

LE RÔLE DES NORMES COMPTABLES DANS LA RESPONSABILITÉ CIVILE DES AUDITEURS DE SOCIÉTÉS

Rémy Bucheler

Volume 62, numéro 2, december 2016

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1040052ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1040052ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

McGill Law Journal / Revue de droit de McGill

ISSN

0024-9041 (imprimé)

1920-6356 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer cet article

Bucheler, R. (2016). LE RÔLE DES NORMES COMPTABLES DANS LA RESPONSABILITÉ CIVILE DES AUDITEURS DE SOCIÉTÉS. *McGill Law Journal / Revue de droit de McGill*, 62(2), 441–486. <https://doi.org/10.7202/1040052ar>

Résumé de l'article

En tant que professionnels de la comptabilité, les comptables appliquent dans le cadre de leur activité des normes professionnelles de nature technique : les normes comptables. Celles-ci sont adoptées par des organismes privés et indépendants émanant de la profession. Nous interrogeons le rôle qu'exercent aujourd'hui ces normes dans le contexte juridique canadien dans un domaine bien particulier qui est le droit de la responsabilité civile. Nous cherchons à déterminer dans quelle mesure elles peuvent être utilisées en tant que normes de comportement au stade de l'analyse de la faute qu'auraient pu commettre des auditeurs dans le cadre d'une vérification d'états financiers de sociétés.

Suite à une analyse jurisprudentielle, nous remarquons que la violation ou le respect des normes comptables semble en pratique déterminant pour juger de la commission ou non d'une faute civile par un auditeur. Ce constat, qui semble à première vue être en contradiction avec l'état du droit canadien qui reconnaît un principe d'indépendance entre la faute civile (source de responsabilité) et la contravention à une norme externe, nous semble toutefois pouvoir être réconcilié avec ce concept dans le cadre d'un approfondissement de ses exceptions. Notre recherche nous conduit à proposer une extension de celles-ci au cas de la « norme de comportement utile et précise », une définition à laquelle nous semblent répondre les normes comptables.

LE RÔLE DES NORMES COMPTABLES DANS LA RESPONSABILITÉ CIVILE DES AUDITEURS DE SOCIÉTÉS

*Rémy Bucheler**

En tant que professionnels de la comptabilité, les comptables appliquent dans le cadre de leur activité des normes professionnelles de nature technique : les normes comptables. Celles-ci sont adoptées par des organismes privés et indépendants émanant de la profession. Nous interrogeons le rôle qu'exercent aujourd'hui ces normes dans le contexte juridique canadien dans un domaine bien particulier qui est le droit de la responsabilité civile. Nous cherchons à déterminer dans quelle mesure elles peuvent être utilisées en tant que normes de comportement au stade de l'analyse de la faute qu'auraient pu commettre des auditeurs dans le cadre d'une vérification d'états financiers de sociétés.

Suite à une analyse jurisprudentielle, nous remarquons que la violation ou le respect des normes comptables semble en pratique déterminant pour juger de la commission ou non d'une faute civile par un auditeur. Ce constat, qui semble à première vue être en contradiction avec l'état du droit canadien qui reconnaît un principe d'indépendance entre la faute civile (source de responsabilité) et la contravention à une norme externe, nous semble toutefois pouvoir être réconcilié avec ce concept dans le cadre d'un approfondissement de ses exceptions. Notre recherche nous conduit à proposer une extension de celles-ci au cas de la « norme de comportement utile et précise », une définition à laquelle nous semblent répondre les normes comptables.

As accounting professionals, accountants apply specific professional and technical regulations in the course of their activities: accounting standards. These are adopted by private and independent bodies emanating from the profession. Our contribution questions the contemporary role of those standards in the Canadian legal context in a very specific area: civil liability. We seek to determine how accounting standards can be used in the context of negligence in order to ascertain the required standard of care of auditors while performing an audit of financial statements.

Having performed a jurisprudential analysis, we notice that the violation of—or compliance with—accounting standards seems, in practice, instrumental in determining whether an auditor has been negligent. This conclusion seems at first sight inconsistent with the current state of Canadian law and the principle of independence between the notion of negligence, source of liability, and the breach of an external standard. In our opinion, however, it can be reconciled through the recognition of an exception. We therefore propose to consider an additional special case: the “precise and adequate external standard”, a definition that we believe accounting standards meet.

* L'auteur est avocat, spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral *Chartered Financial Analyst* et *Certified Public Accountant* (USA). L'auteur souhaite remercier les professeurs Anne Saris et Patrick Forget, professeurs au Département des sciences juridiques de l'UQAM, pour leurs conseils avisés.

Introduction	443
I. Contexte juridique de la responsabilité des auditeurs	446
<i>A. Cadre juridique applicable aux normes comptables</i>	446
1. Notion de normes comptables	446
2. Intégrations législatives et réglementaires des normes comptables	449
<i>B. Nature des devoirs à charge des auditeurs</i>	453
1. Contexte du mandat d'audit	453
2. Fondement de l'action en responsabilité	454
3. Norme de diligence applicable	459
<i>C. Rôle de la norme externe dans l'appréciation de la faute</i>	460
II. Faute des auditeurs et normes comptables dans la jurisprudence	464
<i>A. Nature des griefs formulés et normes invoquées</i>	466
<i>B. Rôle prépondérant des experts</i>	468
<i>C. Impact des normes comptables sur la détermination de la faute</i>	473
1. Utilisation des normes comptables	473
2. Corrélation entre la (non-)conformité aux normes comptables et la faute	476
Conclusion	482
Annexe : Jurisprudence analysée	484

Introduction

Les scandales financiers répétitifs et leur écho médiatique se chargent régulièrement de rappeler à notre attention l'importance fondamentale de l'éthique et de la responsabilité sociale dans le cadre de la gestion financière des compagnies. Au centre de cette préoccupation planétaire, la comptabilité apparaît comme l'élément autour duquel se fixe le débat politique, législatif et judiciaire. En effet, la comptabilité est à la fois l'outil principal d'information dont les parties concernées par l'entreprise disposent, et un mécanisme de gestion à l'aide duquel les dirigeants prennent et justifient leurs décisions. Les informations en résultant doivent donc être justes et fiables.

Dans cette optique, l'auditeur (ou vérificateur) externe d'une société « occupe une fonction de premier plan dans la protection des investisseurs et la promotion du bon fonctionnement des marchés financiers », car il permet de garantir « la publication d'une information financière véridique et complète »¹. La fiabilité de l'information financière est une nécessité de la société par actions moderne, car elle permet aux actionnaires, dans la perspective de la théorie de l'agence², de contrôler les décisions des dirigeants³.

Garant de la fiabilité des informations diffusées, l'auditeur se doit de répondre des erreurs contenues dans les documents transmis. L'auditeur ne répond en effet pas qu'envers sa société cliente de la qualité de ses services, mais est également susceptible d'être inquiété par toutes les parties qui se fient aux renseignements diffusés avec sa validation pour prendre leurs décisions. Ce cercle inclut notamment les investisseurs et les créanciers, qui utilisent les renseignements comptables pour évaluer le risque encouru par leurs opérations et les perspectives de gain.

L'auditeur, parfois organisé sous la forme d'une grande société multinationale, toujours détenteur d'une police d'assurance professionnelle, apparaît alors comme le plus à risque de répondre d'une action en responsa-

¹ Raymonde Crête et Stéphane Rousseau, *Droit des sociétés par actions*, 3^e éd, Montréal, Thémis, 2011 au para 1181.

² Voir Michael C Jensen et William H Meckling, « Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure » (1976) 3:4 *J Financial Economics* 305. La théorie de l'agence s'intéresse aux mécanismes d'alignement des intérêts entre les différentes parties prenantes à l'entreprise, plus particulièrement ceux des dirigeants, des actionnaires et des prêteurs, et elle a trait au comportement des acteurs (les dirigeants) et aux moyens de les influencer.

³ Voir Kathleen M Eisenhardt, « Agency Theory: An Assessment and Review » (1989) 14:1 *Academy Management Rev* 57 à la p 65. Voir aussi Jensen et Meckling, *supra* note 2 à la p 323.

bilité et à assumer les éventuels dommages-intérêts qui pourraient en résulter.

Au cours de la décennie écoulée et à la suite notamment des scandales financiers d'Enron et de WorldCom, les normes comptables⁴ ont acquis une importance prépondérante dans la réglementation et la surveillance des activités de gestion. On assiste désormais à un renforcement des mécanismes de vérification, soit typiquement l'audit des comptes par des comptables-vérificateurs indépendants⁵, de même qu'à un gain en importance des pratiques comptables formalisées⁶. C'est sur la portée de ce dernier point que focalisera notre analyse.

Cette recherche interroge la place qu'occupent aujourd'hui les normes comptables dans l'espace juridique canadien, et ce, dans le contexte bien particulier du droit de la responsabilité civile. En effet, la responsabilité civile soulève la question fondamentale de la norme de comportement à laquelle les acteurs juridiques sont tenus. Le recours à un standard étant nécessaire, les normes comptables apparaissent comme le candidat idéal pour cette fonction. Les normes comptables constituent un corpus de règles prescriptif, exhaustif, détaillé, et très largement codifié, auquel les instruments législatifs et réglementaires se réfèrent expressément.

Que ce soit en common law ou en droit civil, la responsabilité civile peut être schématiquement résumée en trois conditions classiques que sont la violation fautive d'un devoir, l'existence d'un dommage, et un lien de causalité les unissant. Notre sujet de recherche nous conduit à nous intéresser à la première condition, la faute ou négligence, car c'est à ce stade que les normes comptables sont susceptibles d'être utilisées afin de mesurer la conformité du comportement de l'auditeur au standard attendu. À

⁴ Par mesure de simplification sémantique, nous référons aux normes d'établissement des comptes (ou « normes comptables au sens strict ») et aux normes d'audit par l'expression « normes comptables ». Cette notion sera définie de manière plus détaillée dans la Partie I de notre analyse.

⁵ Les affaires Enron et WorldCom ont notamment provoqué l'adoption de la loi dite Sarbanes-Oxley aux États-Unis (voir *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, Pub L No 107-204, 116 Stat 745), laquelle créa le *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), un organisme chargé de superviser les opérations d'audit des compagnies, et imposa un renforcement des mesures de gouvernance d'entreprise notamment au travers d'un sous-comité du conseil d'administration dévolu à l'audit. Au Canada, on remarquera la mise en place, de façon similaire, du Conseil canadien sur la reddition de comptes avec une mission comparable à celle du PCAOB américain.

⁶ Voir par exemple, dans l'Union européenne, CE, *Règlement (CE) 1606/2002 du parlement européen et du conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales*, [2002] JO, L 243/1, dont l'application a été imposée dès le 1^{er} juillet 2007 aux sociétés faisant appel public à l'épargne (sociétés cotées). Ce règlement a pour effet de désigner les normes internationales d'information financières (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) applicables en Europe.

cette étape, les méthodes de la common law et du droit civil diffèrent certes, mais nécessitent toutes deux le recours à un standard de mesure objectif.

Notre hypothèse est que, compte tenu de leur précision, de la reconnaissance dont elles bénéficient et de l'adhésion qu'elles suscitent, les normes comptables se révéleront un outil central dans la détermination de la faute d'un auditeur. Une telle affirmation ne va pourtant pas de soi. En effet, la common law canadienne et le droit civil québécois consacrent tous deux un principe d'indépendance entre la faute civile, source de responsabilité en droit, et la contravention à une norme externe⁷, telles la réglementation technique ou la pratique professionnelle.

Différentes affaires canadiennes traitant de la responsabilité civile d'auditeurs relativement à une mauvaise vérification des états financiers d'une société⁸ permettent de tester cette hypothèse. Notre réflexion s'articulera autour de deux points particuliers : le niveau d'attention que les juges accordent aux normes comptables, premièrement, et la corrélation entre l'existence (ou l'absence) d'une faute professionnelle et d'une faute civile, secondement. Notre recherche adopte le cadre d'analyse de l'internormativité, afin de mettre en lumière l'intégration des normes comptables dans le droit de la responsabilité civile⁹.

