

En guise de conclusion (provisoire) ...

Gens du chiffre et gens du prétoire : Domaines réservés, domaines convoités

Jean-Guy DEGOS

Président du jury national
du diplôme d'expertise comptable,
CRECCI Université Montesquieu
degos@u-bordeaux4.fr

et **Loïc GESLIN**

Président honoraire du Conseil régional
de l'OEC d'Aquitaine
Membre du Conseil supérieur de l'Ordre
lgeslin@oec-aquitaine.fr

Résumé

L'ordonnance du 19 septembre 1945, qui avait été précédée des lois 467 et 468 du 3 avril 1942 a toujours été la charte de l'Ordre des experts-comptables. Cette charte, conçue dans la douleur, a rendu d'immenses services depuis sa promulgation, car elle contient des articles particulièrement importants et structurants. Mais elle a aussi parfois contenu des articles plus contestables. Parmi ceux-ci, l'article 14 générateur d'ambiguïté sur les missions respectives des experts comptables et des comptables agréés et surtout l'article 22 traitant des missions accessoires à l'expertise comptable et qui a souvent suscité des rivalités entre les avocats et les experts comptables. Le présent document rappelle quelques étapes de cette lutte et donne un exemple poussé à l'extrême de ces contestations qui devront nécessairement disparaître, pour le bien commun des entreprises et des Ordres professionnels.

Mots clés :

Corporatisme, Diplômes, Enseignement, Expert-comptable, Ordre professionnel, Formation, Profession comptable.

Abstract

The ordinance of September 19, 1945, which had been preceded by laws 467 and 468 of April 3, 1942, has always been the law of the Institute of Chartered Accountants. This chart, designed in painful times, has been of great use since its promulgation, because it contains some articles particularly relevant and structuring. But sometimes it contains more contestable paragraphs. Among those, article number 14 generates ambiguity on the respective missions of the Chartered Accountants and the Certified Accountants and especially article number 22 treats of the additional missions of the chartered accountant and often caused competitions between lawyers and accountants. This document points out some stages of this fight and gives an extreme example of these contests which will have to necessarily disappear, for the common use of the firms and the both professional Institutes.

Key words:

Corporatism, Diplomas, Teaching, Chartered accountant (CPA), Professional Institute, Education, Accounting profession.

Introduction

L'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, qui avait été précédée des lois 467 et 468 du 3 avril 1942, a toujours été la charte de l'Ordre des experts-comptables. Cette charte, conçue dans la douleur de la seconde guerre mondiale, a rendu d'immenses services depuis sa promulgation, car elle contient des articles particulièrement importants et structurants. Mais elle a aussi parfois contenu des articles plus contestables. Parmi ceux-ci, l'article 14 prévoyant que "Les experts comptables peuvent exécuter les travaux entrant dans l'exercice de la profession des comptables agréés sous réserve de ne pas en faire l'unique objet de leur activité". Cet article a été pendant 40 ans un objet de contestation entre les experts comptables et les comptables agréés. Ce désaccord entre les deux professions a culminé, entre 1960 et 1968, s'est cristallisé en octobre 1964, a fait long feu pendant cinq ans et s'est traduit d'abord par l'application de la loi du 31 octobre 1968, apportant plusieurs changements dans la définition légale des missions de l'expert-comptable et du comptable agréé et supprimant le recrutement de ces derniers. Avec la loi n° 94-679 du 8 août 1994 qui supprime toute référence au titre et à la profession de comptable agréé¹ dans "l'Ordre des experts-comptables" l'article 14 a disparu. Mais un autre article, encore plus litigieux que l'article 14 subsiste encore et réserve sans doute encore de belles empoignades entre les gens du chiffre et les gens du prétoire : c'est l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945. Longtemps, les professions du chiffre et du prétoire se sont superbement ignorées et puis les perspectives économiques d'ouverture de nouveaux marchés du conseil, dans un univers pour les uns limités aux calculs ou pour les autres limités à la parole, ont non seulement suscité des espoirs mais des tentatives concrètes de réalisation de ces espoirs et chacune des deux professions a essayé de conserver ses avantages acquis tout en élargissant son champ d'action.

1 – Deux professions en quête d'un champ d'action protégé par leur statut juridique (1942-1990)

Tout a commencé, pour les experts-comptables, en 1942, dans l'article 21 de la loi n° 468², qui a connu par la suite plusieurs transformations jusqu'en 2004.

1.1 – Les différentes versions de l'accessoire juridique et ses extensions : les intérêts des experts-comptables

¹ A la fin de 1994, il y avait 151 comptables agréés et 14 737 experts comptables inscrit à l'Ordre des experts comptables, au début de 1995 il ne restait plus aucun comptable agréé et l'ordre comportait 15 349 membres (Degos, 2004, Tableau n° 2).

² Cf. JG Degos, Les années sombres de l'Ordre national des experts-comptables : quelques textes oubliés, Actes des 11^e journées d'histoire de la comptabilité, Bordeaux, 17-18 mars 2005.

Au commencement, l'article 21 de la loi n° 468 de 1942 disposait que "Les fonctions des membres de l'ordre sont incompatibles avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à leur indépendance, en particulier :

Avec tout emploi salarié, même chez un autre expert-comptable ou chez un autre comptable agréé ou encore dans une société reconnue par l'ordre ;

Avec tout acte de commerce ou d'intermédiaire ;

Avec tout mandat commercial ... ;

Ils peuvent également donner des consultations et effectuer des études théoriques et pratiques d'ordre juridique, administratif ou fiscal, mais seulement dans la mesure où lesdites consultations ou études sont directement liées aux travaux d'ordre comptable dont ils sont chargés et sans pouvoir faire l'objet principale de leur activité.

Les interdictions ou restrictions explicitement énumérées aux trois paragraphes précédents s'étendent à leurs conjoints, à leurs employés salariés et à toute personne agissant pour leur compte."¹ Dans l'ordonnance de 1945, l'article 21 est devenu l'article 22².

Trois ans plus tard, l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 disposait dans sa version originale que "Les fonctions des membres de l'Ordre sont incompatibles avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à leur indépendance, en particulier :

Avec tout emploi salarié, même chez un autre expert-comptable ou chez un autre comptable agréé ou encore dans une société reconnue par l'ordre, *exception faite toutefois du comptable agréé effectuant le stage professionnel prévu pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable* ;

Avec tout acte de commerce ou d'intermédiaire ;

Avec tout mandat commercial ... ;

Ils peuvent également donner des consultations et effectuer des études théoriques et pratiques d'ordre juridique, administratif ou fiscal *et apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public qui les y autorise, mais sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité et seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable de caractère permanent ou habituel, ou dans la mesure où lesdites consultations, études ou avis sont directement liés aux travaux comptables dont ils sont chargés.*

Les interdictions ou restrictions explicitement énumérées aux trois paragraphes précédents s'étendent à leurs conjoints, à leurs employés salariés et à toute personne agissant pour leur compte."³

¹ Loi n° 468 du 3 avril 1942, article 21, Journal officiel du 18 avril 1942, p. 1473.

² L'article 21 de la loi de 1942 est devenu l'article 22 car, bien que les versions des deux textes soient très proches, l'ordonnance de 1945 comporte un article 15, qui autorise les experts comptables et les comptables agréés à constituer des sociétés en nom collectif, mais seulement pour exercer la profession de comptable agréé.

³ Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945, Journal officiel du 21 septembre 1945 p. 5938. Rectificatifs : Journal officiel de 30 septembre 1945 p. 6126 et Journal officiel du 31 décembre 1945 p. 8743.

La loi n° 68-946 du 31 octobre 1968, article 13 donne une nouvelle version de l'article 22 : "Les fonctions des membres de l'Ordre sont incompatibles avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à leur indépendance, en particulier :

- avec tout emploi salarié, sauf chez un autre membre de l'ordre ou dans une société reconnue par l'ordre ;
- avec tout acte de commerce ou d'intermédiaire *autre que ceux que comporte l'exercice de la profession* ;
- avec tout mandat commercial ... ;

Ils peuvent également donner des consultations, effectuer toutes études et tous travaux d'ordre *statistique, économique, administratif*, juridique, ou fiscal et apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public *ou privé* qui les y autorise, *mais sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité et seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable de caractère permanent ou habituel, ou dans la mesure où lesdites consultations, études ou avis sont directement liés aux travaux comptables dont ils sont chargés.*

Les interdictions ou restrictions explicitement énumérées aux trois paragraphes précédents s'étendent au conjoint des membres de l'ordre, à leurs employés salariés et à toute personne agissant pour leur compte *ou ayant avec eux des liens ou des intérêts communs estimés substantiels.*"

La loi n° 94-679 du 8 août 1994 a remplacé : "- avec tout mandat commercial ..." par "*avec tout mandat de recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs ou de donner quittance*". Enfin, la dernière modification date de l'ordonnance n° 2004-279 du 25 mars 2004 portant simplification des conditions d'exercice de certaines activités professionnelles. Son article 5 fait encore des retouches de l'article 22 qui est désormais rédigé ainsi : "*L'activité d'expertise comptable est incompatible* avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte *à l'indépendance de la personne qui l'exerce*, en particulier :

- avec tout emploi salarié, sauf chez un autre membre de l'ordre, *chez un membre de la compagnie nationale des commissaires aux comptes ou dans une association de gestion de comptabilité* ;
- avec tout acte de commerce ou d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession ;
- avec tout mandat de recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs ou de donner quittance ;

... Ils peuvent également donner des consultations, effectuer toutes études et tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique, *social* ou fiscal et apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les y autorise, mais sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité et seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable de caractère permanent ou habituel, ou dans la

mesure où lesdites consultations, études ou avis sont directement liés aux travaux comptables dont ils sont chargés".

1.2 – La cristallisation de crispations dans les lois de 1971 et 1990 : les intérêts des avocats

La profession d'avocat est régie par les dispositions de la loi n°71-1130 du 31 décembre 1971¹, la loi n°90-1259 du 31 décembre 1990 qui a largement modifié la précédente et du décret d'application n°91-1197 du 27 novembre 1991². Comme la profession d'expert-comptable, la profession d'avocat est une profession libérale, indépendant et réglementée.

- **la loi 71-1130 du 31 décembre 1971**³ est la charte moderne de la profession d'avocat qui avait dans un premier temps, réorganisé la profession d'avocat d'une part, et la profession de conseiller juridique d'autre part. La profession d'avocat est définie dans son article 1 et la profession de conseiller juridique dans son article 54. "Le nouvelle profession d'avocat est substituée aux professions d'avocat près des cours et tribunaux, d'avoué près les tribunaux de grande instance et d'agrée près les tribunaux de commerce qui exercent individuellement ou dans le cadre d'une société civile professionnelle. Les membres de ces professions font d'office partie, s'ils n'y renoncent, de la nouvelle profession. Le texte de 1971 voit la disparition des offices d'avoués près les tribunaux de grande instance (article 2) et la fixation des modalités de leurs indemnisation (articles 29 à 41). Initialement, l'article 54 de la loi réglementait l'usage du titre de conseiller juridique. Le titre II de la loi (chapitres I à III, articles 54 à 63 réglementait minutieusement cette profession qui semblait stabilisée, mais elle a disparu après la loi de 1990 qui réécrit l'article 54 modifié⁴ en disposant que : " Nul ne peut, directement ou par personne interposée, à titre habituel et rémunéré, donner des consultations juridiques ou rédiger des actes sous seing privé, pour autrui :

1° - S'il n'est titulaire d'une licence en droit ou s'il ne justifie, à défaut, d'une compétence juridique appropriée à la consultation et la rédaction d'actes en matière juridique qu'il est

¹ JO du 5 janvier 1972 ; pp. 131-139.

² JO du 28 novembre 1991, p. 15 502.

³ Cette loi a abrogé des textes très anciens relatifs aux avocats, en particulier dans son article 76 : les articles 24 et 29 de la loi du 22 ventôse an XII modifiée relative aux écoles de droit ; les articles 2 et 4 de la loi n° 54-390 du 8 avril 1954 constatant la nullité de l'acte dit loi n° 2525 du 26 juin 1941 instituant le certificat d'aptitude à la profession d'avocat ; l'ordonnance n° 45-2594 du 2 novembre 1945 portant statut des agrées près les tribunaux de commerce ; l'article 39 de la loi de finances rectificative n° 62-873 du 3 juillet 1962 ; la loi n° 57-1420 du 31 décembre 1957 sur le recouvrement des honoraires des avocats.

⁴ Modifié par Loi n° 97-308 du 7 avril 1997 art. 1 (JO 8 avril 1997), dite "Loi Porcher".

autorisé à pratiquer conformément aux articles 56 à 66". Cet article 54 est fondamental pour les avocats, malgré l'article 59 modifié¹ très favorable aux experts-comptables, puisqu'il autorise les membres des professions réglementées à "donner des consultations juridiques relevant de leur activité principale et rédiger des actes sous seing privé qui constituent l'accessoire direct de la prestation fournie". Cet article 59 confirme donc, au moins en théorie, l'article 22 de l'ordonnance de 1945 qui donne cette même autorisation. Mais pour que la question soit claire, il faudrait définir exactement les actes juridiques, les actes juridiques accessoires, et les actes juridiques accessoires directs en relation avec les travaux comptables.

- **La loi 90-1259 du 30 décembre 1990** relative à la réforme des professions judiciaires et juridiques, se substitue à la loi du 31 décembre 1971, dans son article 1 elle précise : "Une nouvelle profession dont les membres portent le titre d'avocat est substituée aux professions d'avocat et de conseil juridique. Les membres de ces professions font d'office partie, s'ils n'y renoncent, de la nouvelle profession". Après avoir absorbé les avoués des tribunaux de Grande instance et les agréés des tribunaux de commerce en 1971, l'ordre des avocats absorbe en 1990 les conseillers juridiques qui avaient fait l'objet d'un statut spécifiques dans la loi de 1971 (aux articles 54 à 63), sauf ceux qui souhaitent devenir notaires (Décret n° 91-807 du 19 août 1991 relatif à la commission prévue à l'article 50-XII de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques) ou experts-comptables (Décret n° 91-977 du 24 septembre 1991 fixant la composition des commissions prévues au deuxième alinéa de l'article 50-X de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques). La nouvelle réglementation encadre plus sévèrement la pratique du droit et met à l'index des pratiques banales, anciennes et tolérées jusque là : conseils gratuits en matière juridique, interventions en droit du travail, en droit social, en droit des sociétés ou en droit de la concurrence sans lien direct avec les missions comptables, susceptibles d'être sanctionnées. Les cas prévus à l'article 66-2 punissant quiconque aura, en dehors des qualifications requises, donné des consultations ou rédigé pour autrui des actes sous seing privé en matière juridique, à l'article 66-4 (Sera puni des peines prévues à l'article 72 quiconque se sera livré au démarchage en vue de donner des consultations ou de rédiger des actes en matière juridique) et à l'articles 66-6 (Toute publicité aux mêmes fins) sont punis des peines de l'article 72² qui dispose dans sa version actuelle : "Sera puni d'une amende de 4500 euros et, en cas de récidive, d'une amende de 9000 euros et d'un emprisonnement de six mois ou de l'une de ces deux peines seulement, quiconque aura, n'étant pas régulièrement inscrit au barreau, exercé une ou plusieurs des activités réservées au ministère des avocats dans les conditions prévues à l'article 4, sous réserve des conventions internationales".

