\*

La Compagnie Nationale des Experts Comptables de Justice (CNECJ) interroge également la CNCC sur la possibilité, pour le commissaire aux comptes, de répondre à des demandes d'avis qui seraient formulées par un expert-comptable de justice en application des articles 242 et 243 du Code de procédure civile et porteraient sur :

- la régularité et la sincérité d'un document ou d'une information qui leur aurait été communiqué par une partie,
- la cohérence et la vraisemblance de comptes prévisionnels,
- les éléments du coût de revient d'un produit fabriqué par l'entreprise.

Il résulte des dispositions des articles 242 et 243 du Code de procédure civile que l'expert de justice peut « *recueillir des informations orales ou écrites de toutes personnes* » et « *demander communication de tous documents aux parties et aux tiers, sauf au juge à l'ordonner en cas de difficulté* ».

Il convient d'analyser comment ces dispositions s'articulent avec le secret professionnel auquel le commissaire aux comptes est tenu en application de l'article L. 822-15 du Code de commerce précité.

Les articles 242 et 243 du Code de procédure civile n'imposent ni n'autorisent la levée du secret auquel est astreint le commissaire aux comptes, pas plus qu'aucun autre texte légal ne prévoit la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes au profit de l'expert de justice.

Ils ne constituent donc pas des exceptions légales au sens de l'article L. 822-15 du Code de commerce ("*Sous réserve (...) des dispositions législatives particulières, (...)*"). En effet, ils ne prévoient pas expressément la levée du secret professionnel du commissaire aux comptes, contrairement, par exemple, aux dispositions applicables à l'égard de l'AMF (article L. 621-9-3 du Code monétaire et financier) ou de la Commission bancaire (article L. 613-9 du Code monétaire et financier).

Malgré les pouvoirs conférés à l'expert de justice par les articles 242 et 243 du Code de procédure civile, le commissaire aux comptes ne peut en conséquence lui donner un avis sur les différents sujets évoqués par la CNECJ dès lors qu'il est ainsi amené à évoquer des faits, actes ou renseignements dont il a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions. Il ne peut ainsi se prononcer sur la régularité et la sincérité d'un document ou d'une information communiqué à l'expert par une partie dès lors qu'il serait alors amené à se référer à sa connaissance de l'entité dont il certifie les comptes et par conséquent à violer le secret professionnel. Pour les mêmes raisons, le commissaire aux comptes ne peut donner un avis à un expert de justice sur la cohérence et la vraisemblance de comptes prévisionnels ou sur les éléments du coût de revient d'un produit fabriqué par l'entreprise.

Le commissaire aux comptes ne doit par ailleurs pas être confondu avec un sapiteur ou sachant dont l'expert déciderait de recueillir l'avis en application de l'article 278 du Code de procédure civile.

Si l'expert peut en effet « *prendre l'initiative de recueillir l'avis d'un autre technicien, mais seulement dans une spécialité autre que la sienne* », il doit garder à l'esprit que le commissaire aux comptes, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, ne peut jouer le rôle d'un tel technicien, sauf à l'éclairer sur des questions n'impliquant pas la divulgation de faits, actes ou renseignements dont il a pu prendre connaissance dans le cadre de ses fonctions et couverts par le secret professionnel.

Pour contourner les difficultés inhérentes au secret professionnel, l'expert comptable de justice pourrait toutefois, dans certaines hypothèses, interroger l'entité et celle-ci demanderait à son commissaire aux comptes d'effectuer des travaux entrant dans le cadre des diligences directement liées à sa mission, qui pourraient donner lieu à émission d'un rapport ou d'une attestation portant sur des informations particulières. Si cette demande est conforme aux normes d'exercice professionnel relatives aux prestations entrant dans le cadre de diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, le commissaire aux comptes pourrait alors, s'il accepte la mission<sup>(6)</sup>, remettre son rapport ou son attestation à la direction de l'entité, laquelle pourrait ensuite le communiquer à l'expert<sup>(7)</sup>.