Notre propos est organisé en deux parties. Nous rappelons d'abord le cadre juridique dans lequel les auditeurs agissent et sont susceptibles de voir leur responsabilité civile engagée (partie I). Nous confrontons ensuite ces principes théoriques à nos observations sur l'utilisation des normes

⁷ Nous entendons par l'expression « norme extrinsèque » ou « norme externe » une norme étrangère au domaine du droit de la responsabilité civile.

⁸ Nos observations et conclusions concerneront donc ce contexte particulier. Il convient d'emblée de remarquer que d'autres domaines du droit pourraient être susceptibles d'adopter une autre approche des normes comptables que celle que nous discuterons ici. Nous pensons, particulièrement, au domaine du droit fiscal, qui est traditionnellement plus proche de la comptabilité et qui dispose généralement de ses règles propres, de même qu'au domaine criminel, qui analyse le comportement des acteurs différemment qu'en droit civil, ne serait-ce que par rapport à la place de l'intention dans la responsabilité.

⁹ Voir Guy Rocher, « Les « phénomènes d'internormativité » : faits et obstacles » dans Jean-Guy Belley, dir, *Le droit soluble : contributions québécoises à l'étude de l'internormativité*, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1996, 25 aux pp 27–28. Selon l'une de ses acceptions, l'internormativité est le « transfert ou passage d'une norme ou d'une règle d'un système normatif à un autre » (*ibid* à la p 27). L'internormativité peut également être comprise comme « la dynamique des contacts entre systèmes normatifs, aux rapports de pouvoir et aux modalités d'influence ou d'interaction qui peuvent être observés entre deux ou plusieurs systèmes normatifs » (*ibid* à la p 28). Voir aussi Jacques Chevallier, « L'internormativité » dans Isabelle Hachez et al, dir, *Les sources du droit revisitées : théorie des sources du droit*, vol 4, Anthemis, 2012, 689 à la p 694.

comptables dans la jurisprudence en matière de responsabilité civile des auditeurs (partie II).

I. Contexte juridique de la responsabilité des auditeurs

Afin de permettre une étude éclairée de notre sujet, il semble important de définir les éléments essentiels permettant de saisir la nature et l'étendue des normes comptables (partie I-A), de poser les principes juridiques régissant une action en responsabilité des auditeurs (partie I-B) et d'étudier le rôle joué par les normes juridiques et parajuridiques dans la détermination du standard de comportement attendu (partie I-C).

A. *Cadre juridique applicable aux normes comptables*

1. Notion de normes comptables

L'appellation « normes comptables » englobe plusieurs corpus de règles distincts qui s'appliquent à l'activité comptable. Deux types de normes sont particulièrement importants : il s'agit des normes d'établissement des comptes (ou « normes comptables au sens strict ») et des normes d'audit.

Les normes comptables, au sens strict, désignent l'ensemble des règles s'appliquant à l'enregistrement des opérations financières et aux modalités d'établissement des états financiers¹⁰. L'appellation tend à être confondue avec l'expression *Principes comptables généralement reconnus* (PCGR, ou GAAP pour *Generally Accepted Accounting Principles*)¹¹. Selon la définition du Conseil des normes comptables (CNC):

Les normes comptables sont des normes qui font autorité en matière d'information financière et constituent la source première des principes comptables généralement reconnus (PCGR). Elles précisent de quelle façon les opérations et autres événements doivent être

¹⁰ Les états financiers sont les documents publiés, diffusés et qui synthétisent le résultat de l'ensemble des opérations individuelles menées pendant l'exercice comptable afin de présenter une image complète de la situation financière de l'entreprise. Ils sont communiqués aux actionnaires de la société ou, pour les sociétés cotées en bourse, au public. Sur la définition de l'objet de la comptabilité, voir Rémy Bucheler, *Abrégé de droit comptable : articles 957 ss CO et législation sur les sociétés et autres entités*, Genève, Schulthess, 2015 à la p 3.

¹¹ Voir *Règlement sur les sociétés par actions de régime fédéral*, DORS/2001-512, art 70, *sub verbo* « PCGR canadiens » [*Règlement SPA*].

constatés, mesurés, présentés et communiqués dans les états financiers.¹²

Les normes d'établissement des comptes sont contenues dans le *Manuel de CPA Canada : comptabilité*¹³, subdivisé en quatre corpus de règles différents, selon la nature de l'entité appelée à les appliquer. Ces règles ont une nature prescriptive et servent d'instructions pour déterminer la façon dont et le montant pour lequel les opérations financières doivent être portées dans ses comptes. Elles contiennent également des prescriptions plus générales sur la structure et la présentation des états financiers.

Les normes d'audit et de certification sont quant à elles contenues dans le *Manuel de CPA Canada : certification*¹⁴. Les Normes canadiennes d'audit (NCA), en particulier, constituent les *Normes d'audit généralement reconnues* (NAGR, ou GAAS pour *Generally Accepted Auditing Standards*) au Canada¹⁵ et sont suivies par les auditeurs dans l'exécution d'un audit des états financiers¹⁶. Parmi les *Autres normes canadiennes* (ANC), on peut notamment préciser que les chapitres 8 000 à 8 600 dudit *Manuel* sont consacrés aux missions d'examen¹⁷.

Les normes d'audit définissent les règles de pratique des auditeurs applicables à la vérification des états financiers de leurs clients. Elles ne prescrivent pas la manière dont les opérations doivent être traitées, ce qui est l'objet des normes comptables au sens strict, mais portent plutôt sur les processus, techniques et principes devant être respectés dans le con-

¹² Conseil des normes comptables, « Que sont les normes comptables? », en ligne : <www.nifccanada.ca/conseil-des-normes-comptables/notre-rolle/le-cnc/item56000.aspx>.

La notion de principes comptables généralement reconnus (PCGR) est également abordée dans Comptables professionnels agréés du Canada, *Manuel de CPA Canada : comptabilité*, Toronto, Comptables professionnels agréés du Canada, 2014, ch 1100.02 [*Manuel de CPA Canada : comptabilité*]. Ils sont définis ainsi : « ensemble des principes généraux et conventions d'application générale ainsi que des règles et procédures qui déterminent quelles sont les pratiques comptables reconnues à un moment donné dans le temps » (*ibid.*).

¹³ Voir *Manuel de CPA Canada : comptabilité*, *supra* note 12.

¹⁴ Voir Comptables professionnels agréés du Canada, *Manuel de CPA Canada : certification*, Toronto, Comptables professionnels agréés du Canada, 2016 [*Manuel de CPA Canada : certification*]. Ce manuel contient trois corpus de règles relatives à l'audit et la certification : les Normes canadiennes de contrôle qualité (NCCQ), les Normes canadiennes d'audit (NCA) et les Autres normes canadiennes (ANC).

¹⁵ Voir *ibid.*, Préface, aux para 6, 11.

¹⁶ Voir *ibid.*, Préface, au para 18.

¹⁷ Pour une distinction entre la vérification (audit) et la mission d'examen, voir ci-dessous, partie I-A-2.

texte des vérifications effectuées¹⁸. Dans certains cas, les normes d'audit contiennent des marches à suivre détaillées afin d'assister l'auditeur dans la réalisation de son mandat¹⁹.

Les normes d'établissement des comptes et les normes d'audit partagent la caractéristique d'être adoptées par un comité indépendant issu de la profession comptable. En effet, les normes comptables au sens strict sont adoptées par le Conseil des normes comptables (CNC), qui est composé de professionnels de la finance et de la comptabilité, et dont les membres sont nommés. La supervision de ses travaux et de ses membres est exercée par le Conseil de surveillance de la normalisation comptable (CSNC). Les normes d'audit, quant à elles, sont issues du Conseil des normes d'audit et de certification (CNAC), lequel est supervisé par le Conseil de surveillance de la normalisation en audit et certification (CSNAC).

Le CNC, le CSNC, le CNAC, et le CSNAC ont tous été créés par l'Institut Canadien des Comptables Agréés du Canada (ex-ICCA, désormais devenu CPA Canada). Les normes comptables sont donc des normes privées d'origine professionnelle. Elles sont compilées dans une publication spécifique, le *Manuel de CPA Canada : comptabilité*²⁰, mais ne font pas l'objet d'une publication gouvernementale officielle.

Dans certains cas, les différents conseils adoptent des normes internationales à titre de normes applicables au Canada. Pour l'établissement des comptes des sociétés publiques, le Canada applique les *Normes internationales d'information financière*²¹, et dans le cas des normes d'audit, les *Normes internationales d'audit* sont mises en œuvre²². Ces normes inter-

¹⁸ Voir *Manuel de CPA Canada : certification*, *supra* note 14, NCA 200 au para 3 : « l'auditeur exprime une opinion indiquant si les états financiers ont été préparés, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel d'information financière applicable ». Le référentiel devant être utilisé n'est pas prescrit, étant donné que le choix de celui-ci revient à la direction (*ibid* au para 13). Selon les lois canadiennes, les états financiers doivent être dressés conformément aux principes comptables généralement reconnus, soit conformément aux normes comptables canadiennes. À ce sujet, voir ci-dessous, partie I-A-2.

¹⁹ Voir *Manuel de CPA Canada : certification*, *supra* note 14. Ainsi, la NCA 240 est complétée de trois annexes contenant des « [e]xemples de facteurs de risque de fraude » à considérer (annexe 1), des « [e]xemples de procédures d'audit possibles en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives résultant de fraudes » (annexe 2) et des « [e]xemples de situations qui indiquent la possibilité de fraudes » (annexe 3). De même, l'annexe de la NCA 300 fournit à l'auditeur une liste d'« [é]léments à prendre en compte pour l'établissement de la stratégie générale d'audit ».

²⁰ *Supra* note 12.

²¹ Voir *ibid*, partie I.

²² Voir *Manuel de CPA Canada : certification*, *supra* note 14, Préface au para 20 :

nationales, tout comme les normes nationales, sont par nature adoptées par des organismes privés et indépendants représentant la profession.

Sur le plan des différences, on aura compris que l'objet des normes est distinct et que leur niveau prescriptif diffère. Alors que les normes d'établissement des comptes peuvent, dans certains cas, promouvoir un « résultat », qui est la prise en compte exhaustive et exclusive des éléments indiqués, les normes d'audit se concentrent plutôt sur les processus mis en œuvre pour effectuer la vérification ou, en d'autres termes, les « moyens » par lesquels les auditeurs forment leur opinion au sujet des états financiers.

2. Intégrations législatives et règlementaires des normes comptables

Bien que les normes comptables émanent d'organismes privés, leur respect est imposé par plusieurs lois et règlements fédéraux et provinciaux qui renvoient explicitement au contenu du *Manuel de CPA Canada*²³. Par exemple, le *Règlement sur les sociétés par actions de régime fédéral (2001)* prescrit notamment que « les états financiers annuels mentionnés à l'alinéa 155(1)a de la Loi doivent être établis selon les PCGR canadiens »²⁴. Les PCGR sont définis dans le *Règlement SPA* comme étant ceux énoncés dans le *Manuel de CPA Canada : comptabilité*²⁵. Des références similaires sont utilisées relativement aux activités d'audit²⁶.

Les NCA résultent de l'adoption des Normes internationales d'audit (normes ISA), élaborées et publiées par le Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (IAASB), qui sont conformes au *Cadre conceptuel international pour les missions d'assurance* et s'appliquent à l'audit d'états financiers ou d'autres informations financières historiques. Le CNAC apporte aux normes ISA des modifications de libellé qui, sans avoir pour autant d'incidence sur la façon dont le praticien réalise un audit d'états financiers, permettent l'utilisation des NCA qui en résultent dans le contexte du Manuel de CPA Canada — Certification.