¹ Modifié par Loi n° 90-1259 du 31 décembre 1990 art. 26, art. 67 (JO 5 janvier 1991 en vigueur le 1er janvier 1992).

² Modifié par Ordonnance n°2000-916 du 19 septembre 2000 art. 3 (JO 22 septembre 2000 en vigueur le 1er janvier 2002).

À partir de la seconde loi, celle de 1990, les avocats qui avaient commencé la reconquête d'un territoire en déshérence, soutenus par les rapports Soulez-Larivière, Coulon et Saint-Pierre, dont nous parlerons plus bas ont accentué leurs pressions.

2 – Deux professions en lutte sur un terrain commun convoité pour ses avantages économiques (1990-2004)

2.1 – La voie minoritaire de la science et de la raison

La voie de la science et de la raison est faiblement représentée dans les relations entre les experts-comptables et les avocats, d'une part parce que ces relations sont exposées sur la place publique et d'autre part parce que les intérêts financiers en jeu sont très importants. Mais il existe tout de même des gens raisonnables qui ont analysé scientifiquement ces relations. Le rapport de MM. Debbasch et Ricci, professeurs agrégés de droit (1989) est à cet égard exemplaire. Le rapport (1989, p. 2) commence par noter que la France et les français souffrent non pas de trop de droit mais d'un manque de droit et :

"Il serait absurde de diminuer le nombre de professionnels qualifiés pouvant intervenir dans le juridique alors qu'au contraire, dans l'intérêt des citoyens, il convient de le développer".

Il note également que l'idée de la réglementation de la profession d'avocat a pour source les inquiétudes d'une profession qui a vu se réduire les marchés traditionnels et qui s'est aperçue avec beaucoup de retard de l'émergence de marchés plus institutionnels, relatifs au droit des sociétés par exemple, et où il était moins facile de traiter les clients, plus exigeants et moins enclins au respect de l'homme de prétoire.

"Ce n'est pas en établissant un monopole au bénéfice de la profession d'avocat et en entourant d'une sorte de barbelés le juridique que l'on assurera l'expansion du champ d'activité des avocats" (p. 2).

Le rapport rappelle le caractère complexe de la mission des experts-comptables, dont les aspects comptables, juridiques et fiscaux sont souvent intimement liés. Il rappelle également que ce qui était vrai en 1945 après la 2^e guerre mondiale est encore plus vrai aujourd'hui, et que

"l'idée de la pluridisciplinarité de la fonction comptable n'est ni un accident de l'histoire, ni un caprice de la réglementation. Au contraire ... cette pluridisciplinarité est consubstantielle à l'idée même de professions comptable".

Le rapport fait ensuite l'exégèse de l'ordonnance de 1945, en notant au passage (p. 5) que "*la législation, tirant la leçon de la sociologie de l'univers de l'entreprise, a donc délimité le champ d'activité des experts-comptables en y incluant l'examen de questions juridiques*" même si, comme nous l'avons vu plus haut, l'article 22 de l'ordonnance de 1945 limite nettement – mais légitime fortement – l'aptitude des experts-comptables à traiter des questions juridiques. L'expert-comptable est cantonné à la pratique du droit à titre accessoire et à la pratique de la comptabilité à titre principal, mais comment mesurer l'accessoire et le principal ? En nombre de dossiers ? En volume d'activité ? En honoraires facturés ? L'accessoire est présumé directement lié à une activité comptable et auprès de clients faisant déjà l'objet de prestations comptables.

Pendant longtemps la pratique juridique à titre accessoire par les experts-comptables n'a pas gêné les avocats et comme nous l'avons vu plus haut, la bonne fin de beaucoup d'opérations comptables ne peut pas se concevoir sans référence au droit. Ce que les comptables appellent la comptabilité légale, ou la comptabilité financière, n'est que la traduction de notions juridiques, en grande partie fondées sur le Code de commerce et le droit des sociétés et de notions fiscales en grande partie fondées sur le Code général des impôts et le droit fiscal. Priver la comptabilité de ses bases juridiques, c'est en faire une technique inutile, de même que de la priver de ses références économiques, c'est la réduire aux quatre opérations arithmétiques élémentaires.

Le rapport Debbasch-Ricci a été publié après l'avant projet de loi de 1988, mais avant la loi de 1990 et il se posait la question de savoir si le futur texte était conforme à la constitution de la Ve République de 1958 et s'il était conforme aux traités européens. Le rapport posait clairement la question du monopole du droit : "*le monopole du droit est-il conforme à la constitution de 1958 ?*" Et pour le projet de loi il répondait par la négative. Une loi ne peut instaurer un monopole que dans la mesure où il ne viole pas une liberté publique fondamentale, et dans la mesure où la loi vise un but d'intérêt général suffisant. Le projet de loi voulait mettre en avant les prestations des spécialistes du droit et considérait qu'ils étaient les seuls à garantir les prestations juridiques sérieuses aux citoyens, en essayant de dire que les experts-comptables (et accessoirement les professeurs de droit ou les anciens magistrats) n'avaient pas la compétence juridique suffisante. Le monopole posait aussi des problèmes au niveau de la réglementation européenne. N'était-il pas discriminatoire eu égard à la liberté d'établissement des européens et à l'égalité des prestations et à l'absence d'entrave à la circulation ?

Les avocats, ou en tout cas certains d'entre eux, sont jaloux des experts-comptables (Bernard, 2004). Ils ne leur pardonnent pas d'avoir su évoluer en fonction des nécessités de l'économie et d'avoir su se rendre indispensables. L'entreprise préfère, quand c'est possible, confier la résolution globale de ses problèmes à un seul professionnel, ce qui lui permet de rationaliser ses décisions et de réduire le coût de ses honoraires. Et en plus, il est fréquent que les entreprises affirment que si elles ont choisi un expert-comptable c'est en raison d'une qualité de prestation difficile à trouver chez les juristes (8 mai 1996, lettre de Pierre Seassari). Deux

