

RLDA 6372

Julien GASBAOUI  
Avocat au Barreau  
de Paris

# L'audition de police de l'expert-comptable

Il n'est pas rare que l'expert-comptable fasse l'objet d'une audition de police. Qu'il soit entendu comme simple témoin ou comme suspect, sa position est délicate. Proche de l'entreprise et en même temps tiers à elle, conseiller tenu par le secret professionnel et en même temps tenu d'appliquer correctement la loi, lié par un contrat dont l'essence même est la confiance, sans être non plus le « simple scribe » de son client, son rôle est parfois mal compris.

La première difficulté d'une audition est ainsi d'éclairer son interlocuteur sur son rôle et sa mission. Si la majorité des auditions se déroule correctement, il n'est néanmoins pas rare que l'expert-comptable se sente mal compris, voire trahi, lorsqu'il prend conscience, ensuite, de l'évolution de la procédure. C'est un sentiment classique mais qui est probablement renforcé par le caractère technique de la matière comptable, mal adaptée à un échange dans des conditions inconfortables et sans support de travail. Les doutes, les incompréhensions, imprévisions ou lacunes peuvent rapidement devenir des éléments à charge.

D'où la nécessité d'être pédagogue et d'aborder l'exercice sans défiance, sans parti-pris et en veillant à rester vigilant. Cette position est d'autant plus difficile à tenir qu'elle doit s'exercer dans un cadre imprécis (I), qui doit être clarifié si l'on veut aborder sereinement les explications sur le fond (II).

## I. – Le cadre imprécis des auditions

À la classique *summa divisio* entre le témoin et le « gardé à vue », se sont substituées des catégories nouvelles, qui se distinguent par une frontière, dont la porosité est assez souvent exploitée en pratique. En effet, tout commence généralement par une convocation, qui peut ne pas être écrite, et résider

dans un simple appel<sup>(1)</sup>. Or, l'expert-comptable ne prendra pas toujours soin de demander en quelle qualité il est convoqué, s'il sera un simple témoin (A), un suspect entendu librement (B) ou un suspect faisant l'objet d'une mesure de contrainte (C).

### A. – L'expert-comptable entendu comme témoin

L'expert-comptable entendu comme témoin n'a *a priori* rien à craindre de l'enquête ; il est là en qualité de sachant et d'observateur. C'est dire que si l'existence d'une infraction est soupçonnée, nul ne songe à lui en imputer la responsabilité, ni comme auteur principal ni comme complice. Il est donc, dans ces conditions, parfaitement logique qu'il soit entendu, selon les termes de l'article 62 du code de procédure pénale, « sans faire l'objet de contrainte ».

La pratique révèle cependant une réalité plus complexe, et le texte même en porte témoignage, puisque son alinéa 2 prévoit : « toutefois, si les nécessités de l'enquête le justifient, ces personnes peuvent être retenues sous contrainte le temps strictement nécessaire à leur audition, sans que cette durée puisse excéder quatre heures ». Même si l'on peut toujours trouver des justifications, c'est là une première bizarrerie que de retenir une personne qui n'est absolument pas soupçonnée et qui est convoquée en qualité de témoin, donc pour apporter son concours à la justice. Et la question est alors de savoir si les enquêteurs ne souhaitent pas, en réalité, obtenir des informations dans un cadre moins rigide et plus confort-

(1) L'article 61-1 indique dans son avant dernier alinéa : « si le déroulement de l'enquête le permet, lorsqu'une convocation écrite est adressée à la personne en vue de son audition, cette convocation indique l'infraction dont elle est soupçonnée, son droit d'être assisté par un avocat ainsi que les conditions d'accès à l'aide juridictionnelle, les modalités de désignation d'un avocat d'office et les lieux où elle peut obtenir des conseils juridiques avant son audition ».

table pour, ensuite, mettre en cause l'expert-comptable, rompu à la comptabilité mais pas à la procédure pénale...