²³ Du fait de la récente transformation de la profession comptable ayant mené à la création de CPA Canada, les lois et règlements réfèrent au *Manuel* comme étant le *Manuel de l'Institut Canadien des Comptables Agréés (Manuel de l'ICCA)*. Nous emploierons exclusivement le terme le plus récent.

²⁴ *Règlement SPA*, *supra* note 11, art 71(1) (issu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, LRC 1985, c C-44 art 261(1)(f) [*LCSA*]). Cet article habilite à procéder par règlement pour prescrire les règles à suivre en matière comptable, édictant que « le gouverneur en conseil peut, par règlement [...] f) prescrire, pour l'application de l'alinéa 155(1)a), de suivre les normes en cours de l'organisme comptable désigné dans le règlement » (*ibid.*).

²⁵ Voir *Règlement SPA*, *supra* note 11, art 70, *sub verbo* « PCGR canadiens ».

²⁶ Voir *ibid.*, art 71.1(1) : « le rapport du vérificateur mentionné à l'article 169 de la [*LCSA*] doit être établi selon les NVGR canadiennes ». Celles-ci sont définies à l'article 70 :

Des dispositions identiques sont applicables aux compagnies de régime provincial, notamment en Ontario²⁷ ou en Colombie-Britannique²⁸. Les dispositions législatives et réglementaires en vigueur au Québec ne se réfèrent pas au *Manuel*, sauf pour les sociétés inscrites à la bourse qui y sont soumises via un règlement particulier²⁹. Il convient en effet de noter que les sociétés cotées en bourse sont soumises à des exigences relevant des autorités en valeurs mobilières, qui requièrent généralement l'application des PCGR et l'audit en vertu des NAGR³⁰.

La situation des normes comptables en droit canadien et québécois évolue dans un contexte d'internormativité. Cette vision pluraliste du droit³¹ considère les relations nouées entre les différents ordres normatifs identifiés — ici, le droit étatique de la responsabilité civile et la normalisation privée des normes comptables — à l'aune de leur perméabilité, qui

« [l]es normes de vérification généralement reconnues énoncées dans le *Manuel de CPA – Certification*, avec ses modifications successives » (*ibid.*, art 70, *sub verbo* « NVGR canadiennes »). L'appellation historique de « vérification » est aujourd'hui supplantée par celle d'« audit ». On parlera donc plutôt des NAGR canadiennes.

²⁷ Voir par exemple, en Ontario, *Loi sur les sociétés par actions*, LRO 1990, c B-16, art 155 [LSAO] (« [l]es états financiers exigés aux termes de la présente loi sont dressés de la manière prescrite par les règlements et conformément aux principes comptables généralement reconnus »). Le règlement 62 précise que « les états financiers visés à la partie XII de la Loi sont dressés selon les normes énoncées dans le Manuel de l'Institut canadien des comptables agréés, dans ses versions successives » (RRO 1990, Reg 62, art 40(1) [Règlement 62]). En ce qui concerne les auditeurs, la LSAO, *supra* note 27, art 153(1), stipule que « [l]e vérificateur de la société procède à l'examen des états financiers que la présente loi exige de soumettre aux actionnaires dans la mesure nécessaire pour lui permettre de produire son rapport. Il présente son rapport de la manière prescrite et conformément aux normes de vérification généralement reconnues ». Le *Règlement 62*, *supra* note 27, art 41(1) précise que « le rapport du vérificateur visé à la partie XII de la Loi est dressé selon les normes énoncées dans le Manuel de l'Institut canadien des comptables agréés, dans ses versions successives ».

²⁸ Voir par exemple, en Colombie-Britannique, *Business Corporations Act*, SBC 2002, c 57, art 198(4) [BCABC] (« [f]inancial statements required under this Division must be prepared as prescribed by regulation »). Voir aussi BC Reg 65/2004, art 21(1) (« [t]he financial statements required for a company under Part 6 of the Act must be prepared in accordance with generally accepted accounting principles »), art 1, *sub verbo* « generally accepted accounting principles » (« principles recommended in the CPA Canada Handbooks »).

²⁹ Voir Crête et Rousseau, *supra* note 1 au para 1177.

³⁰ Cette précision est pertinente au Québec, où l'Autorité des marchés financiers a édicté le *Règlement 52-107 sur les principes comptables et normes d'audit acceptables* (RLRQ c V-1.1, r 25). Elle est moins pertinente dans les autres provinces où le respect des PCGR ou NAGR est déjà rendu obligatoire par la législation (voir notamment les provinces de l'Ontario, *supra* note 27, et de la Colombie-Britannique, *supra* note 28).

³¹ Voir Rocher, *supra* note 9 à la p 26; Chevallier, *supra* note 9 aux pp 694–96.

permet le transfert des normes de l'un à l'autre³². Pour les théoriciens de ce phénomène, ce transfert repose généralement sur des passeurs — ou traducteurs — de normes. Selon la situation, et donc, dépendamment des ordres normatifs mis en mouvement, chaque individu concerné par la norme³³, soit en raison de ses fonctions au sein d'un établissement³⁴, ou bien en tant qu'expert technique³⁵, peut jouer le rôle de passeur.

La diversité des relations qui peuvent être entretenues entre le droit et une variété de normes extraétatiques rend difficile l'élaboration d'un modèle conceptuel qui reflèterait exhaustivement les différents modes de cohabitation et d'assimilation. On trouve toutefois une telle proposition chez Anne Saris qui dénombre trois systèmes de « compénétration »³⁶. Le premier consiste en un « pluralisme institutionnalisé » ou « structurel », par lequel l'ordre juridique reconnaît à l'ordre normatif alternatif et à ses institutions « la possibilité de réaliser la justice », qui se traduit tant par la « capacité d'engendrement des normes » que par « leur application »³⁷. Cette acception du pluralisme repose essentiellement sur une délégation à l'ordre alternatif.

Le deuxième est un « pluralisme *ad hoc* » ou « fragmenté », qui consiste, pour l'ordre juridique dominant, à reconnaître le pouvoir normatif de l'ordre alternatif sur certains aspects spécifiques uniquement³⁸. Il s'agit essentiellement d'un emprunt à la norme extérieure³⁹. Cette version du pluralisme *ad hoc* repose sur les individus pour assurer le rôle de passeurs de normes et pour les interpréter. Il est alors dit « subjectif »⁴⁰. Le troisième est un pluralisme *ad hoc* dit « objectif », dans la mesure où les normes empruntées sont définies non pas par les individus, mais par les institutions de l'ordre normatif alternatif⁴¹.

³² Voir Chevallier, *supra* note 9 à la p 690.

³³ Dans le cas des normes religieuses notamment, voir Anne Saris, « La gestion de l'hétérogénéité normative par le droit étatique » dans Paul Eid et al, dir, *Appartenances religieuses, appartenance citoyenne: un équilibre en tension*, Québec, Presses de l'Université Laval, 2009, 141 à la p 144.

³⁴ Dans le cas des médecins hospitaliers simultanément occupés dans des fonctions administratives, voir Rocher, *supra* note 9 à la p 40.

³⁵ Voir Chevallier, *supra* note 9 à la p 705.

³⁶ Voir Saris, *supra* note 33 aux pp 148–49.

³⁷ *Ibid* à la p 148.

³⁸ *Ibid* aux pp 148–49.

³⁹ Voir *ibid*.

⁴⁰ *Ibid* à la p 148.

⁴¹ *Ibid* à la p 149.

Cette typologie, développée par l’auteure en référence aux normes religieuses, constitue un cadre général d’analyse tout à fait à propos pour comprendre la situation normative des normes comptables, expliquant tant le passage des normes que ses modalités. Il se révèle parfaitement applicable au cas des normes comptables, qui sont insérées dans l’ordre dominant par emprunt aux institutions financières et comptables. En effet, la place des normes comptables au sein du corpus juridique a été dûment institutionnalisée par le législateur au travers des délégations de compétence habilitant les règlements à se référer au contenu du *Manuel de CPA Canada*. Bien qu’il attribue un pouvoir normatif à un autre ordre, le droit, en tant qu’ordre dominant, reste néanmoins maître du choix des normes qu’il retient et de l’interprétation qu’il leur accorde⁴². Un lien est ainsi créé entre l’ordre juridique et l’ordre normatif comptable. Le droit n’entend pas s’immiscer dans les pratiques comptables, ni limiter leur évolution et les adopte donc à travers un renvoi au *Manuel de CPA Canada*, mais leur sanction juridique reste soumise à l’interprétation judiciaire⁴³. On constate néanmoins, au travers de cette formalisation de la relation d’internormativité, que le droit intègre sciemment les normes comptables à l’arsenal juridique — ce qui rend la question de leur prise en

⁴² Voir Chevallier, *supra* note 9 à la p 701, qui illustre ainsi une caractéristique des relations d’internormativité, à savoir le transfert des normes d’un système normatif vers un autre, qui se fait « sous réserve d’une acclimatation visant à les rendre compatibles avec la logique qui lui est propre ».

⁴³ Comme l’explique Saris, *supra* note 33 aux pp 155–56 :

Cette prise en compte révèle que les normativités religieuses sont pertinentes pour l’État, mais qu’il ne saurait reconnaître aux ordres normatifs à leur origine, une légitimité à rendre justice, ce domaine étant de la compétence exclusive de l’État, dans les domaines qu’il s’est assigné.

[...]

[...] [L]’existence d’un renvoi formel indique que l’ordre juridique étatique limite sa compétence. Qui plus est, la normativité religieuse garde son autonomie quant à son existence et à son évolution, étant une « source subsidiaire de droit » pour le droit étatique, et n’est pas figée, cristallisée par son incorporation dans ce dernier.

Le caractère objectif de l’intégration des normes comptables se reflète également dans le fait même de leur intégration par référence au *Manuel de CPA Canada*. On se rappelle que ce sont les principes comptables généralement reconnus (PCGR ou GAAP), ou les normes d’audit généralement reconnues (NAGR ou GAAS) qui font foi. Les normes contenues dans le *Manuel de CPA Canada* ne sont qu’une codification des normes émises par les institutions de la profession comptable. Ainsi, lorsque le droit et ses institutions se réfèrent au *Manuel*, ils considèrent que le sens des PCGR ou NAGR est conforme à celui arrêté par les autorités professionnelles. Chevallier parle d’ailleurs de la distinction classique entre les systèmes « qui s’adressent à l’intimité, au for intérieur, de chacun (religion et morale) et ceux qui entendent régler les conduites sociales » (Chevallier, *supra* note 9 à la p 695).

compte pour une définition de la responsabilité civile d'autant plus pertinente.

B. Nature des devoirs à charge des auditeurs

Dans le contexte d'une action en responsabilité des auditeurs, il importe de comprendre le contexte dans lequel ceux-ci effectuent leur mandat (partie I-B-1), mais surtout, relativement au droit de la responsabilité civile, à qui ce devoir est dû (partie I-B-2) et selon quel standard ce devoir doit être évalué (partie I-B-3).

1. Contexte du mandat d'audit

La vérification des états financiers par un comptable professionnel agréé est une obligation résultant des différentes lois, fédérale ou provinciales, sur les sociétés⁴⁴. Les vérificateurs interviennent donc dans un cadre légal défini et assurent une mission d'intérêt général⁴⁵. En vérifiant les états financiers et en les certifiant, le vérificateur leur confère une valeur accrue. Son rapport, et sa validation, suscitent la confiance chez leurs utilisateurs⁴⁶. L'audit des états financiers constitue la mission historique des comptables agréés, qui est également désignée par l'expression « comptabilité publique »⁴⁷.