ans avant la loi de 1990, le rapport Debbasch-Ricci insistait sur le danger du monopole du droit en faveur des avocats, sur les restrictions drastiques à la pratique du droit par les experts-comptables et sur le recul considérable par rapport à l'ordonnance de 1945. Il insiste sur *"une véritable rupture avec une longue tradition française, tradition qu'atteste encore le texte de 1945"*. Les inquiétudes des deux signataires se sont avérées après promulgation de la loi de 1990. Ce sont les auteurs de trois autres rapports, le rapport Soulez-Larivière (1988), le rapport Coulon (1988) et le rapport Saint-Pierre (1988) qui ont vu leur opinion triompher. Le rapport Soulez-Larivière reprochait aux experts-comptables d'avoir *"exploité gentiment le secteur juridique, mais avec la taille familiale et une certaine réserve des agents traditionnels"*, mais en plus il leur reproche d'avoir fait le lit des grands cabinets anglo-saxons qui ont, dans un premier temps créé des montages juridiques à partir d'artifices comptables et qui ont ensuite constitué, pour gagner du temps et pour être plus rentables, des sociétés de conseils juridiques, comme c'était permis par la loi de 1971. Un des premiers, le rapport Soulez-Larivière évoque l'opposition entre la surveillance et le conseil. L'expert-comptable a une mission de surveillance et de révision, et il ne pourrait pas avoir une tâche de conseil. Cet argument a été repris de nombreuses fois jusqu'à nos jours (Bernard, 2004) et sert même de prétexte à certains pour préconiser l'interdiction aux experts-comptables d'être commissaires aux comptes. Les experts-comptables ayant plusieurs déontologies, et non pas une seule, et différentes de celle des avocats, il y a incompatibilité entre les deux professions et donc entre les deux domaines d'exercice. Maître Daniel Soulez-Larivière écrit sans sourciller que *"l'avocat conseil vend de la compétence mais aussi de la rigueur morale, du secret, de la loyauté et de la délicatesse"* et laisse entendre que pour les experts-comptables, c'est le contraire. Le rapport de M. Jean-Claude Coulon a été remis au Commissaire général au plan en 1988. Comme le rapport Soulez-Larivière, il regrette qu'il n'y ait pas de monopole du droit en France et que les activités juridiques soient partagées par plusieurs professions, selon les termes de la loi de 1971. L'émiettement des professions juridiques empêcherait la France, selon M. Coulon, d'être en réelle concurrence avec les autres pays d'Europe et les experts-comptables qui ont des avantages excessifs en matière de pratique juridique seraient une des causes principales de cette situation. Le rapport Coulon souligne lui aussi que les prestations fournies par les experts-comptables et les commissaires aux comptes qui reposent sur un conflit permanent d'intérêts entre le contrôle des comptes et la fonction de consultation créent des déséquilibres de prestation, et que seule une loi établissant le monopole du droit permettrait de revenir à une situation plus saine. Enfin un troisième rapport, le rapport Saint-Pierre, qui fait la synthèse des deux précédents, a eu une influence déterminante sur la loi de 1990. Il proposait le rapprochement des professions d'avocat et de conseil juridique et faisait la part belle aux juristes étrangers. Les conseils juridiques français membres d'un cabinet américain légalement inscrit en tant que conseil juridique pouvaient devenir avocats, les avocats américains inscrits sur la liste des conseils juridiques pouvaient le devenir aussi, et la totalité des cabinets de conseil juridique d'origine américaine inscrits sur la liste des conseils juridiques pouvaient aussi devenir avocats, mais avec la restriction de l'exercice à titre

personnel. Le rapport Saint-Pierre, après avoir rendu hommage aux experts-comptables, remarque

"une tendance très nette des experts-comptables à investir le domaine du droit de l'entreprise, dans le but de proposer aux clients un service complet portant aussi bien sur les questions de droit que sur la fiscalité ou les problèmes économiques et financiers".

Pour lui, les activités comptables et juridiques apparaissent trop spécifiques pour être exercées sans danger par le même professionnel. Malgré toutes ces objections, le rapport ne propose pas de refuser aux experts-comptables le droit de pratiquer, à titre d'accessoire direct, les disciplines juridiques. Mais il souhaite toutefois avoir pour objectif essentiel d'écarter les experts-comptables des activités juridiques au profit d'une seule profession, au corporatisme accentué. Le rapport Debbasch-Ricci souligne bien les faiblesses des trois autres rapports évoqués (p. 41) :

"On trouve aussi, trop souvent, des critiques systématiques contre les experts-comptables, critiques qui nuisent à la force de la démonstration entreprise" :

- Pourquoi M. Soulez-Larivière écrit-il que la production des cabinets d'audit n'est pas toujours satisfaisante ? Ne peut-on pas en dire autant de certains cabinets d'avocats ?
- Pourquoi M. Coulon écrit-il qu'il faut un minimum de connaissances juridiques pour exercer en droit, ce qui est logique, que cette condition est satisfaite par les conseils juridiques, sans reconnaître qu'elle est encore plus satisfaite par les experts-comptables (Cournut, 1996) compte tenu de la durée d'étude et du niveau de qualification exigé, ce qui est de la pure mauvaise foi ?
- Pourquoi M. Coulon écrit-il que les experts-comptables ont profité de la brèche de l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945, alors qu'il s'agit d'une situation légale et légitime affirmée par le législateur ?
- Pourquoi écrit-il encore qu'il ont "profité" des dispositions de l'ordonnance de 1945 alors qu'ils n'ont fait qu'utiliser des règles légales sans les détourner de leur objet ?
- Pourquoi essayer de faire croire que la situation, parfois mauvaise des avocats est due aux experts-comptables ? N'est-ce pas eux qui ont le contrôle de leur niveau d'étude, de l'intérêt de pratiques des langues étrangères nécessaires à la pratique de droits étrangers, de leur position face aux avocats internationaux ? Si les experts-comptables ont mieux géré leur formation propre et leur domaine d'exercice, c'est parce qu'ils ont faits d'importants efforts, et s'ils ont une position jalouée auprès de certains clients, c'est qu'ils ont pris la peine de les écouter. Les avocats, ou un certain nombre d'entre eux reprochent aux experts-comptables des situations qu'ils ont créées eux-mêmes, par leur négligence ou leur myopie.

D'après le rapport Debbasch-Ricci, les avocats ne peuvent faire face à la totalité des prestations juridiques assurées par les cabinets d'experts-comptables. L'impossibilité est à la fois qualitative et quantitative. *"Il serait grave qu'une loi provoque la régression de l'étendue de la protection des personnes morales et physiques"* n'hésitent-ils pas à écrire p. 61. Pour eux, non seulement l'exclusion totale des experts-comptables des activités juridiques est déraisonnable en raison de l'imbrication de leurs travaux, mais même l'exclusion de travaux typiquement juridiques comme la fonction de consultation, à la rigueur réduite à une fonction de renseignements fournis paraît dangereuse. Jamais l'expert-comptable ne s'est limité à une activité de teneur de livres et seuls les experts-comptables sont susceptibles de répondre aux défis de demain.

Malheureusement, trop d'intérêts étaient en jeu et ce rapport n'a pas eu les effets escomptés. La loi 90-1259 du 30 décembre 1990 relative à la réforme des professions judiciaires et juridiques qui se substitue à la loi du 31 décembre 1971 et qui crée une nouvelle profession dont les membres portent le titre d'avocat, limite de manière insidieuse les activités juridiques des experts-comptables. Comme nous l'avons vu plus haut, la nouvelle loi restreint considérablement des pratiques anciennes telles que les conseils gratuits en matière juridique, en droit du travail, en droit social, en droit des sociétés ou en droit de la concurrence sans lien direct avec les missions comptables et désormais susceptibles d'être sanctionnées. Et à partir de 1990, les avocats vont chercher à mettre en lumière les fautes de leurs concurrents, parfois soutenus par les tribunaux correctionnels, mais le plus souvent déboutés par les tribunaux civils. Les avocats utilisent une stratégie de défense du territoire convoité consistant à dénoncer le plus petit fait ambigu, mais cette stratégie n'a pas, ces dix dernières années, montré son efficacité imparable.