Cette constatation a d'ailleurs conduit à la rédaction d'un alinéa 3, réaction à la pratique :

« Si, au cours de l'audition d'une personne entendue librement en application du premier alinéa du présent article, il apparaît qu'il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre une infraction, cette personne doit être entendue en application de l'article 61-1 et les informations prévues au 1° à 6° du même article lui sont alors notifiées sans délai (...) ».

Autrement dit, si la personne entendue est suspectée, il faut le lui dire immédiatement et basculer sur un régime différent : celui applicable à un suspect.

Une autre formule confirme le risque d'« instrumentalisation »<sup>(2)</sup> :

« La personne à l'égard de laquelle il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre une infraction ne peut être entendue librement ».

Une fois encore, cette formulation sous forme d'interdiction n'est pas anodine, et confirme la réaction au contournement de la garde à vue, qui permettait à la police de s'affranchir des informations obligatoires à délivrer au suspect en laissant penser qu'il était entendu comme simple témoin, alors même qu'existait déjà dans leur esprit un soupçon. De la même façon, le régime de l'audition libre a été instrumentalisé et c'est la raison pour laquelle existe désormais un régime unifié du suspect, qu'il soit entendu sous un régime de liberté ou comme gardé à vue.

## B. – L'expert-comptable entendu comme suspect

Lorsqu'une personne est suspectée, c'est-à-dire qu'il existe contre elle « des raisons plausibles de soupçonner la commission d'une infraction », elle peut faire l'objet de deux types d'auditions : celle obéissant au régime de l'audition libre, et celle se caractérisant par une mesure de contrainte, la garde à vue.

### → Le suspect libre

L'expert-comptable suspect ne fera pas forcément l'objet d'une contrainte et sera plus probablement entendu suivant le régime du suspect libre ; ce qui lui confère, en vertu de l'article 61-1 CPP, le droit d'être informé, essentiellement :

- de la qualification, de la date ou du lieu présumés de l'infraction qu'il est soupçonné d'avoir commis ou tenté de commettre ;

(2) Au-delà des textes, tout avocat praticien de la garde à vue connaît ces méthodes qui sont parfois reconnues par la police elle-même.

- du droit de quitter à tout moment les locaux où il est entendu ;
- le cas échéant, du droit d'être assisté par un interprète ;
- du droit d'être assisté d'un avocat<sup>(3)</sup>.

De fait, lorsqu'un expert-comptable est suspect, la différence n'est, bien souvent, pas fondamentale. Certes, il a la possibilité de quitter les lieux, mais cette possibilité juridique est annihilée par les conclusions que pourraient tirer l'enquêteur, et la possibilité qu'à ce dernier de modifier le régime de l'audition, en basculant sur la garde à vue.

### → La garde à vue

Cette mesure devrait théoriquement être exceptionnelle, particulièrement pour un expert-comptable, puisque le texte prévoit qu'elle doit être l'« unique moyen »<sup>(4)</sup> :

- « de permettre l'exécution des investigations impliquant la présence ou la participation de la personne » ;
- « Garantir la présentation de la personne devant le procureur de la République afin que ce magistrat puisse apprécier la suite à donner à l'enquête » ;
- « empêcher que la personne ne modifie les preuves ou indices matériels » ;
- « empêcher que la personne ne fasse pression sur les témoins ou les victimes ainsi que sur leur famille ou leurs proches » ;
- « empêcher que la personne ne fasse pression sur les témoins ou les victimes ainsi que leur famille ou leur proche » ;
- « garantir la mise en œuvre des mesures destinées à faire cesser le crime ou le délit ».

Dans la pratique, ces critères sont appréciés avec une rigueur toute relative, et on peine parfois à comprendre en quoi la mesure coercitive est l'« unique moyen » de parvenir au résultat escompté. La différence fondamentale entre l'audition libre et la garde à vue tient donc non aux causes mais au résultat, c'est-à-dire à la mesure coercitive

(3) Plus précisément, « Si l'infraction pour laquelle elle est entendue est un crime ou un délit puni d'une peine d'emprisonnement, du droit d'être assistée au cours de son audition ou de sa confrontation, selon les modalités prévues aux articles 63-4-3 et 63-4-4, par un avocat choisi par elle ou, à sa demande, désigné d'office par le bâtonnier de l'ordre des avocats ; elle est informée que les frais seront à sa charge sauf si elle remplit les conditions d'accès à l'aide juridictionnelle, qui lui sont rappelées par tout moyen (...) ».