⁴⁴ Voir *Loi sur les sociétés par actions*, RLRQ c S-31.1, art 231 (« [l]es actionnaires de la société nomment un vérificateur à chacune de leurs assemblées annuelles »); *LCSA*, *supra* note 24, art 162; *LSAO*, *supra* note 33, art 149; *BCABC*, *supra* note 28, art 204(2). Voir aussi Crête et Rousseau, *supra* note 1 au para 1185. Dans les sociétés à capital fermé, sous réserve de l'accord unanime des associés, il est possible de se passer de vérificateur (*ibid* au para 1184).

⁴⁵ Voir Crête et Rousseau, *supra* note 1 au para 1181.

⁴⁶ Voir *ibid*.

⁴⁷ Pour comprendre l'étendue de cette mission, voir la *Loi sur les comptables professionnels agréés*, RLRQ c C-48.1, art 4 :

Dans le cadre de l'exercice de la profession, l'activité professionnelle réservée au comptable professionnel agréé est la comptabilité publique. Cette activité consiste à :

1° exprimer une opinion visant à donner un niveau d'assurance à un état financier ou à toute partie de celui-ci, ou à toute autre information liée à cet état financier; il s'agit de la mission de certification, soit la mission de vérification et la mission d'examen ainsi que l'émission de rapports spéciaux;

2° émettre toute forme d'attestation, de déclaration ou d'opinion sur des informations liées à un état financier ou à toute partie de celui-ci, ou sur l'application de procédés de vérification spécifiés à l'égard des informations financières, autres que des états financiers, qui ne sont pas destinés exclusivement à des fins d'administration interne;

Relativement aux états financiers, les comptables-auditeurs peuvent être amenés à assumer trois types de missions, fournissant un niveau accru d'assurance. Le premier type est la mission de compilation, qui ne fournit aucune assurance d'exactitude des renseignements : le comptable se borne à réunir ceux-ci et à les présenter d'une manière conforme à la pratique. Le deuxième type est la mission d'examen, qui porte sur le caractère « plausible »⁴⁸ des informations publiées. Le rapport délivré par le vérificateur comporte une « assurance de forme négative »⁴⁹ indiquant que celui-ci « n'a rien relevé qui le porte à croire que les informations ne sont pas conformes, dans tous leurs aspects significatifs »⁵⁰. Le troisième type est la mission de vérification, ou d'audit, qui est la plus complète et fournit le niveau d'assurance le plus élevé puisque le vérificateur exprime alors une assurance positive de conformité des états financiers.

2. Fondement de l'action en responsabilité

Les auditeurs peuvent voir leur responsabilité engagée dans deux contextes : tout d'abord, contractuellement, lorsque l'action en responsabilité est intentée par la société en sa qualité de mandante des auditeurs et, ensuite, extracontractuellement, lorsque l'action en responsabilité est intentée par d'autres parties utilisatrices des états financiers, tels les actionnaires, investisseurs, ou créanciers. La majorité des décisions recensées par nos recherches mettent en cause des actions en responsabilité intentées par des investisseurs s'estimant lésés du fait du caractère erroné des informations financières diffusées. C'est donc le cas de la responsabilité extracontractuelle qui sera plus amplement développée ici⁵¹.

3° effectuer une mission de compilation qui n'est pas destinée exclusivement à des fins d'administration interne.

⁴⁸ *Manuel de CPA Canada : certification*, supra note 14, ch 8100.05.

⁴⁹ *Ibid*, ch 8100.25.

⁵⁰ *Ibid*, ch 8100.28.

⁵¹ Voir Peter T Burns et Joost Blom, *Economic Interests in Canadian Tort Law*, Markham (Ont), LexisNexis, 2009 à la p 361 (confirmant l'application concurrente de la responsabilité contractuelle et extracontractuelle). En common law, la responsabilité des auditeurs sera d'ailleurs généralement jugée par référence aux critères du *tort*, qu'une relation contractuelle existe ou non, dans la mesure où les conditions de responsabilité applicables aux deux situations coïncident. Voir par ex *Livent Inc (Receiver of) v Deloitte & Touche*, 2014 ONSC 2176 au para 243, 10 CLLT (4^e) 182 [*Livent ONSC*], où le juge Gans examine d'abord l'action fondée sur le *tort of negligence*, tout en indiquant que le raisonnement s'applique identiquement au contrat :

I am satisfied that the action in contract succeeds similarly and for the reasons expressed above. No distinction will therefore be made on the elements of the contract and its breaches, all of which are incorporated by reference to the finding of “negligence” described above.

Dans le contexte extracontractuel, la détermination du devoir de diligence des auditeurs se pose d'une manière particulièrement saillante en common law, compte tenu de la méthodologie propre au droit de la négligence qui nécessite la reconnaissance d'un *duty of care*. De plus, la responsabilité des auditeurs se place dans la catégorie de la responsabilité pour un dommage purement économique, envers laquelle la common law a historiquement fait preuve de circonspection⁵², et plus encore dans le domaine de la responsabilité pour représentation négligente (*negligent misrepresentation*), qui nécessite la mise en lumière d'un « lien spécial » existant entre les parties au litige⁵³.

Si l'existence d'un lien spécial est facilement admise dans le cas d'un rapport contractuel, notamment dans les situations impliquant la société et ses auditeurs⁵⁴, une action intentée par d'autres parties devra, pour

Voir aussi *Bloor Italian Gifts Ltd v Dixon* (2000), 187 DLR (4^e) 64 au para 25, 2 CCLT (3^e) 73 [*Bloor Italian Gifts*].

L'existence d'un contrat n'empêche pas une responsabilité basée sur le *tort of negligence*. Voir *Central Trust Co c Rafuse*, [1986] 2 RCS 147 à la p 149, 31 DLR (4^e) 481 :

L'obligation de diligence en *common law* [...] ne se limite pas aux relations qui ne tirent pas leur origine d'un contrat. [...] La question est de savoir s'il existe des rapports suffisamment étroits, et non pas de savoir comment ils ont pris naissance. [...]

[...] Lorsque l'obligation de diligence en *common law* coïncide avec celle qui résulte d'une condition implicite du contrat, elle ne dépend pas des termes de celui-ci et il n'y a rien qui découle de l'intention des contractants qui devrait empêcher d'invoquer une responsabilité délictuelle concurrente ou alternative. Il en va de même de la possibilité de se fonder sur une obligation de diligence en *common law* qui ne correspond pas à une obligation ou un devoir précis imposés expressément par un contrat.

⁵² Voir Burns et Blom, *supra* note 51 à la p 343; Allen M Linden, *Canadian Tort Law*, 6^e éd, Markham (Ont), Butterworths, 1997 à la p 424; Philip H Osborne, *The Law of Torts*, 5^e éd, Toronto, Irwin Law, 2015 à la p 180. Cette appréhension s'est illustrée, historiquement, à travers les célèbres paroles du juge Cardozo, craignant l'apparition d'une « liability in an indeterminate amount for an indeterminate time to an indeterminate class » (*Ultramares Corporation v Touche* (1931), 255 NY 170 à la p 179, 174 NE 441 (NY App Ct)).

⁵³ Voir *Hedley Byrne & Co Ltd v Heller & Partners Ltd*, [1964] AC 465 à la p 534, [1963] 3 WLR 101; Allen M Linden et Lewis N Klar, *Canadian Tort Law: Cases, Notes & Materials*, 11^e éd, Markham (Ont), Butterworths, 1999 à la p 416. La reconnaissance d'une action extracontractuelle pour déclaration négligente était, dès sa création, soumise à l'existence d'une forme de relation particulière entre les parties. Voir aussi Osborne, *supra* note 52 à la p 184; *Queen c Cognos Inc*, [1993] 1 RCS 87 à la p 110, 99 DLR (4^e) 626 [*Cognos*] (c'est à cette occasion que la Cour suprême put se prononcer pour la première fois sur cette cause d'action et où le « lien spécial » entre les parties apparut parmi les cinq conditions d'exercice de cette action, élaborées par le juge Iacobucci).

⁵⁴ Voir par ex Burns et Blom, *supra* note 51 à la p 363; *Livent Inc v Deloitte & Touche*, 2016 ONCA 11 aux para 177–78, 393 DLR (4^e) 1 [*Livent ONCA*], confirmant *Li-*

être couronnée de succès, démontrer l'existence d'un rapport de proximité suffisant entre l'utilisation faite des états financiers et leur destination. Deux arrêts de la Cour suprême font à ce jour jurisprudence sur cette question. Dans le premier, *Haig c. Bamford (Haig)*, la Cour suprême accepta de reconnaître un devoir de diligence des auditeurs envers les tiers dans la mesure de la « connaissance expresse de la catégorie de personnes qui va utiliser l'état et s'y fier »⁵⁵. Le second, *Hercules Management Ltd c. Ernst & Young*, insiste toutefois sur la nécessité « de circonscrire — pour des raisons de principe — la portée de la responsabilité potentiellement infinie de l'auteur des déclarations »⁵⁶. Or, le juge LaForest considère que les rapports de vérifications sont préparés dans le seul but « de permettre aux actionnaires, *en tant que groupe*, de superviser la gestion et de prendre des décisions relativement [à] la bonne administration globale *des sociétés* » [italiques dans l'original]⁵⁷. L'arrêt *Hercules* limite donc clairement une éventuelle responsabilité des auditeurs⁵⁸ puisqu'en dépit du constat que « les intimés avaient une obligation *prima facie* de diligence envers les appelants »⁵⁹, compte tenu de leur connaissance du cercle des action-

vent ONSC, *supra* note 51, autorisation de pourvoi à la CSC accordée, 36875 (9 juin 2016).

⁵⁵ *Haig c Bamford*, [1977] 1 SCR 466 aux pp 476, 72 DLR (3^e) 68. Dans son raisonnement, le juge Dickson accorde une importance non négligeable au fait que les états financiers en question avaient été préparés spécifiquement pour une transaction financière donnée et non dans le contexte d'une vérification générale :

En l'espèce, l'objet véritable des états financiers dressés par les comptables était d'assurer à la compagnie l'aide financière de la Sedco et d'un investisseur de capitaux; les états avaient été demandés en premier lieu pour ces tiers et seulement accessoirement pour la compagnie. Dans *Ultramares*, Touche savait que les états financiers serviraient en premier lieu à l'entreprise, même si des actionnaires, des investisseurs, des banques et nombre d'autres personnes faisant affaire avec l'entreprise pouvaient les lire (*ibid* à la p 482).

⁵⁶ *Hercules Management Ltd c Ernst & Young*, [1997] 2 RCS 165 au para 28, 146 DLR (4^e) 577 [*Hercules*].

⁵⁷ *Ibid* au para 56. Le juge La Forest y appliqua le test développé par la Chambre des Lords dans l'arrêt *Anns v Merton London Borough Council* (1977), [1978] AC 728 aux pp 751–52, [1977] 2 All ER 492, et confirma que l'existence d'une obligation de diligence des auditeurs dépend « a) de la question de savoir s'il existe une obligation *prima facie* de diligence, et b) de celle de savoir si cette obligation, le cas échéant, est annihilée ou limitée par des considérations de principe » visant à éviter l'établissement d'une responsabilité illimitée (*Hercules*, *supra* note 56 à la p 168). La reconnaissance d'une obligation *prima facie* de diligence est, pour le juge La Forest, soumise au constat du fameux « lien étroit » existant selon lui lorsque « a) le défendeur devrait raisonnablement prévoir que le demandeur se fierait à sa déclaration, et b) il serait raisonnable que le demandeur s'y fie dans les circonstances particulières de l'affaire » (*ibid* au para 24).

⁵⁸ Voir Osborne, *supra* note 52 à la p 191.

⁵⁹ *Hercules*, *supra* note 56 au para 42.

naires, la Cour écarte néanmoins la responsabilité des auditeurs au titre de considérations de principe⁶⁰.