2.2 – Stratégie ambiguë et objectifs incertains de la lutte

2.2.1 – Avatars d'une stratégie ambiguë

Les avocats et les experts-comptables se sont battus par lettres, par journaux et par tribunaux interposés. Il est difficile de juger qui a tort et qui est dans son droit. Les textes juridiques ne sont pas assez clairs pour ceci. Dans les années 1995-2003, il y eut de nombreux procès, dont il est difficile de faire l'inventaire exhaustif, et même les lus anciens ne sont pas toujours terminés. De manière non exhaustive, nous pouvons signaler les affaires suivantes (Lampert et Delhomme, 2003). Un jugement du 10 janvier 1994 du tribunal correctionnel de Lille (p. 13) relaxe les experts-comptables accusés, MM. Bernard Volf et Marcel Blomme car le tribunal a retenu *"qu'il y a lieu de considérer que la preuve n'est pas rapportée que les actes sous seing privés, objets de la prévention, ont été effectués par les prévenus en violation des articles 54 et 59 de la loi du 31 décembre 1971 modifiée"*. Leurs adversaires font appel et un arrêt du 18 octobre 1994 (pp. 7-8) de la 6^e chambre de la cour d'appel de Douai dispose que *"il ne peut se déduire que les 37 publications sur 12 mois pour l'un et les 49 publications sur 18 mois pour l'autre, établissent, par leur nombre, par leur nature, leur fréquence ou leur*

diversité, qu'ils se livrent à une activité principale de rédaction d'actes ou même seulement qu'ils ont dépassé les limites autorisées par la loi". Ce jugement a été cassé par l'arrêt du 13 mars 1996 de la chambre criminelle de la Cour de cassation (p. 6) qui reproche à la Cour d'appel "de n'avoir pas recherché si les actes qu'auraient rédigés les prévenus étaient indirectement liés aux travaux comptables dont ils étaient chargés". La cour de renvoi, la Cour d'appel de Paris, 9^e chambre a jugé, le 11 décembre 1997, (pp. 10-11)

"Qu'il n'est ni démontré, ni même allégué que messieurs Blomme Marcel et Volf Bernard auraient fait de l'activité juridique qui leur est reprochée leur activité principale ; qu'aucun élément du dossier ne permet d'affirmer que les prestations fournies étaient effectuées au bénéfice d'entreprises non encore clientes, ou ne se trouveraient pas directement liées à des travaux comptables dont ils auraient été chargés ; qu'il ne peut en conséquence être retenu que la réglementation propre aux experts-comptables aurait en l'espèce été violée ; considérant qu'il résulte de l'objet des publications qui ont attiré l'attention des parties civiles, et qui ont toutes trait à des opérations sociales telles que constitutions, fusions, transformations, augmentation de capital, changement de dirigeant ou de siège social, dissolutions ou liquidations, que l'existence d'un lien avec l'activité d'expertise comptable ne saurait être exclue ; qu'il appartient aux parties poursuivies d'apporter la preuve que les limites de l'autorisation résultant de l'article 59 de la loi du 31 décembre 1971 ont été transgressées ...Qu'en conséquence, la Cour statuant dans les limites de sa saisine, ne pourra que confirmer le décision des premiers juges".

Après un nouveau pourvoi, la Cour de cassation a cassé l'arrêt de la Cour d'appel de Paris, le 23 mars 1999 : *"Mais attendu qu'en décidant notamment que la rédaction d'un acte de constitution de société entraine dans les limites de l'activité professionnelle permise aux experts-comptables, la Cour d'appel a méconnu le texte susvisé et le principe sus énoncé"*, l'affaire a été cassée et renvoyée devant la Cour d'appel de Versailles. Cette dernière a rendu un arrêt surprenant, le 7 septembre 2000. La Cour distingue les actes liés à des opérations strictement comptables (fusions, augmentations de capital) constituant bien l'accessoire de travaux comptables, et les actes de constitution, transformation ou changements de dirigeants, qui sont selon elle des actes créateurs de droits qui sont étrangers aux seuls travaux comptables, ce qui n'est pas illogique. Mais la Cour considère que pour les premiers actes, relatifs aux fusions ou aux augmentations de capital, c'est aux défendeurs, donc aux experts-comptables de faire la preuve qu'ils sont bien l'accessoire de travaux comptables. Cette affirmation, contraire au droit commun est d'autant plus étonnante qu'un expert-comptable ne peut apporter ce genre de preuve qu'en violant leur secret professionnel. En l'espèce la Cour d'appel de Versailles introduit une double ambiguïté : qui doit apporter la preuve ? Le demandeur ou le défendeur ? Quand y a-t-il présomption et quand faut-il une preuve ? Cette

fois, ce sont les experts-comptables qui ont été condamnés et qui ont déposé un troisième pourvoi en cassation le 8 septembre 2000. Le jugement de la Cour d'appel de Versailles est en totale contradiction avec un jugement de la Cour d'appel de Chambéry du 3 avril 2000 qui précisait que les actes accessoires des experts-comptables avaient une légitimité présumée. Faisant preuve d'une activité redoublée, la chambre criminelle de la Cour de cassation, dans un arrêt du 11 avril 2002 casse l'arrêt de la Cour d'appel de Versailles, qui a justement noté l'obligation d'un lien accessoire direct des prestations juridiques avec la mission comptable, mais qui a été trop loin en demandant aux experts-comptables de prouver l'accessoire en enfreignant le secret professionnel qui s'impose à eux. L'affaire a été renvoyée devant la Cour d'appel d'Orléans. Le jugement en sens opposé, rendu par la Cour d'appel de Chambéry, a fait lui aussi l'objet d'un renvoi, mais devant la chambre civile de la Cour de Cassation, le 4 février 2003, car la Cour de Chambéry a privé sa décision de base légale ; elle n'a pas relevé les prestations comptables dont les actes litigieux constituaient l'accessoire direct. Cette autre affaire a été renvoyée devant la Cour d'appel de Grenoble. En l'état actuel de la question, on ne peut que constater la difficulté des tribunaux à interpréter les lois de 1971 modifiée et de 1990 conjointement aux articles 2 et 22 de l'ordonnance de 1945 à propos des actes juridiques, accessoires ou non, effectués par les experts-comptables. Même la haute juridiction de la Cour de cassation ne s'y retrouve pas, puisque la chambre criminelle de la Cour semble favorable aux avocats, et la chambre civile favorable aux experts-comptables. Il est indispensable, dans des délais brefs, d'avoir une doctrine cohérente, d'avoir une jurisprudence unifiée par la chambre plénière de la Cour de cassation ou d'avoir un texte légal qui précise enfin les termes ambigus tels que "acte juridique", "rédaction d'actes juridiques", "accessoire", "accessoire direct".