(4) La Cour de cassation, contrairement à certaines chambres de l'instruction, a une appréhension assez souple de « l'unique moyen » (V. Cass. crim., 12 mai 2015, n° 14-83.367 ; Cass. crim., 18 nov. 2014, n° 14-81.332, Bull. crim., n° 241). La CEDH est, elle, plus respectueuse des principes. V. par ex., pour une condamnation de la France, au motif que « le fait de placer le requérant en garde à vue et de le soumettre à de telles mesures excédait les impératifs de sécurité et établissait au contraire une intention étrangère à la finalité d'une garde à vue » : CEDH, 23 avr. 2015, n° 26690/11, François c/France.

## Gouvernance contrôle responsabilité

et ce qui va avec : outre l'impossibilité de quitter les lieux : retrait de la montre, de la ceinture, des lacets et bracelets.

Il s'agit évidemment d'une position inconfortable et déstabilisante, surtout pour répondre à des questions techniques. Entre chaque interrogatoire, qui pourra durer d'une à quatre heures, voire davantage, le suspect sera placé en cellule. Bien souvent, et même si les choses s'améliorent, il y fait trop froid ou trop chaud, l'odeur y est douteuse et le silence rare, l'ensemble n'est donc propice ni au repos ni à la réflexion. Ce que la police qualifie de pause peut durer quelques minutes comme plusieurs heures. Il n'y a pas de règle ; tantôt cette période est mise à profit pour vérifier les dires du suspect, les rapprocher et les confronter avec les autres éléments de l'enquête, tantôt elle est un moyen de pression, voire une mesure de rétorsion si l'interrogatoire se passe mal.

Évidemment, aucun contact avec l'extérieur n'est possible, et même l'avocat assistant le suspect est tenu au strict secret, ne pouvant pas même indiquer à la famille de ce dernier pour quelle raison il est entendu. Il en ressort un climat et une pression psychologique indirecte, une relation avec la police parfois tendue<sup>(5)</sup> et souvent ambiguë<sup>(6)</sup>.

La présence de l'avocat est à cet égard rassurante. Cependant, si le régime est celui de la garde à vue cela ne signifie pas que ce dernier soit présent pendant les 24 ou 48 h (jusqu'à 96 h pour les infractions les plus graves). Dans ce cas, le contact confidentiel avec l'avocat est de 30 minutes par 24 h. Il permet un vrai échange mais reste très court. C'est le seul moment où le suspect peut échanger avec la certitude de ne pas être entendu.

En réalité, le principe essentiel, qui vaut pour l'audition libre comme pour la garde à vue, tient à la présence constante de l'avocat lors de l'interrogatoire et la possibilité qu'il a de poser des questions et formuler des observations. C'est ainsi, et malgré la présence de l'avocat, dans ce cadre inconfortable physiquement et psychologiquement que l'expert-comptable devra aborder l'exercice des explications sur le fond.

## II. – L'explication sur le fond

L'explication sur le fond des dossiers n'est normalement possible que lorsque l'expert-comptable est entendu comme suspect, condition sine qua non à la levée du secret professionnel.

En effet, aux termes de l'article 226-13 du code pénal :

- (5) Même si les choses évoluent le soussigné a déjà eu à faire consigner au procès-verbal les propos de l'enquêteur invitant le suspect à parler car sinon « il irait directement en prison avec des gros méchants ».
- (6) La négociation par la cigarette en est la meilleure illustration : « *en-core une ou deux questions, et on fait la pause cigarette* ».

« *La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende* ».