Dans *Hercules*, les actionnaires, qui avaient subi des pertes du fait d'investissements additionnels dans la société, n'ont pas été en mesure de les recouvrer dans la mesure où les états financiers n'avaient pas été préparés et vérifiés dans le but de les aider à prendre des décisions individuelles d'investissement⁶¹. La plus récente jurisprudence réfute donc explicitement la création d'« une obligation de diligence [des auditeurs] envers toute catégorie connue de demandeurs potentiels, quelle que soit la fin à laquelle ces derniers ont utilisé les rapports des vérificateurs »⁶².

⁶⁰ Voir Burns et Blom, *supra* note 51 à la p 360, où les auteurs résument ainsi le critère issu de *Hercules* : « the plaintiff [must] show that the defendant knew either the identity of the plaintiff or the class of plaintiffs that would rely on the statement, and that the reliance losses claimed by the plaintiff stemmed from the particular transaction in respect of which the statement at issue was made ». En effet, pour reprendre les mots du juge LaForest, ce qui distingue *Hercules* de *Haig* est que, dans cette dernière affaire, « le relevé même avait été utilisé par le demandeur *exactement dans le but ou aux fins de l'opération pour lesquels il avait été préparé* », un constat qui permettait alors de circonscrire le risque d'une responsabilité illimitée (*Hercules*, *supra* note 56 au para 46 [italiques dans l'original]).

⁶¹ Voir *ibid* au para 58 et s. Si les actionnaires avaient voulu invoquer des dommages subis par la société compte tenu de leur incapacité à superviser adéquatement la gestion vu les états financiers erronés, ceux-ci auraient donc dû être réclamés au nom de la société par le biais d'une action oblique.

⁶² *Ibid* au para 64. Le juge La Forest indique d'ailleurs dans quelles circonstances une demande pourrait aboutir:

Si les investisseurs, dans cette affaire, avaient été actionnaires de la société, et si les vérificateurs leur avaient sciemment fourni, à une fin précise, un rapport préparé de la même manière négligente, une obligation de diligence séparée et distincte de toute obligation envers la société vérifiée serait née en leur faveur, tout comme une telle obligation est née en faveur de M. Haig. Même si la société avait eu le droit de réclamer des dommages-intérêts pour toute perte qu'elle aurait pu subir en se fiant au rapport (en supposant évidemment que le rapport a aussi été présenté en vue d'être utilisé par la société), les actionnaires en cause auraient également pu réclamer une indemnisation personnelle des pertes qu'ils ont subies, à titre individuel, en s'y fiant personnellement et en investissant (*ibid* au para 63).

Voir aussi Burns et Blom, *supra* note 51 à la p 362 (« [a] duty of care is likely to be found if the information or advice was provided to the client so that it could be passed on to the third party for a known purpose »). Comparer *Kripps v Touche Ross & Co*, 5 BCLR (3^e) 22, [1995] 6 WWR 180 [*Kripps* BCCS], où la responsabilité des auditeurs fut retenue dans le cas de l'édition d'un prospectus d'émission, dans la mesure où « les auditeurs connaissaient le but pour lequel l'audit avait été requis et, bien qu'ils ne connaissent pas l'identité des personnes qui pourraient se baser sur cette information, leur connaissance de cette transaction spécifique était suffisante pour créer une relation spéciale » (Linden, *supra* note 52 à la p 436 [notre traduction]).

Le droit civil, en revanche, se montre bien moins restrictif quant à l'ouverture d'une action en responsabilité dans le contexte extracontractuel⁶³. En effet, l'action en responsabilité contre les auditeurs, qui repose sur l'article 1457 du *Code civil du Québec*, est ouverte à « tous les lecteurs potentiels des états financiers »⁶⁴. Lorsqu'il est question de la responsabilité des auditeurs envers la société qui les emploie, la relation est régie par les règles contractuelles⁶⁵.

Dans *Caisse populaire de Charlesbourg c. Michaud*, le juge Baudouin indique ce principe de manière parfaitement explicite :

Lorsqu'une firme comptable accepte de rendre un service professionnel, elle doit, en principe, assumer les conséquences des représentations qu'elle fait, *indépendamment de la destination initiale du document*. Le professionnalisme est fondé sur la confiance du public dans la qualité des actes posés » [nos italiques].⁶⁶

La Cour d'appel a d'ailleurs récemment pu réitérer cette détermination à l'occasion de la célèbre affaire dite « Castor Holdings »⁶⁷.

⁶³ Voir Jean-Louis Baudouin, Patrice Deslauriers et Benoît Moore, *La responsabilité civile*, vol 2, 8^e éd, Cowansville (Qc), Yvon Blais, 2014 aux para 2-195 à 2-196; André Vautour, « Quelques commentaires sur le mandat de l'auditeur des comptes d'une société par actions et la responsabilité qui en découle, à la lumière de l'affaire *Widdrington c. Wightman (Castor Holding)* » dans Service de la formation continue du Barreau du Québec, *Développements récents en droit des affaires*, vol 350, Cowansville (Qc), Yvon Blais, 2012, 49 à la p 95; *Wightman c Widdrington (Succession de)*, 2013 QCCA 1187 au para 219, 8 CCLT (4^e) 185 [*Wightman QCCA*] (« [i]l n'y a pas de doute que l'approche de droit civil — selon les concepts traditionnels de faute, de préjudice et de lien causal — est différente, et moins restrictive, que celle de la *common law* »).

⁶⁴ Baudouin, Deslauriers et Moore, vol 2, *supra* note 63 au para 2-196.

⁶⁵ Voir art 1458 CcQ; Baudouin, Deslauriers et Moore, vol 2, *supra* note 63 au para 2-177; Vautour, *supra* note 63 aux pp 67, 94. Voir aussi *Agri-capital Drummond inc c Mallette sencl*, 2009 QCCA 1589 au para 30, [2009] RRA 935 [*Agri-capital*].

⁶⁶ *Caisse populaire de Charlesbourg c Michaud*, [1990] RRA 531 à la p 536, 30 QAC 23 [*Michaud*].

⁶⁷ Voir *Wightman QCCA*, *supra* note 63 au para 248 :

Dès qu'un vérificateur a, indépendamment du contrat le liant à son client, l'obligation d'agir de manière diligente et raisonnable envers un tiers, il convient d'analyser l'ensemble des circonstances précises de l'affaire pour déterminer si, à la lumière des principes généraux de la responsabilité civile extracontractuelle, sa conduite est fautive et si cette faute est la cause directe, certaine et immédiate du préjudice subi par ce tiers, *sans qu'il soit nécessaire pour le réclamant de prouver que le vérificateur savait que son opinion lui était destinée* (à lui ou à la catégorie de personnes à laquelle il appartient) *et qu'elle a été utilisée aux fins pour lesquelles elle avait été conçue* (à moins que le document énonce clairement, sans ambiguïté, le but pour lequel il a été préparé, ce qui n'est pas le cas ici) [nos italiques].

3. Norme de diligence applicable

La diligence, la négligence ou la faute sont des concepts généraux qui se prêtent mal à une définition unique et exhaustive, et qui ont déjà fait couler beaucoup d'encre. Nous rappelons donc ici succinctement les formulations les plus courantes de ces concepts telles qu'elles ressortent de la doctrine et de la jurisprudence, sans toutefois nous y attarder plus que nécessaire.

Les approches de la common law et du droit civil, si elles diffèrent sur certains aspects méthodologiques, convergent pour mesurer le comportement des auteurs potentiels de dommages à l'aune d'une norme de comportement objective reflétant le contexte social prédominant. En common law, la négligence est en effet définie par référence au comportement attendu d'une « personne raisonnable » faisant preuve de la prudence nécessaire dans les circonstances en question⁶⁸, un standard qui est également applicable dans le cas spécifique de la représentation négligente⁶⁹. En droit civil, la faute est généralement définie comme « un manquement à la conduite attendue d'une personne raisonnablement prudente et diligente placée dans des circonstances similaires »⁷⁰. Ainsi, la faute peut résulter d'un « manquement à un devoir »⁷¹, de la « violation d'une norme de conduite [...] appréciée par rapport à la norme générale d'un comportement humain socialement acceptable »⁷² ou, plus généralement, du défaut d'avoir pris « les précautions qu'une personne prudente et raisonnable prendrait dans les mêmes circonstances »⁷³.

Le standard de comportement est donc apprécié d'un point de vue objectif, en excluant la prise en compte des caractéristiques subjectives de la personne⁷⁴, sous réserve toutefois d'une modulation de ce standard en

⁶⁸ Voir Linden, *supra* note 52 à la p 126; Osborne, *supra* note 52 à la p 27.

⁶⁹ Voir Linden, *supra* note 52 à la p 444; Osborne, *supra* note 52 à la p 191; Cognos, *supra* note 53 à la p 121.

⁷⁰ Vincent Karim, *Les obligations*, vol 1, 4^e éd, Montréal, Wilson & Lafleur, 2015 au para 2505. Voir aussi Mariève Lacroix, *L'illicéité : essai théorique et comparatif en matière de responsabilité civile extracontractuelle pour le fait personnel*, Cowansville (Qc), Yvon Blais, 2013 à la p 160.

⁷¹ Baudouin, Deslauriers et Moore, vol 1, *supra* note 63 au para 1-163.

⁷² *Ibid* au para 1-164. Voir aussi Maurice Tancelin, *Des obligations en droit mixte du Québec*, 7^e éd, Montréal, Wilson & Lafleur, 2009 au para 630.1.

⁷³ Pierre-Gabriel Jobin, « La violation d'une loi ou d'un règlement entraîne-t-elle la responsabilité civile? » (1984) 44:1 R du B 222 à la p 223.

⁷⁴ Voir Linden, *supra* note 52 à la p 127; Karim, *supra* note 70 au para 2508; Osborne, *supra* note 52 à la p 28.

fonction des circonstances dans lesquelles la personne a dû agir⁷⁵. Dans le cas où le comportement relève d'une activité professionnelle, on tiendra compte des connaissances et compétences spécialisées attendues du professionnel qui s'est présenté comme tel⁷⁶. Le standard sera donc apprécié par référence à un professionnel raisonnablement compétent exerçant le métier en question⁷⁷. En matière comptable, la faute de l'auditeur est celle de ne pas s'être « comporté comme l'aurait fait un comptable normalement prudent et diligent » placé dans les mêmes circonstances⁷⁸.

Plus précisément, pour la Cour suprême, les auditeurs doivent « remplir leurs devoirs avec la prudence, l'attention et l'habileté qu'un autre auditeur compétent montrerait dans des conditions identiques »⁷⁹. Il s'agit, tant dans un contexte contractuel qu'extracontractuel, d'une obligation de moyens, sauf cas très spécifiques comme un engagement exprès du comptable en faveur d'un résultat ou en matière de respect des délais⁸⁰.

C. *Rôle de la norme externe dans l'appréciation de la faute*

Considérant la généralité de la norme de comportement du droit de la responsabilité civile, il semble naturel de rechercher d'autres normes, plus explicites, contre lesquelles le comportement de l'auteur potentiel d'un dommage pourrait être évalué de manière claire. Cette démarche soulève la question problématique de l'utilisation d'une norme externe au droit de la responsabilité civile pour conclure à l'existence ou à l'absence d'une faute génératrice de responsabilité. Trois types de normes peuvent à ce titre être identifiées : la norme législative ou réglementaire, émanant de

⁷⁵ Voir Karim, *supra* note 70 au para 2505; Osborne, *supra* note 52 aux pp 29, 192. Voir par exemple comment le standard est relevé dans le cas d'une situation dangereuse : Karim, *supra* note 70 au para 2507; Osborne, *supra* note 52 à la p 30.

⁷⁶ Voir Linden, *supra* note 52 aux pp 134–35, 145; Karim, *supra* note 70 au para 2512; Osborne, *supra* note 52 à la p 49.

⁷⁷ Voir Linden, *supra* note 52 à la p 145. Voir aussi *Roberge c Bolduc*, [1991] 1 RCS 374 à la p 436, 78 DLR (4^e) 666 [*Roberge*] (« [l]a norme doit toujours être, compte tenu des faits particuliers de chaque espèce, celle du professionnel raisonnable placé dans les mêmes circonstances »).