2.2.2 – La lutte à visages découverts



Parfois, la lutte dans les prétoires, comme nous venons de la décrire, a commencé, ou a été accompagnée par une lutte médiatique, par lettres, revue et journaux. A ce titre l'affaire bordelaise entre l'Ordre des experts-comptables et l'Ordre des avocats est riche d'enseignements. Comme nous l'avons noté dans la section précédente, pendant plusieurs années les avocats ont cherché les fautes des experts-comptables et ont essayé de clouer au pilori ceux qui pratiquaient illégalement des actes juridiques. A Bordeaux, le président de l'Ordre des experts-comptables, Franck Cournut, expliquait à ses confrères (lettre du 13 juillet 1995) que les avocats présentaient des requêtes désignant des huissiers "avec mission de se rendre aux sièges sociaux" des journaux d'annonces légales pour relever les annonces passées par les experts-comptables, afin de les faire condamner pour leurs "activités illicites". Il demandait aussi de lui communiquer les cas d'exercice illégal de tenue de comptabilité par les avocats. Cette pratique de la recherche de l'expert-comptable fautif

semblait être généralisée, et une requête au Président du Tribunal de Grande instance de Tours (lettre du 16 février 1996, Bernard Amossé, pour ordre du président du Conseil régional d'Angers), le montre bien. Cette année-là, le ton va monter, progressivement, entre les Barreaux et les Conseils régionaux. Bernard Vatier, bâtonnier de l'Ordre des avocats de Paris déclare : "Si l'on admet que tous les professionnels sont capables d'exercer le droit, la réglementation des professions n'a plus de sens" (Cholet, 1996). Maître Vatier remarque que

"Lorsque l'expert-comptable prend en charge les obligations déclaratives qui sont la conséquence de l'expression chiffrée, il peut être dans son domaine. En revanche, lorsqu'il fait du droit social, il va trop loin. De même lorsqu'il pratique une activité juridique liée au droit des sociétés. ... Je ne peux pas imaginer non plus qu'un expert-comptable puisse, au nom du chiffre, être compétent pour rédiger un contrat de travail. Ce sont des activités totalement autonomes".

A partir de ce moment, l'accord entre les avocats et les experts comptables va devenir problématique. Dans une lettre du 14 juin 1996, circularisée à tous les experts-comptables, leur président René Ricol rappelle les références des articles 2 et 22 de l'ordonnance de 1945, en insistant sur le fait que l'expert-comptable peut effectuer tous travaux juridiques accessoires de son activité principale pour ses clients permanents et il précise qu'il peut à ce titre à la fois donner des consultations et établir des actes sous seing privé. Il explique que l'expert-comptable peut aussi donner des consultations juridiques mêmes en cas de travail comptable ponctuel, mais que pour les actes sous seing privé, le lien doit être direct ou indirect avec la prestation fournie, comptable ou juridique. Il informe les experts des développements contentieux en cours et il prêche la collaboration avec les avocats, mais sans faiblesse.

Dans ce contexte, et, selon notre entretien du 8 février 2005, avec l'appui du président Ricol, c'est tout naturellement que Franck Cournut, président du conseil régional de l'Ordre des experts comptables d'Aquitaine fait paraître dans le quotidien régional "Sud-Ouest", des 8 et 9 juillet 1996 une "Lettre ouverte aux chefs d'entreprise aquitains". Cette lettre est ensuite diffusée aux experts-comptables et aux responsables de la région. Dans la lettre ouverte aux chefs d'entreprise aquitaines, F. Cournut¹ écrit : "Depuis plus de 50 ans, l'expert-comptable conseille habituellement l'entreprise en matière juridique. Il en a toute la compétence car sa formation de base est très élevée en matière juridique. Le diplôme d'expert-comptable qui nécessite 7 années d'études après le bac comporte un enseignement de plus de 1 000 heures en droit fiscal, droit social et droit des affaires, formation considérablement supérieure dans ces domaines à celle qui est dispensée dans les Facultés de Droit permettant d'obtenir la maîtrise. En sens inverse, la licence en droit ne procure des équivalences partielles qu'avec le premier

¹ F. Cournut est licencié et maître en droit, ce qui ajoute un peu de saveur à son propos.

échelon du cursus de formation de l'expert-comptable". Il continue en passant en revue les études et compétences des experts-comptables en droit fiscal, droit social, droit des sociétés et droit des affaires. Pour lui

"D'éminents juristes et professeurs de droit reconnaissent aux experts-comptables le droit de continuer à conseiller leurs clients sur le plan juridique. Néanmoins, compte tenu des enjeux économiques, certains Barreaux se livrent à une bataille judiciaire et assignent des experts-comptables pour exercice illégal du droit. Cette situation est surréaliste et non ne pouvons pas, dans votre intérêt, l'accepter. Vous-même pouvez-vous accepter que les tribunaux vous dictent le choix de votre conseil ? La vérité est que comme bien d'autres professions, l'expert-comptable ne sait pas faire son métier sans faire de Droit. Le Droit n'est pas séparable du Chiffre contrairement à certaines affirmations médiatiques et tendancieuses. Les pouvoirs publics sont parfaitement avisés du conflit qu'ont engagé les avocats contre les experts comptables et ont demandé aux deux professions de parvenir à un accord avant le 15 juillet".

Le bâtonnier de l'Ordre des avocats de Bordeaux, Maître Kappelhoff-Lançon, demande un droit de réponse à "une véritable déclaration d'hostilité contre les avocats accusés d'ignorance, d'hégémonisme et de corporatisme". Il réplique que

"Un avocat inscrit au tableau de l'Ordre a fait des études aussi longues (7ans) et aussi sérieuses qu'un expert-comptable ... Quant les deux domaines s'imbriquent, ils travaillent en complémentarité positive ; chacun exerce son métier sans chercher à empiéter sur le domaine de l'autre. Mais les experts-comptables n'ont jamais été les juristes de l'Entreprise comme ils le revendiquent. La loi (31.12.1971 article 59) contre laquelle lutte le Président des experts-comptables limite leur intervention en matière juridique aux actes qui sont l'accessoire direct de la prestation comptable. Le mot "accessoire" est facile à comprendre".

Si le mot "accessoire" était facile à comprendre et à interpréter, les juges de la Cour de cassation auraient déjà, sans doute, résolu le problème. Deux mois après, le 13 septembre 1996, dans un entretien mené par le journaliste Jean-Pierre Deroudille (Cournut, 1996) et évoquant la fin du mandat du président Cournut et son bilan personnel, ce dernier récidive, en parlant notamment de "guerre des étoiles", entre les experts-comptables et les avocats. Ces déclarations ont mobilisé le ban et l'arrière ban des professions du prétoire : l'Ordre des avocats du barreau de Bordeaux, la fédération nationale des unions de jeunes avocats, le syndicat des avocats de France, l'Ordre des avocats des barreaux de Libourne, Pau, Bayonne, Dax, Périgueux et Bergerac ont intenté une action devant la première chambre du Tribunal de grande instance de Bordeaux et sont les demandeurs, le président Franck Cournut et le

Conseil régional de l'Ordre des experts comptables de Bordeaux-Aquitaine sont les défendeurs. Ils sont notamment assistés de Maître M. Delhomme, avocat en titre de l'Ordre des experts-comptables. On reproche à F. Cournut d'avoir violé les règles légales définissant l'activité de caractère juridique des experts-comptables. L'action des avocats n'est pas fondée sur l'article 1382 du Code civil relatif à la responsabilité civile générale, car ce dispositif suppose que le demandeur prouve un dommage subi par la victime, une faute commise par autrui et un lien de cause à effet entre la faute et le dommage et ils ont choisi d'argumenter sur la loi du 29 juillet 1881 relative à la diffamation. Le jugement sera rendu trois ans plus tard, alors que Franck Cournut n'est plus président du Conseil régional. Son successeur, Xavier Boratra n'aura à connaître qu'un seul acte juridique du procès, et c'est Loïc Geslin qui héritera de l'affaire en tant que président en exercice du Conseil régional, en 1999. Dans son jugement de 1999, le tribunal constate que la lettre de F. Cournut ne renferme aucune exactitude sur la formation des experts-comptables, qu'elle ne fait aucune comparaison avec les avocats, qu'elle ne contient aucune diffamation et condamne les plaignants aux frais. Dans cette affaire, les experts-comptables sont vainqueurs mais ils choisissent de ne pas envenimer la situation, et ne proclament pas leur victoire. Les avocats, d'autre part, ne font pas appel. Mais chacun reste sur ses positions.