Il convient toutefois de souligner que les NEP prévoient que le commissaire aux comptes doit s'assurer que l'utilisation prévue de son rapport est compatible avec les dispositions du Code de déontologie. Ainsi, aux termes du paragraphe 7 de la NEP 9030 relative aux attestations, le commissaire aux comptes doit notamment s'assurer « *que les conditions de son intervention sont compatibles avec les dispositions du code de déontologie de la profession qui interdisent notamment la représentation de l'entité et de ses dirigeants devant toute juridiction ou toute mission d'expertise dans un contentieux dans lequel l'entité ou ses dirigeants seraient impliqués* ».

Si ces dispositions n'interdisent pas au commissaire aux comptes d'établir un rapport ou une attestation qui serait produit dans le cadre d'un contentieux auquel l'entité dont il contrôle les comptes serait partie, il lui faut toutefois veiller à ce que ses travaux ne puissent être assimilés à une mission d'expertise et, plus largement, à ce qu'ils ne portent pas atteinte au principe d'indépendance. Il ne saurait en tout état de cause être exigé, par l'expert comptable de justice, du commissaire aux comptes qu'il établisse un tel rapport ou une telle attestation, lui seul demeurant maître d'accepter ou non la mission qui lui serait confiée par l'entité, étant observé qu'il est en outre tenu de la refuser si les conditions posées par les NEP et le Code de déontologie ne sont pas réunies.

A cet égard, il importe de souligner en particulier que le rapport ou l'attestation que le commissaire aux comptes est autorisé à délivrer ne peut porter que sur des informations établies par la direction et ayant un lien avec la comptabilité ou avec des données sous-tendant la comptabilité.

Ainsi, le commissaire ne pourrait, par le biais d'un rapport ou d'une attestation, donner son avis sur la régularité et la sincérité d'un document ou d'une information communiqué à l'expert par une partie qu'à la condition que ce document ou cette information satisfasse la condition sus-énoncée et donc, en particulier, émane de la direction de l'entité.

---

(6) Il importe de relever que les NEP précitées réservent au commissaire aux comptes le choix d'accepter ou non la mission.

(7) Ainsi par exemple le paragraphe 18 de la NEP 9030 relative aux attestations dispose : « *Afin de respecter les règles de secret professionnel, le commissaire aux comptes adresse son attestation à la seule direction de l'entité* ».

De même, l'avis éventuel du commissaire aux comptes sur des comptes prévisionnels devrait respecter les dispositions de la NEP 9030 relative aux attestations aux termes de laquelle « *lorsque les informations établies par la direction comprennent des prévisions, le commissaire aux comptes ne peut pas se prononcer sur la possibilité de leur réalisation* » (paragraphe 5 de la NEP). Si le commissaire aux comptes peut ainsi se prononcer sur la cohérence d'informations avec la comptabilité ou des données sous-tendant la comptabilité ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité, il ne peut donner son avis sur la vraisemblance de comptes prévisionnels qui reviendrait à donner un avis sur leur "possibilité de réalisation".

Enfin, le commissaire aux comptes ne peut donner son avis sur les éléments du coût de revient d'un produit fabriqué par l'entreprise que dans les limites des NEP. Il peut par exemple vérifier la concordance ou la cohérence des informations objet de l'attestation avec la comptabilité ou des données sous-tendant la comptabilité, ou des données internes à l'entité en lien avec la comptabilité, telles que notamment la comptabilité analytique ou des états de gestion ce qui ne saurait revenir à apprécier par exemple la correcte évaluation d'un coût de revient.

Les différentes limites prévues dans les NEP rappelées ci-dessus peuvent bien sûr ne pas permettre de répondre aux besoins de l'expert de justice.

**En conclusion**, le secret professionnel interdit au commissaire aux comptes de divulguer des faits, actes ou renseignements dont il a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions, fût-ce à la demande d'un expert-comptable de justice qui souhaiterait recueillir des informations ou documents dans le cadre des articles 242 et 243 du Code de procédure civile.

Le commissaire aux comptes pourrait toutefois établir un rapport ou une attestation entrant dans le cadre de diligences directement liées à sa mission légale, à la demande de l'entité qu'il contrôle, ce qui pourrait dans certains cas permettre indirectement de répondre à la demande de l'expert-comptable de justice.

Le commissaire aux comptes demeure en tout état de cause libre d'accepter ou non cette mission. Il doit en particulier veiller au respect des dispositions des NEP, ce qui limite ses possibilités d'intervention.

Veillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de mes sentiments les meilleurs.

  
Claude CAZES