L'expert-comptable figure bien parmi les personnes dépositaires « par profession » et doit donc opposer ce secret professionnel à tous. Le régime sous lequel le professionnel est entendu est alors fondamental, car seule sa qualité de suspect permet la levée du secret professionnel, l'idée étant qu'il peut alors révéler les informations nécessaires à sa défense. Dans tous les autres cas, l'expert-comptable qui révélerait les informations confiées par son client s'exposerait, en théorie<sup>(7)</sup>, à une peine d'emprisonnement d'un an et à une amende de 15 000 euros.

C'est là un principe non discutable mais, comme observé, opposer rigoureusement le secret professionnel risque d'entraîner un passage brutal du statut de témoin au statut de suspect. La pratique révèle ainsi des nuances qui éloignent des textes et qui doivent être traitées au cas par cas... Une fois cette ambiguïté levée l'expert-comptable devra, outre sa possibilité de faire de simple déclaration ou de faire valoir son droit au silence, se prêter au jeu des questions.

La pratique révèle quelques fondamentaux à retenir (A) et des écueils à éviter (B).

### A. – Les fondamentaux de l'audition de l'expert-comptable

L'audition commence par des questions très générales<sup>(8)</sup>, le dossier est ensuite abordé mais sans plan apparent précis, les questions pouvant obéir à une logique que seul l'enquêteur connaît, et qui d'ailleurs témoigne de son prisme d'observation, voire de ses préjugés. À ce stade, la personne entendue ne sait rien du fond du dossier, à l'inverse

- (7) En théorie car à notre connaissance un expert-comptable n'a jamais été pénalement condamné pour violation du secret professionnel (V. Pour une décision de relaxe confirmée par la Cour de cassation : Cass. crim., 20 sept. 1993, n° 92-85.995). Quant à la question du maintien dans la procédure des PV de l'expert-comptable témoin, elle peut se poser, v. Cass. crim., 15 sept. 1987, n° 87-82.239, Bull. crim., n° 311 : la chambre de l'instruction (chambre de l'accusation) avait annulé tous les actes d'une procédure au motif que « *Renzo Y..., expert-comptable, et Jean Z..., conseil juridique, tous deux astreints au secret professionnel (...) auraient été entendus au cours de l'enquête préliminaire* ». La chambre criminelle va finalement censurer mais en des termes qui laissent place au débat : « *Mais attendu qu'en prononçant (sic) ainsi la chambre d'accusation qui a affirmé sans la justifier la violation du secret professionnel, qui a annulé dans son dispositif l'audition des témoins sans s'expliquer sur cette extension de l'annulation prononcée et qui n'a pas respecté les règles de forme imposées par l'article 206 du code de procédure pénale, a méconnu les textes et principes susvisés* ».
- (8) Profession, domicile, âge, profession, statut familiale, revenus, numéro de téléphone, relations, et même, constaté récemment par le soussigné : compte Facebook.

de l'officier de police judiciaire (OPJ) qui aura peut-être des éléments grâce à des écoutes, des saisies, des témoignages ; il en sait probablement beaucoup et peut prendre son interlocuteur en défaut :

« *Vous dites que vous ne connaissez pas M. X, nous avions pourtant des écoutes, vous l'appellez tous les jours depuis 6 mois* ».

Ce mensonge posera un problème en termes de crédibilité et rejaillira sur toutes les déclarations. Après ces explications sur le contexte, les explications techniques doivent être fournies.

L'expert-comptable doit faire preuve de pédagogie, expliquer ce qu'il a fait, pourquoi il l'a fait et comment, en précisant toujours ses conditions de travail. L'enquêteur n'est pas toujours spécialisé, et, même lorsqu'il l'est, ses connaissances sont parfois lacunaires. Il ne faut pas hésiter à revenir sur des évidences, et préciser la situation concrète : comment les pièces justificatives lui sont communiquées, à quelle fréquence ; qui sont les interlocuteurs sur le dossier ? De même, sur un plan technique, il faudra savoir passer outre la vision un peu réductrice qu'on voudra imposer. Par exemple, le « compte d'attente », les « opérations diverses », sont trop souvent suspects par nature, tout comme les provisions qui, appréhendées des années après leur enregistrement auront vite fait de devenir insuffisantes ou excessives selon que les comptes – sous jugés, – sur ou – sous évalués. On le sait, il est toujours facile de faire des prévisions après qu'elles se sont réalisées !