Il serait faux de dire que tout s'est toujours passé aussi mal en France. Dans de nombreuses régions les avocats et les experts-comptables ont signé ou signent des pactes de non agression, comme en Lorraine en 1996 (lettre du 21 décembre 1996, de Bernard Thibaut et de Jean-Claude Stenger) ou à Montpellier en 2003 (lettre du 13 octobre 2003, de Frédéric Vérine, Bâtonnier de l'Ordre des avocats de Montpellier). Certains avocats ont aussi de sévères lacunes en matière de droit. Quand ils écrivent que :

"à titre principal, l'expert-comptable est celui qui contrôle l'ensemble de la comptabilité pour en vérifier la régularité et la sincérité" et que "cette mission n'est pas accomplie au profit du client, elle l'est au bénéfice des tiers, administrations fiscales et sociales, créanciers, etc ... qui s'appuieront ensuite sur cette comptabilité pour comprendre, taxer ou traiter avec l'entreprise" (Noel, Gordon-Krief, Martinet, 1997)

on peut se demander quelle sorte d'avocats, qui ne connaissent pas l'ordonnance de 1945 et qui ne la distinguent pas du décret du 12 août 1969, qui confondent les commissaires aux comptes et les experts-comptables, qui ne savent rien des missions respectives et de la déontologie des uns et des autres, se croient autorisés à parler au nom de leurs confrères. Que l'on soit avocat ou expert-comptable, il ne suffit pas de poser l'hypothèse qu'on est compétent en droit, il faut le prouver, chaque jour et à chaque instant de son activité professionnelle.

Conclusion

Qu'importe que je sois de mauvaise foi, si c'est pour une bonne cause

Louis Aragon faisait dire à l'un de ses personnages : "Qu'importe que je sois de mauvaise foi, si c'est pour une bonne cause" et un autre lui répondait "Qu'importe que ma cause soit mauvaise, si je suis de bonne foi". Dans la rivalité entre les experts-comptables et les avocats, on a un peu cette impression d'un mauvais jeu de rôle, mais qui ne peut pas aboutir. Les avocats et les experts-comptables se disputent en partie le même domaine économique. Mais aucune des deux parties ne peut le conquérir en entier et par la force. Même s'il y a 80 000 avocats en France et 18 000 à Paris, contre 17 500 experts-comptables dans toute la France, tous les avocats ne peuvent pas accomplir tous les actes juridiques, parce qu'ils ne sont ni assez nombreux, ni pour certains d'entre eux assez compétents. Il n'est pas raisonnable non plus que les experts-comptables accomplissent des actes juridiques sans entrave. Les avocats souhaitent, selon leur discours, protéger les usagers du droit. Les experts-comptables souhaitent, selon leur discours, rendre service aux entreprises. Les usagers et les entreprises doivent-ils être les otages des avocats ou des experts-comptables ? Les pouvoirs publics vont-ils enfin prendre une décision rationnelle, sans subir les pressions des avocats députés et sénateurs en grand nombre au parlement ? Ces questions sont posées depuis longtemps, mais il est temps qu'on leur trouve une réponse, avant que l'Histoire ne juge sévèrement les uns et les autres.

Bibliographie

- Barré P., Burlaud A., Obert R., Scheid J.C., Saada T. (1997), *La formation à l'expertise comptable. Analyse et propositions à long terme*, Rapport BBOSS n° 1, OEC et CNCC, Juillet.
- Barré P., Burlaud A., Obert R., Scheid J.C., Saada T. (1998), *La formation à l'expertise comptable et au commissariat aux comptes. Analyses et propositions à long terme*, Rapport BBOSS n° 2, OEC et CNCC, décembre.
- Barszcz C. (1999), "Avocats, experts-comptables : un choix stratégique", *MTF-AGEFI*, 30 juin.
- Batardon L. (1912), "L'expert-comptable, ce qu'il est, ce qu'il doit être", *Revue Commerce et Industrie*, Paris, juillet.
- Bernard A. (2004), "A propos de la guerre du chiffre et du droit. Comment les comptables étendent leur territoire professionnel", *Recueil Dalloz*, n° 22, pp. 1580-1587.
- Bocqueraz C. (2000), *The professionalisation project of French accountancy practitioners before the Second World War*, Thèse de sciences de gestion, université de Nantes.
- Cholet J. (1996), "Si l'on admet que tous les professionnels sont capables d'exercer le droit, la réglementation des professions n'a plus de sens", *AGEFI*, 3 avril.
- Cholet J. (1995), "Périmètre du droit ; les avocats haussent le ton", *AGEFI*, 22 novembre.
- Cournut F. (1996), "Lettre ouverte aux chefs d'entreprise aquitains", *Journal Sud-Ouest*, 21^e, 22^e, 23^e éditions ; 8 juillet p. B, 9 juillet p. A ; Archives municipales de Bordeaux.
- Cournut F. interrogé par Deroudille J.P. (1996), "Experts-comptables, l'heure du bilan. Pour le président Franck Cournut l'assemblée générale de l'Ordre marquera la fin de son mandat", *Journal Sud-Ouest*, 21^e, 22^e, 23^e éditions ; 13 septembre 1996, p.C ; Archives municipales de Bordeaux.