⁷⁸ Baudouin, Deslauriers et Moore, vol 2, *supra* note 63 au para 2-182.

⁷⁹ *Guardian Insurance Co v Sharp*, [1941] RCS 164 à la p 169, [1941] 2 DLR 417.

⁸⁰ Voir Baudouin, Deslauriers et Moore, vol 2, *supra* note 63 au para 2-179; Jean-Charles René, « La responsabilité professionnelle des comptables : développements récents » (1991) 51:3 R du B 395 à la p 398; Vautour, *supra* note 63 à la p 67. Voir aussi *Hamel c Diotte*, [1991] RRA 47 à la p 48, [1991] 8 JE 91-283 (CQ) : « Le mandat était à double volet : le défendeur devait faire ce qui était nécessaire, d'une part, pour produire les avis de contestation dans le délai prescrit et, d'autre part, pour représenter le demandeur auprès du ministère. La première partie du mandat était une obligation de résultat à laquelle le défendeur a failli ».

l'autorité étatique, d'abord; la norme privée incorporée par référence législative ou réglementaire, adoubee par l'autorité, ensuite⁸¹; la norme privée ne disposant pas d'une reconnaissance officielle, enfin⁸².

Tant la common law canadienne que le droit civil québécois ont consacré ce que nous appelons un principe d'indépendance entre la faute civile et la contravention à une norme externe, quelle que soit sa nature. Pour Maurice Tancelin, « [l]a faute n'est pas la violation d'un texte précis; c'est la violation d'une obligation juridique résultant du devoir général d'agir raisonnablement »⁸³. C'est donc uniquement la violation des standards de la « personne raisonnable » ou de la « personne raisonnablement prudente et diligente » qui pourra fonder une responsabilité civile, et non la contravention à une autre disposition normative.

Cette position résulte, en common law, de l'arrêt de la Cour suprême *Canada c. Saskatchewan Wheat Pool (Saskatchewan Wheat Pool)* qui énonce ceci :

La notion d'un délit civil spécial de violation d'une obligation légale qui donnerait droit à des dommages-intérêts sur simple preuve d'une violation et d'un préjudice, doit être rejetée, comme doit l'être également le point de vue selon lequel une violation sans excuse valable constitue de la négligence.⁸⁴

Il existe dès lors une totale indépendance des notions de faute civile et de violation d'une obligation d'origine législative. Dans les cas où la norme législative coïncide avec l'obligation de diligence civile, elle est traitée comme une confirmation de l'obligation de droit commun⁸⁵.

⁸¹ C'est le cas, par exemple, des normes comptables (voir ci-dessus, partie I-A-2). On peut également penser, au Québec, aux différents codes déontologiques adoptés par les ordres professionnels en vertu de l'article 87 *Code des professions*, RLRQ, c C-26.

⁸² On peut ici adopter une acception large de la norme (voir Saris, *supra* note 33 à la p 141, pour qui les phénomènes normatifs sont compris comme les « phénomènes ayant un impact sur la conduite des personnes de par leur impérativité et la définition de prescriptions de comportements ancrés dans une communauté » [notes omises]). Le domaine de la pratique professionnelle entrerait, selon cette définition, dans cette acception.

⁸³ Tancelin, *supra* note 72 au para 633.

⁸⁴ *Canada c Saskatchewan Wheat Pool*, [1983] 1 RCS 205 à la p 227, 143 DLR (3^e) 9 [*Saskatchewan Wheat Pool*].

⁸⁵ Voir *Galaske c O'Donnell*, [1994] 1 RCS 670 à la p 688, 112 DLR (4^e) 109 [*Galaske*], où le juge Cory prit bien la peine d'indiquer la distinction suivante :

Il est évident que la violation d'une disposition législative n'est pas concluante quant à la responsabilité. Cependant, l'existence du paragraphe en question vient étayer davantage la conclusion que le conducteur a une obliga-

L'indépendance des deux notions s'applique de la même manière en sens opposé, soit lorsque le respect d'une disposition légale est invoqué afin d'écartier la négligence⁸⁶.

En droit civil, la situation est appréciée par rapport aux arrêts de la Cour suprême *Morin c. Blais*⁸⁷ (*Morin*) et *Ciment du Saint-Laurent Inc. c. Barrette*⁸⁸ (*Ciment du Saint-Laurent*). Le premier traite du cas spécial de la violation d'une disposition législative ou réglementaire exprimant une norme élémentaire de prudence. Sa violation doit alors être considérée comme une faute civile permettant de présumer un lien de causalité en cas de dommage immédiat⁸⁹. Le second énonce une règle plus générale :

tion de diligence, à savoir celle de prendre toutes les mesures raisonnables pour que les enfants portent la ceinture de sécurité.

⁸⁶ Voir *Ryan c. Victoria (Ville)*, [1999] 1 RCS 201 au para 34, 168 DLR (4^e) 513, juge Major (« [l]es ordonnances d'une commission administrative peuvent être pertinentes pour déterminer ce qui constitue une conduite raisonnable dans des circonstances particulières. Cependant, comme il a été souligné, de telles ordonnances n'ont pas pour effet d'écartier la norme sous-jacente du caractère raisonnable imposée par la common law »).

⁸⁷ (1975), [1977] 1 RCS 570, 10 NR 489 [*Morin*].

⁸⁸ 2008 CSC 64, [2008] 3 RCS 392 [*Ciment Saint-Laurent*].

⁸⁹ Voir *Morin*, *supra* note 87 aux pp 579–80 :

La simple contravention à une disposition réglementaire n'engage pa[s] la responsabilité civile du délinquant si elle ne cause de préjudice à personne. Mais un bon nombre de ces dispositions concernant la circulation expriment, tout en les réglementant, des normes élémentaires de prudence. Y contrevenir est une faute civile. Lorsque cette faute est immédiatement suivie d'un accident dommageable que la norme avait justement pour but de prévenir, il est raisonnable de présumer, sous réserve d'une démonstration ou d'une forte indication du contraire, qu'il y a un rapport de causalité entre la faute et l'accident.

Voir aussi Jobin, *supra* note 73 à la p 228. L'auteur propose même de voir dans la violation d'une norme élémentaire de prudence « non une simple présomption de faute, mais une faute établie de façon péremptoire » (*ibid*). Voir aussi Odette Jobin-Laberge, « Norme, infraction et faute civile » dans Service de la formation permanente du Barreau du Québec, *Développements récents en déontologie, droit professionnel et disciplinaire*, vol 137, Cowansville (Qc), Yvon Blais, 2000, 31 à la p 34; Karim, *supra* note 70 au para 2504 (l'auteur parle d'une « présomption de faute à l'égard de la personne en défaut »); Lacroix, *supra* note 70 à la p 161. On peut se demander si *Morin* a véritablement pour conclusion d'assimiler la violation d'une disposition légale exprimant une norme élémentaire de prudence à une faute civile ou si, dans le même esprit que la common law, la disposition légale n'est considérée que comme une confirmation de la norme élémentaire de prudence sous-jacente. En effet, lorsque le juge Beetz indique « [qu'y] contrevenir est une faute civile » (*Morin*, *supra* note 87 à la p 580), il n'est pas explicite s'il renvoie à la disposition légale ou à la norme élémentaire de prudence, qui sont toutes deux mentionnées dans la phrase précédente. On pourrait donc comprendre *Morin* comme instaurant seulement une présomption de causalité lors de la violation fautive d'une norme élémentaire de prudence suivie « immédiatement » d'un dommage

[L]a violation d'une norme législative ne constitue pas en soi une faute civile. Il faut encore qu'une infraction prévue pour un texte de loi constitue aussi une violation de la norme de comportement de la personne raisonnable au sens du régime général de responsabilité civile.⁹⁰

Ces principes s'appliquent de manière identique aux normes qui ne sont ni législatives, ni règlementaires, tels les codes de déontologie. Ainsi, la même indépendance peut être constatée s'agissant de la violation d'une règle professionnelle, qui ne constitue pas automatiquement un comportement fautif⁹¹, ou de son respect, qui ne l'exclut pas non plus *de facto*⁹².

entrant dans le champ préventif de celle-ci (*ibid*). Les juges LeBel et Deschamps, dans *Ciment Saint-Laurent*, indiquent « [qu']il faut encore qu'une infraction prévue pour un texte de loi constitue aussi une violation de la norme de comportement de la personne raisonnable » (*supra* note 88 au para 34 [nos italiques]).

⁹⁰ *Ciment Saint-Laurent*, *supra* note 88 au para 34 [références omises].

⁹¹ En common law, voir *Galambos c Perez*, 2009 CSC 48 au para 29, [2009] 3 RCS 247 :

Deux remarques s'imposent cependant au sujet de cette règle de conduite. La première a trait à l'importante distinction qui existe entre les règles déontologiques et le droit de la négligence. L'auteur d'une faute déontologique ne transgresse pas nécessairement les règles du droit de la négligence. Une conduite peut relever de la négligence sans contrevenir à une règle de déontologie, et l'on peut agir à l'encontre de la déontologie sans nécessairement se montrer négligent. Les codes de déontologie formulent certes d'importants principes d'intérêt public relativement à la conduite des avocats, mais ils ont vocation de lignes directrices, et leur application prend généralement la forme d'instances disciplinaires. Ils sont utiles pour définir la nature et l'étendue des devoirs découlant d'une relation professionnelle. Ils ne lient cependant pas les tribunaux judiciaires et ne définissent pas nécessairement les obligations ou normes de diligence applicables en matière de négligence [notes omises].

En droit québécois, voir Sylvie Poirier, *La discipline professionnelle au Québec : principes législatifs, jurisprudentiels, et aspects pratiques*, Cowansville (Qc), Yvon Blais, 1998 à la p 38. Une infraction disciplinaire n'engage pas automatiquement la responsabilité civile. Le droit professionnel, qualifié de droit *sui generis* par la Cour d'appel (voir *Béliveau c Comité de discipline du Barreau du Québec*, [1992] RJQ 1822 à la p 1825, 50 QAC 67; *Chambre des notaires du Québec c Dugas* (2002), [2003] RJQ 1 au para 19, 119 ACWS (3^e) 190), est indépendant des autres domaines du droit. En conséquence, même une sanction disciplinaire ne reste qu'un élément parmi ceux qui sont pris en compte dans le cadre du procès civil, mais n'établit pas, à elle seule, la commission d'une faute.

⁹² En common law, voir *Ter Neuzen c Korn*, [1995] 3 RCS 674 aux para 41–42, 11 BCLR (3^e) 201 [*Ter Neuzen*]. En droit civil, voir Karim, *supra* note 70 au para 2510. Voir aussi *Roberge*, *supra* note 77 aux pp 436–37 :

Il se peut fort bien que la pratique professionnelle soit le reflet d'une conduite prudente et diligente. On peut, en effet, espérer qu'une pratique qui s'est développée parmi les professionnels relativement à un acte professionnel donné témoigne d'une façon d'agir prudente. Le fait qu'un professionnel ait suivi la pratique de ses pairs peut constituer une forte preuve d'une conduite raisonnable et diligente, *mais ce n'est pas déterminant*. Si cette pratique

On comprend de ces principes que l'état du droit canadien pose un défi évident à qui souhaite utiliser les normes professionnelles, telles les normes comptables, aux fins de démontrer directement la faute d'un auditeur. C'est certainement pour cette raison que, dans son étude, Odette Jobin-Laberge indiquait que les normes professionnelles jouent de manière générale un rôle de second plan dans le domaine de la responsabilité civile⁹³.

L'hypothèse de cette recherche s'inscrit d'une certaine mesure en porte-à-faux avec ces constats, et c'est l'objectif de l'analyse jurisprudentielle de mieux comprendre l'impact que les normes comptables exercent concrètement dans de telles affaires.