Il est par ailleurs souvent fait référence à la lettre de mission qui, pourtant, ne devrait pas avoir grande importance en matière pénale<sup>(9)</sup>, mais qui peut avoir le mérite, si elle existe et renferme ces informations, de mettre en lumière le rôle de l'expert-comptable. Là encore, il ne faudra pas hésiter à revenir sur les évidences : le cabinet d'expertise comptable ne s'occupe pas forcément de la saisie, un expert-comptable n'a que très rarement sous les yeux les pièces justificatives elles-mêmes, de même, il est bien incapable de s'assurer que le nombre de salariés présents dans l'entreprise de son client correspond à la masse salariale : ce n'est pas une faute pénale de ne pas se rendre régulièrement dans les locaux de la société dont on tient les comptes. Dans cette lignée, l'expert-comptable n'a la plupart du temps jamais pu avoir une appréhension physique des stocks, il travaille à partir des déclarations de son client.

La mention, souvent présente dans les lettres de mission « *notre mission comptable se fera à partir d'une comptabilité sur place par vos services comptables* » ou « *la mission comporte de notre part des obligations de moyens et de diligences, et de la vôtre un devoir d'information et de coopération* » a toujours le mérite de recadrer le débat en

rappelant que, certes, l'expert-comptable n'est pas un « simple scribe » pour reprendre une formule utilisée par un magistrat, mais qu'il ne tient ses informations que de son client. Il faut y insister, l'expert-comptable n'a ni le devoir ni le pouvoir de passer outre ce qui lui est indiqué et, c'est ce que la lettre de mission doit rappeler, sa démarche s'inscrit bien dans un climat de confiance.

À cet égard, le dispositif légal qui entoure la mission de l'expert-comptable n'est pas adapté à la suspicion. Ainsi, à l'inverse de la mission du commissaire aux comptes, il n'existe pas d'obligation mais une interdiction de révélation de faits délictueux (secret professionnel absolu), pas de délit d'entrave, pas non plus de procédure de révocation de l'expert-comptable, son client pouvant prendre la décision de résilier le contrat à tout moment. Ces évidences doivent être rappelées, sans pour autant s'arc-bouter sur son rôle technique. Une fois encore, il faut expliquer pourquoi les choses sont ainsi organisées avec pédagogie.

À cet égard, la pratique des auditions révèle plusieurs écueils dans l'explication technique.

## B. – Les écueils à éviter

Tout d'abord, l'expert-comptable doit savoir dire « je ne m'en souviens plus ». En effet, les faits présentés sont la plupart du temps anciens. L'OPJ les connaît puisqu'il passe du temps sur son dossier, tandis que l'expert-comptable n'en a qu'un vague souvenir. Et tout sachant et impliqué qu'il est, il peut et doit oser dire : je ne me rappelle plus ! Cela paraît simple et évident mais les situations de stress, la gêne du silence conduisent parfois à vouloir faire plaisir à son interlocuteur, surtout si celui-ci suggère la réponse :

« *Vous l'avez vu le 24 juin 2013, c'est bien ça ?* » Répondre « *oui* » sans certitude peut s'avérer d'autant plus désastreux que la police, parfois, tronque l'information : « *j'ai vu M.X le 24 juin 2013* ».

La position médiane, si un doute existe, mais que le souvenir est assez clair, est de préciser, et de bien vérifier que cela est reporté comme tel au procès-verbal : « *de ce que je me rappelle* » etc.