- Cozian M. (1993), "L'avocat de demain sera-t-il le seul juriste à tout ignorer du droit fiscal ?", *La gazette du Palais*, vendredi 23 – samedi 24 juillet, p. 27.
- Debbasch C., Ricci J.C. (1989), *Rapport sur la profession d'expert-comptable et le monopole du droit à l'échéance de l'Europe de 1993*, Union des sociétés fiduciaires d'expertise comptable, Paris.
- Degos J.G. (2004), "Un aspect trop peu connu de l'histoire financière : les diplômes d'expertise comptable français", *La Revue du Financier* n° 146.
- Degos J.G. (2005), "Une brève histoire des diplômes d'expert-comptable français", in *Mélanges en l'honneur du professeur Jean-Claude Scheid*, Expert-comptable Média, Paris.
- Delattre Christophe (2000), "Gestion des paiements. Les approches juridique et comptable sont complémentaires et indissociables", *Les échos judiciaires Girondins* n° 4 611, 17 mars, p. 4.
- Direction des journaux officiels (1998), *Experts-comptables, réglementation du titre et de la profession*, Les éditions des journaux officiels, Paris.
- Gatty J. (2000), "L'affaire PriceWaterhouseCoopers : la paille et la poutre", *AGEFI*, 18 janvier.
- Gratian B. (1991), *Formation initiale de l'expert-comptable. Contexte, réflexions et propositions*, Mémoire d'expertise comptable, session novembre-décembre, Paris.
- IFAC (1995), *Projet de recommandation internationale sur la formation n° 9, Enseignement préalable à l'accès de la profession, évaluation de la compétence professionnelle et conditions obligatoires d'expérience des professionnels comptables*, IFAC, New York.
- Iweins P.A. (2003), "Hache de guerre", *Bulletin du Barreau de Paris* n° 34, 7 octobre, pp. 261-262.
- Kremer R., Roisé-Mégard C., Popélia D., "L'activité d'ordre juridique et fiscal des experts-comptables", *La revue de l'avocat conseil d'entreprise* n° 86, p. 31-37. (Réginald Kremer est un des rares avocats qui a le diplôme d'expertise comptable)
- Lampert E., Delhomme M. (2003), Les missions juridiques de l'expert-comptable : état des lieux, dossier des relations avec les avocats, *Ordre des experts comptables*, octobre.
- Léauté E. (1902), *Le rôle social de la comptabilité et des comptables*, Librairie comptable et administrative, Paris.
- Ministère de l'éducation nationale (1979), *Diplôme d'études comptables supérieures et diplôme d'expertise comptable, Règlements et programmes*, Foucher, Paris.
- M.D. (1999), "Le rapport Nallet ne fait pas taire la querelle entre avocats et comptables", *Enjeux les Echos*, 4 novembre.
- Morisse S. (1999), "Avocats et experts-comptables signent un pacte de non-agression", *TPBM Semaine Provence*, 28 mai.
- Noel F., Gordon-Krief D., Martinet Y., "La spécificité de l'avocat : le périmètre du droit", *Droit et patrimoine*, 9 décembre.
- O.D. (2000), "La déontologie des «Big Five» dans le collimateur de la SEC", *AGEFI*, 12 janvier.
- Ordre national des EC et CA (1943), *Textes constitutifs*, Paris, Conseil supérieur de l'Ordre, 239 p.
- Ordre national des EC et CA (1946), *Agenda et annuaire*, Paris, Conseil supérieur de l'Ordre, 214 p.
- Ordre national des EC et CA (1948), *Vade-mecum à l'usage des experts-comptables et des comptables agréés*, Paris, Conseil supérieur de l'Ordre, 424 p.
- Ordre des experts-comptables (1997), "The accountant in the 21st century - Changes in educational trends", CD-Rom Proceedings, Workshop 1-3, *XVth World Congress of Accountants*, OEC, Paris, 26-29 octobre.
- Ordre des experts-comptables (1985), *La formation du commissaire aux comptes et de l'expert-comptable*, Congrès de l'Ordre, Editions comptables Malesherbes, Paris.

Ordre des experts-comptables (1999), *La formation à l'expertise comptable. Etude prospective*, groupe de travail du Conseil supérieur sous la présidence de J. Bonnet, OEC, mars, juin, décembre.

Ramirez C. (2001), Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939), *Accounting, organizations and society*, 26, p. 391-418.

Rousseau J.L. (2000), *La profession libérale en France. Histoire et perspectives*. Mémoire d'expertise comptable, session novembre-décembre, Paris.

Scheid J.C. (2000), "Professions comptables en France", in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris.

Soulez-Larivière D. (1988), *Rapport sur la réforme des professions juridiques et judiciaires*, Ordre des avocats du Barreau de Paris.

Trolliet C. (1994), *L'exercice de la profession comptable dans la C.E.E.*, ECM et CCNC éditions, Paris.

UDEEC (1994), "L'image du diplôme d'expertise comptable", *Les petites affiches*, n° 2, 5 janvier, p. 28.

V.D.S. (1999), "Périmètre du droit : la querelle rebondit", *AGEFI*, 31 mars.

Documents non publiés

13 juillet 1995, lettre de Franck Cournut, Président du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables aux experts-comptables aquitains, leur exposant les méthodes d'attaque jurisprudentielle généralisée des avocats et demandant en réponse la communication du nom des avocats aquitains qui pratiquent l'exercice illégal de la comptabilité.

16 février 1996, lettre de Bernard Amossé, pour ordre du président du Conseil régional d'Angers, diffusant une requête au Président du tribunal de grande instance de tours, qui a pris une ordonnance pour perquisitionner au siège social de 4 journaux d'annonces légales, pour vérifier qui étaient les auteurs de publications juridiques.

14 juin 1996, lettre de René Ricol, président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, à tous les experts-comptables, pour évoquer les relations avec les avocats, les centres de gestion agréés et habilités et les centres d'économie rurale.

28 juin 1996, lettre de René Ricol, président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, contresignée par Claude Cazes, Georges Dercourt et William Nahum, pour demander à tous les experts-comptables d'entamer une négociation avec les avocats.

8 mai 1996, lettre de Pierre Seassari, président de l'assemblée permanente des chambres de métiers, à Jean-Pierre Raffarin, Ministre des PME et du Commerce, s'inquiétant de l'impossibilité de la rédaction d'actes juridiques courants par les experts-comptables au profit des artisans.

9 juillet 1996, lettre de Franck Cournut, Président du conseil régional de l'Ordre des experts-comptables aux experts-comptables aquitains, leur envoyant la lettre publiée dans Sud-ouest les 8 et 9 juillet 1996.

21 décembre 1996, lettre de Bernard Thibaut, Bâtonnier de l'Ordre des avocats de Nancy et de Jean-Claude Stenger, président du Conseil régional de l'Ordre des experts-comptables de Lorraine s'engageant à se concerter périodiquement sur les problèmes communs aux deux ordres.

26 janvier 1997, rapport d'étape de Elisabeth Berge-Suet, Directeur juridique de l'Ordre des experts-comptables, relatif à l'exercice par les experts-comptables des activités de consultation juridique et de rédaction d'actes sous seing privé.

25 mars 1999, lettre de Dominique Ledouble, président du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, diffusant l'arrêt de la Cour de cassation du 23 mars 1999 cassant le jugement de la Cour d'appel de Paris du 11 décembre 1997 favorable aux experts-comptables.

13 septembre 1999, jugement 2626/97 du Tribunal de Grande Instance de Bordeaux, première chambre, Ordre des avocats du barreau de Bordeaux contre Conseil régional de l'Ordre des

experts comptables et Cournut Franck, contradictoire en premier ressort prononcé publiquement par Mr Cattan, premier juge, Mr Frugier vice-président, Mme Faure juge placé. 22 octobre 1999, discours de Mme. le Garde des Sceaux à la convention des avocats de Lyon, rassurant les avocats sur les perspectives et le périmètre de leur profession et commentant le rapport Nallet.

7 septembre 2000, arrêt n° 526/2000 rendu par la Cour d'appel de Versailles, concernant Volf Bernard et Blomme Marcel contre l'Ordre des avocats du Barreau de Lille, suite à un arrêt de renvoi de la Cour de cassation. Prononcé par Mme Guirimand, président, Mme Delafollie et Mr Boilevin, conseillers.

13 octobre 2003, lettre de Frédéric Vérine, Bâtonnier de l'Ordre des avocats de Montpellier, à propos d'une charte signée entre l'Ordre des avocats et l'Ordre des experts-comptables de Montpellier, dans l'intérêt des usagers du droit et pour leur protection.

Témoignages et archives privées

Entretien avec Loïc Geslin, ancien président du Conseil régional de l'Ordre des experts-comptables d'Aquitaine (1999-2000), samedi 11 décembre 2004, samedi 12 février 2005.

Entretien avec Franck Cournut, ancien président du Conseil régional de l'Ordre des experts-comptables d'Aquitaine (1994-1996), mardi 8 février 2004.

Entretien avec Max Chaffiol, expert-comptable chez Deloitte, Touch and Ross puis chez KPMG, mardi 8 février 2004.

Nous avons largement utilisé, comme sources primaires, les archives personnelles de Loïc Geslin, dans la mesure où elles n'étaient pas confidentielles ni soumises au secret professionnel.