II. Faute des auditeurs et normes comptables dans la jurisprudence

Nous avons compilé un inventaire de jugements canadiens portant sur la responsabilité professionnelle en matière de comptabilité et faisant appel à la notion de norme comptable⁹⁴. Les affaires retenues proviennent de l'ensemble du Canada, et recourent tant la common law que le droit civil, car la profession comptable y est similairement règlementée et les normes comptables sont identiques dans toutes les provinces canadiennes. En outre, le principe d'indépendance entre la faute civile et la contravention à une norme externe est reconnu dans les deux systèmes juridiques.

Afin de sélectionner les jugements pertinents, nous avons d'abord recherché les affaires mettant en cause une question de responsabilité en lien avec la comptabilité. Une lecture plus attentive nous a permis de sélectionner les jugements qui traitaient principalement d'une erreur en lien avec la comptabilité, et en excluant ceux qui ne l'abordaient qu'à titre accessoire. Cette étape nous a permis, en partant d'un premier groupe

n'est pas conforme aux normes générales de responsabilité, savoir qu'on doit agir de façon raisonnable, le professionnel qui y adhère peut alors, suivant les faits de l'espèce, engager sa responsabilité [italiques dans l'original].

⁹³ Voir Jobin-Laberge, *supra* note 89 aux pp 33–34 :

[L]es plaideurs utilisent fréquemment le « vocabulaire » des codes de déontologie pour décrire la conduite attendue d'un professionnel sans cependant toujours y faire une référence précise.

[...] [L]es tribunaux, même s'ils en utilisent fréquemment les termes, ne font que rarement mention des normes réglementaires pour décider de la responsabilité civile et lorsqu'ils le font, il s'agit généralement de référence aux devoirs très généraux de « disponibilité et diligence raisonnable », de « *compétence adéquate* » ou encore de « l'obligation d'informer » [...]. Quelques fois, la règle sera précise et citée *in extenso* [italiques dans l'original].

Voir aussi Lacroix, *supra* note 70 à la p 166 et s.

⁹⁴ Un tableau synthétique des jugements retenus se trouve en annexe.

d'une cinquantaine d'affaires à l'issue de la première recherche, de réduire le nombre de jugements retenus à vingt-deux.

Cette étape nous a également permis de constater que la grande majorité des cas discutés par les tribunaux mettent en cause des actions en responsabilité intentées contre des comptables agissant en leur qualité d'auditeurs. Sur les vingt-deux jugements retenus, seuls trois correspondaient à une action invoquant la faute des dirigeants. Ce constat a nécessairement influencé notre recherche, qui s'est en conséquence concentrée sur le cas des auditeurs. Les jugements retenus peuvent être répartis en six catégories selon la nature du grief formulé comme fondement de la responsabilité :

Nature du grief	Nombre de cas
Défaut d'information ou d'action suite à la découverte d'un cas suspect	4
Défaut de détecter une erreur dans la gestion	3
Approbation de comptes non conformes	4
Défaut de détecter ou dénoncer une fraude	7
Établissement de documents non conformes (par les comptables)	1
Établissement de comptes non conformes (par les dirigeants)	3

Dans l'examen des jugements, notre analyse a porté sur deux points : l'importance accordée par les juges aux normes comptables, incluant les modalités selon lesquelles le tribunal a traité de ces normes, et la corrélation entre l'existence (ou l'absence) d'une faute professionnelle et d'une faute civile.

Notre étude a permis de constater que la nature des griefs formulés, en l'espèce à l'encontre des auditeurs, détermine — et restreint — largement l'étendue des normes comptables utilisées par les tribunaux (partie II-A). Dans l'examen de la faute, il apparaît que les experts jouent un rôle prépondérant pour l'appréciation des infractions aux normes comptables alléguées (partie II-B). Enfin, les normes comptables sont retenues par le tribunal au stade de l'analyse de la faute, résultant en une claire corrélation entre l'irrespect des normes comptables et la faute civile, ou inversement (partie II-C).

A. Nature des griefs formulés et normes invoquées

Reprocher aux auditeurs de ne pas avoir détecté une erreur présente dans les états financiers constitue en réalité une allégation à deux volets : premièrement, l'existence d'une erreur comptable et deuxièmement, le défaut de l'avoir identifié et d'en avoir demandé la correction. Le questionnement est donc nécessairement double, puisque sans erreur comptable initiale, on ne saurait reprocher aux auditeurs de ne pas l'avoir détectée⁹⁵. L'un de nos premiers constats est que ce double raisonnement est rarement explicité dans les affaires étudiées.

La nature des griefs formulés à l'encontre des auditeurs est très probablement la cause de cette absence. Sur les jugements recensés concernant spécifiquement les comptables, six d'entre eux, soit le tiers, portent sur un défaut d'avoir détecté la commission d'une fraude par des employés de la société⁹⁶. En outre, trois abordent des questions qui relèvent de tâches de gestion, notamment le paiement correct des taxes⁹⁷. Globalement, ce sont donc la moitié des affaires qui ne portent pas sur le carac-

⁹⁵ Sur cette question, nous ne pouvons que nous référer au propos particulièrement synthétique, mais non moins pertinent, de la juge St-Pierre dans son jugement de première instance pour l'affaire dite « Castor Holdings » où elle écrivait que :

Deciding the negligence issue as it relates to the audited consolidated financial statements requires answering the two following questions:

- Are the audited consolidated financial statements of Castor for 1988, 1989 and 1990 materially misstated and misleading?
- Did C&L commit a fault in the professional work that they performed in connection with the audits of Castor for 1988, 1989 and 1990?

The identification, interpretation and application of the generally accepted accounting principles (“GAAP”) are at the heart of the required analysis of the first question.

The identification, interpretation and application of the generally accepted auditing standards (“GAAS”), including the impact of fraud on the auditor, are at the heart of the required analysis of the second question (*Widdrington (Estate) v Wightman*, 2011 QCCS 1788 aux para 305–07, 83 CCLT (3^e) 1 [*Wightman QCCS*]).

⁹⁶ Voir *Irwin v Thorne Riddell*, [1995] RRA 589, 55 ACWS (3^e) 432 (CA Qc) [*Irwin*]; *Livent ONSC*, *supra* note 51; *Hickey (R) & Co v Doane Raymond*, 116 NSR (2^e) 115, 320 APR 115 (SC) [*Hickey*]; *Sydney Cooperative Society Ltd v Coopers & Lybrand*, 2003 NSSC 35, 122 ACWS (3^e) 254; *466715 Ontario Ltd v Proulx*, 81 ACWS (3^e) 1026, [1998] OJ No 3390 (QL) (Div gén Ont); *RMA Restaurant Management Ltd c Gally*, [1996] RRA 485, [1996] QJ no 210 (CS Qc) [*RMA Restaurant*].

⁹⁷ Voir *Bloor Italian Gifts*, *supra* note 51; *Kumar v Picco*, 2007 BCSC 1669, 37 CBR (5^e) 29 [*Kumar*]; *Robertson v Stevenson Accounting Ltd*, 2011 SKPC 112, 380 Sask R 120 [*Robertson*].

tère correct des chiffres inscrits, mais plutôt sur une attente allant au-delà de la mission de l'audit.

Les cas d'erreurs forment l'autre moitié des affaires recensées⁹⁸. En l'occurrence, il s'agit ou bien des cas où les auditeurs ont accepté d'entériner des comptes ne reflétant pas fidèlement la situation de l'entreprise en accord avec les normes comptables, ou bien de cas où les auditeurs ont échoué à porter à l'attention des destinataires des états financiers les implications économiques des chiffres fournis. Ce dernier cas suggère une fois de plus que le rôle des auditeurs dépasse la seule vérification, et qu'on s'attend à une certaine proactivité de leur part afin d'attirer explicitement l'attention des lecteurs sur des éléments ayant une portée spécifique lorsque besoin est.

Ainsi, les normes d'audit exercent très clairement une importance prépondérante pour juger de la responsabilité des auditeurs, faisant presque apparaître les normes comptables au sens strict comme accessoires. Cette conclusion s'avère probante, dans la mesure où la responsabilité des auditeurs est fonction de l'assurance qu'ils procurent à la suite de leurs investigations, qui ne visent pas l'établissement des états financiers, mais bien leur vérification.

Ce point est particulièrement bien exprimé par le juge Brown dans *Kumar v. Picco* :

Mr. Kumar was not looking to Mr. Picco to tell him what the PST payable was, but to tell him that, after performing a review to appropriate standards, nothing had come to his attention that caused him to believe that the financial information being reported on was not in all material respects in accordance with generally accepted accounting principles.⁹⁹

Dans cette affaire, le juge va même jusqu'à indiquer que l'erreur comptable n'a pas à être prouvée dès lors que la question porte sur la diligence avec laquelle l'audit est effectué¹⁰⁰. Cette dernière indication doit

⁹⁸ Voir *102751 Canada Inc c Black*, 2013 QCCS 1321, 238 ACWS (3d) 490 [*102751 Canada Inc*]; *Agri-capital*, *supra* note 65; *Racine v Iggulden*, [2000] OJ no 3930, 2000 CarswellOnt 4330 (WL Can) [*Racine* avec renvois au OJ]; *Sherman v Orenstein & Partners* (2003), 125 ACWS (3^e) 162 (disponible sur CanLII) (ONSC) [*Sherman* ONSC], conf par 11 BLR (4^e) 233, 205 OAC 75 (ONCA) [*Sherman* ONCA]; *Malo c Michaud*, [1993] RRA 760, 1993 CarswellQue 1932 (WL Can) (CS) [*Malo*]; *Murphy v BDO Dunwoody LLP*, 2006 CanLII 22809, 2006 CarswellOnt 4127 (WL Can) (ONSC); *Wightman QCCS*, *supra* note 95; *Kripps BCCS*, *supra* note 62; *Kripps v Touche Ross & Co* (1997), 33 BCLR (3^e) 254 au para 66, 35 CCLT (2^e) 60 [*Kripps* BCCA]; *Jeffrey v Maritime Accounting Services*, 2008 NSSM 60, 268 NSR (2^e) 261.

⁹⁹ *Kumar*, *supra* note 97 au para 48.

¹⁰⁰ Voir *ibid* aux para 29–30 :

cependant être relativisée : dans les autres jugements étudiés, l'erreur comptable sous-jacente est généralement décrite et analysée, quoique toujours avec moins d'attention que le processus d'audit¹⁰¹. Elle illustre néanmoins très clairement pourquoi les normes d'audit occupent une importance très supérieure à celle des normes d'établissement des comptes dans le contexte de la responsabilité des auditeurs.

B. Rôle prépondérant des experts

Le recours aux experts est très fréquent¹⁰². À la lecture des jugements, leur rôle apparaît double : premièrement, indiquer au tribunal les normes

The plaintiff does not have to establish the amount of PST owed to prove that the Reports were untrue, inaccurate or misleading. In the Reports, Mr. Picco provided an unqualified opinion on API's financial statements, [...]

It is this assurance that Mr. Kumar relied on, which was at least inaccurate and misleading (as discussed below).

¹⁰¹ L'affaire dite « Castor Holdings » fournit toutefois l'exemple opposé. La juge St-Pierre, qui a clairement décrit la nécessité de procéder au double examen (voir *Wightman QCCS*, *supra* note 95 au para 305 et s) procède en effet à une analyse approfondie des erreurs comptables commises par référence aux normes d'établissement des comptes préalablement à l'examen du comportement des auditeurs.