Il faut en effet, et c'est le deuxième grand écueil, que l'expert-comptable pèse ses mots. C'est vrai en général mais en matière de délinquance d'affaires le problème se pose avec plus d'acuité encore. Il ne s'agit pas de savoir si le suspect a donné ou non un coup de couteau (la frontière est assez claire entre le oui et le non) mais de tracer des lignes de partage ténues :

« *À quel moment vous avez eu telle ou telle information ? Pour quelle raison tel ou tel montage a été choisi ?* »

Forcément, le fait de savoir ou non, de comprendre ou pas, et d'avoir l'information au bon moment fait basculer le suspect dans la culpabilité ! Et c'est d'autant plus dangereux que le souvenir est vague, la confusion avec d'autres dossiers possibles, et surtout que des événements ont pu

(9) La lettre de mission n'est qu'une obligation déontologique (l'article 151 du code de déontologie – Décret du 30 mars 2012).

## Gouvernance contrôle responsabilité

intervenir et mettre à mal l'analyse du dossier telle qu'arrêtée à l'époque des faits ! Là encore, il ne faut pas hésiter à dire la vérité : « *je ne sais pas, je ne m'en souviens plus* » ! Quant aux questions subjectives, elles méritent souvent des réponses plus laconiques encore. S'il est demandé :

« *Pensez-vous que vous avez bien fait de procéder ainsi ?* ».

L'expert-comptable pourra répondre : « *il ne m'appartient pas de juger de mon propre comportement* », « *surtout 2 ans après les faits* ». Si la formule s'y prête il n'est pas illogique de dire : « *évidemment, si j'avais su ce que je sais aujourd'hui j'aurais procédé différemment* ». Une fois encore, la police intervient à un moment où un recul important peut être pris, et avec des moyens lui donnant accès au dossier de façon beaucoup plus large que l'expert-comptable.

Le troisième écueil à éviter tient à la mise à mal de l'orgueil. « *Sérieusement, comment un professionnel comme vous a pu rater cette évidence* ». Face à cette mise en cause de la compétence, de l'implication voire tout simplement de l'intelligence, il est tentant de répondre vexé : « *non mais j'avais compris le montage !* ». Ce serait évidemment absurde, et il faut garder à l'esprit que même un expert-comptable chevronné peut avoir été dupé par son client. Là encore, l'exercice est forcément désagréable mais il n'est pas possible de s'y dérober, sauf s'il est décidé de faire valoir son droit au silence.

Le droit au silence est possible mais la police et le juge pourront en tirer des conclusions négatives ; mieux vaut donc le réserver à des situations où la pression exercée

est trop forte, ce qui conduit à perdre pied. Dans ce cas il faudra accompagner ce droit au silence d'une formule explicative : « *je préfère m'expliquer devant le juge et une fois que j'aurai pris connaissance de l'intégralité du dossier. Compte tenu de mon état et du recul nécessaire face aux griefs non précis j'ai besoin de prendre du recul pour dissiper tous les malentendus qui me semblent exister aujourd'hui* ».

Enfin, lorsque l'audition se termine, il faut éviter absolument de penser que... l'audition est terminée ! Vient en effet le moment crucial : la signature du procès-verbal, qu'il faut absolument relire. Beaucoup plus que la prestation orale, que l'ambiance, cordiale ou non, ce qui compte c'est ce qui est écrit. C'est un moment difficile car le plus souvent le suspect est épuisé et craint qu'une lecture longue et attentive soit perçue comme une marque de défiance à l'égard de la police. Cela n'a pas d'importance : il faut relire. Et si le PV ne relate pas précisément le déroulement de l'entretien il faut le faire modifier et, en cas de refus, ne pas le signer.

Fort de cette vigilance, l'expert-comptable saura préserver ses intérêts face à des enquêteurs, évidemment honnêtes, mais dont l'objectif de manifestation de la vérité implique parfois des méthodes heurtant le citoyen évoluant loin des arcanes policiers. Cette vigilance ne devra néanmoins jamais devenir de la méfiance ou, pire, de la défiance et l'expert-comptable devra toujours garder à l'esprit que la majorité des auditions ne donnent pas lieu à poursuite et qu'elles se déroulent correctement. ■