¹⁰² Dans le cadre du litige, les experts sont appelés par les parties à titre de témoins, mais jouissent d'un statut privilégié en ce sens qu'ils sont habilités à formuler des opinions sur les faits soumis à leur examen (voir Linda S Abrams et Kevin P McGuinness, *Canadian Civil Procedure Law*, Markham (Ont), LexisNexis, 2008 au para 12.201; Pierre Tessier et Monique Dupuis, « Les qualités et les moyens de preuve » dans Charles Belleau et al, *Collection de droit 2014-2015 : preuve et procédure*, vol 2, Cowansville (Qc), Yvon Blais, 2014, 231 à la p 304). Les règles de procédure civile déterminent les modalités d'appel aux experts, par exemple quant au nombre maximum d'experts ou aux conditions selon lesquelles ceux-ci doivent présenter leurs rapports (voir par ex *Loi sur la preuve*, LRO 1990, c E-23, art 12, qui permet à chaque partie de faire appel jusqu'à trois experts, sauf autorisation spéciale du juge). Au Québec, par exemple, l'expertise commune est réglée par les parties dans le protocole de l'instance (voir *Code de procédure civile*, RLRQ c C-25.01, arts 148, 232 [NCpc]), sous la surveillance du tribunal (voir art 232 NCpc). Le rapport d'expert d'une seule partie doit quant à lui être communiqué avec le reste de la preuve (voir art 239(2) NCpc). Le juge a également la possibilité d'ordonner lui-même une expertise (voir art 234 NCpc ou en Ontario, les *Règles de procédure civile*, RRO 1990, Reg 194, art 52.03). Cette pratique est toutefois rare (voir Abrams et McGuinness, *supra* note 99 au para 12.214; Tessier et Dupuis, *supra* note 102 à la p 359 : « À la rigueur, une expertise pourrait être ordonnée par le tribunal »). L'admissibilité des rapports d'experts est soumise aux quatre critères que sont la pertinence, la nécessité, l'absence d'une règle d'exclusion et les qualifications appropriées de l'expert (voir *R c Mohan*, [1994] 2 RCS 9 aux pp 20–21, 114 DLR (4^e) 419 [*Mohan*]; Glenn R Anderson, *Expert Evidence*, 3^e éd, Markham (Ont), LexisNexis, 2014 au para 4.13; Jean Fortier, « Témoignage » dans Pierre-Claude Lafond, dir, *Preuve et prescription*, JurisClasseur Québec, coll « Droit civil », Montréal, LexisNexis, 2008, fasc 6 au para 40; Tessier et Dupuis, *supra* note 102 à la p 304). Le témoignage de l'expert est soumis au pouvoir d'appréciation du juge de la même manière que tout autre témoi-

comptables pertinentes au cas d'espèce et, deuxièmement, expliquer en quoi consiste leur application correcte¹⁰³.

Grâce aux experts, les juges acquièrent la connaissance de l'existence des normes ainsi que de leur contenu. Comme l'indique explicitement un jugement, « [l]es références au Manuel et aux Normes nous furent indiquées par les procureurs des parties et les experts »¹⁰⁴. Point surprenant : nous n'avons pas systématiquement constaté de référence à une base légale pour justifier le recours aux normes comptables. Pourtant, celles-ci ne manquent pas — que ce soit au sein de la législation fédérale ou des législations provinciales. Les experts jouent donc, plus encore que la loi, un rôle important de légitimation des différentes normes comptables.

Évidemment, les experts sont aussi fondamentalement utiles pour fournir leur appréciation de l'application des normes et de leur respect par les professionnels attaqués¹⁰⁵. Leur influence semble déterminante sur ce point. Selon les affaires, le raisonnement des experts sera plus ou moins retenu tel quel ou, au contraire, servira plutôt au juge pour se forger sa propre opinion.

Dans un cas¹⁰⁶, le juge a oscillé entre ces deux méthodes. Il a, pour la première partie de l'affaire, principalement justifié son raisonnement par référence à la concordance des rapports d'experts tout en explicitant, par la suite, les raisons qui l'ont conduit à adhérer à cette position¹⁰⁷. Pour la

gnant (voir art 2845 CcQ; Fortier, *supra* note 99 au para 63). En soi, « [l]a valeur probante de la preuve d'expert dépend de la crédibilité de ce dernier, de sa compétence, de la manière dont l'évaluation a été menée et de la validité des tests utilisés » (Tessier et Dupuis, *supra* note 102 à la p 310).

¹⁰³ Comme l'indiquait le juge Gans dans *Livent ONSC*, *supra* note 51 au para 64 :

As in all cases involving allegations of professional negligence, the Court had the benefit of hearing experts in the field opine on the appropriate standard of care. [...] Additionally, the parties referred to the CICA Handbook and Deloitte Audit Manuals throughout the trial, all of which was aimed at helping me demystify the requisite standard of care.

¹⁰⁴ *RMA Restaurant*, *supra* note 96 au para 89.

¹⁰⁵ Les experts étant des témoins habilités à formuler des opinions sur les faits soumis à leur examen.

¹⁰⁶ Voir *Livent ONSC*, *supra* note 51.

¹⁰⁷ Voir *ibid* au para 106 :

I return to Regan's conclusion that, while Deloitte *should* have uncovered the fraud in 1996 and 1997, he could only put it as high as Deloitte "may have" uncovered the fraud in the pre-1996 years. Both Froese and Yule were in agreement with the latter conclusion. Having regard to Regan's starting position about the level of professional skepticism that he would bring to bear in the circumstances, which I found was too high a standard from a Canadian perspective, and at the risk of merging liability and causation principles, I

seconde partie, en revanche, il a mené son propre examen — à n'en pas douter sur la base des éléments soulevés par les experts — en analysant la portée de chaque élément pertinent. Dans un autre cas¹⁰⁸, la juge s'est quant à elle livrée à une analyse approfondie des questions comptables soulevées. Elle a examiné chaque erreur alléguée dans les états financiers et, pour chacune, a procédé de la même manière : une revue des preuves sur lesquelles les avis d'experts reposent, une revue des avis des experts, éventuellement une analyse des points soumis à discussion, et une conclusion. Pour les questions d'audit, elle a d'une manière similaire revu les positions des experts, puis répertorié tous les éléments de faits pertinents en les comparant avec les exigences des normes d'audit. Ces deux affaires illustrent que les avis d'experts ne sont pas forcément repris tels quels, mais servent plutôt à assister le juge dans la conduite de son analyse et la formation de son opinion. Dans les cas plus simples toutefois, les juges pourront parfois se référer plus directement à la position des experts et l'adopter, sous réserve toutefois d'une analyse de la pertinence de leurs observations et de leur compatibilité avec les éléments factuels du litige¹⁰⁹.

Dans chaque jugement, la fiabilité de l'expert et la pertinence de son jugement apparaissent déterminantes pour la crédibilité accordée à ses conclusions. C'est en effet tout autant le « sérieux » de l'expert que la compatibilité de son analyse avec le texte même des normes et les faits du litige qui persuadent le juge d'adopter son analyse. Comme l'explique en effet la juge St-Pierre :

When a witness is able to assist the Court in understanding the facts to which he is testifying, is consistent in his answers and does not contradict himself on significant issues or significant aspects of the litigation, and when the evidence as a whole corroborates his version of the facts, chances are the Court will attach credibility and reliability to his or her sayings.¹¹⁰

think it is safe for me to conclude that the plaintiff did not cross the “balance of probabilities” finish line on the liability issue for these early audits [italiques dans l'original].

¹⁰⁸ Voir *Wightman QCCS*, *supra* note 95.

¹⁰⁹ Voir *RMA Restaurant*, *supra* note 96 au para 220, où le juge Larouche indiquait en conclusion, après son examen :

On aura compris que nous ne retenons pas les prétentions de la demanderesse et de ses dirigeants non plus que les avis de leurs experts. [...] Les avis et les opinions formulées par l'expert Bernard Smith de la défense sont retenus car ils nous paraissent beaucoup plus réalistes, vraisemblables, probants et compatibles avec tous les éléments contrôlables de la preuve.

¹¹⁰ *Wightman QCCS*, *supra* note 95 au para 3323.

L'examen des qualifications de l'expert est une nécessité liée à l'admissibilité de son expertise¹¹¹; cet examen est donc systématique. Mais les juges vont plus loin que les seuls aspects formels : ils prennent en compte l'attitude des experts lorsque des questions dérangeantes leur sont posées¹¹², le soin mis dans l'accomplissement de leur mandat¹¹³, ou la méthodologie employée pour parvenir à leurs conclusions¹¹⁴. C'est ainsi parfois le procès même des experts qui est mené avant de déterminer si leur avis est probant.

Au-delà des compétences techniques, les qualités pédagogiques des experts entrent également en ligne de compte. Dans un argumentaire, le juge indiqua préférer le témoignage de certains experts notamment parce que « leurs explications [...] furent claires et limpides »¹¹⁵ en comparaison à l'autre partie :

Le témoin tenta à plusieurs reprises de nous fournir ses explications mais ce fut peine perdue et jamais il n'a réussi à le faire convenablement. Non seulement le soussigné indiqua qu'il n'y comprenait rien des explications fournies par le témoin mais il en fut de même des avocats de deux côtés qui le confirmèrent séance tenante.¹¹⁶

¹¹¹ Voir *Mohan*, *supra* note 99 à la p 25.

¹¹² Voir *Wightman QCCS*, *supra* note 95 au para 339 :

In a few occurrences in cross-examination, if he had to qualify a previous remark or acknowledge a mistake, Vance reluctantly did so. Although not leading to a negative assessment on credibility and reliability, such an attitude attracted the Court's attention. It is a factor taken into account when time come to assess opinions on specific topics.

¹¹³ Voir *Livent* ONSC, *supra* note 51 aux para 84–87, où le juge Gans déplora le soin mis par expert dans le dossier en question par comparaison avec ce qu'il avait fait dans l'affaire *Castor* et préféra celui dont il trouva l'apport « globalement utile, crédible, et surtout équilibré » (*ibid* au para 87 [notre traduction]). Dans *RMA Restaurant*, *supra* note 96 au para 125, où l'un des experts n'avait pas préparé personnellement le rapport remis au tribunal, mais avait confié cette tâche à l'un de ses subordonnés, le juge Larouche concluait en indiquant :

Voilà sans doute ce qui arrive quand le mauvais expert se présente comme témoin à la Cour et qu'en plus il se fait porteur de deux chapeaux en même temps. Sa crédibilité en prend un coup et la valeur probante tant de son témoignage que des rapports qu'il doit justifier et soutenir est sérieusement mise en doute et devient discutable.

¹¹⁴ Voir *Livent* ONSC, *supra* note 51 au para 72, où le juge Gans n'hésite pas à critiquer un expert pour les « faiblesses de sa méthodologie » [notre traduction]. Dans *RMA Restaurant*, *supra* note 104 au para 115, le juge Larouche déplore explicitement que les experts « ne fournissent pas les véritables données matérielles et factuelles qui pourraient être contrôlées et vérifiées pour appuyer leur thèse des manquements dans le travail de vérification des défendeurs ».

¹¹⁵ *RMA Restaurant*, *supra* note 104 au para 160.

¹¹⁶ *Ibid* au para 122.

Le modèle du pluralisme objectif, que nous avons décrit précédemment, explique adéquatement le rôle central des experts, en insistant sur le besoin d'un passeur de normes externe. Dès lors que l'interprétation des normes externes ne repose plus sur le for intérieur des individus comme dans un pluralisme subjectif, le droit doit composer avec un mécanisme indépendant d'interprétation. C'est cet office que remplissent les experts. Ils assument le rôle de passeurs de normes au sens de la théorie de l'internormativité en sélectionnant, appliquant, et expliquant les normes de leur domaine au cas qui leur est présenté. Pour remplir ce rôle, ils doivent faire preuve non seulement d'une compétence particulièrement solide dans leur domaine, mais également d'une sensibilité au vocabulaire du monde juridique et de qualités pédagogiques particulières pour arriver à faire entendre — et comprendre — leur message¹¹⁷. Guy Rocher a d'ailleurs bien expliqué la situation difficile des passeurs de normes, à savoir combien leur crédibilité « est difficile à établir et à maintenir »¹¹⁸, ce que notre analyse jurisprudentielle a bien réussi à mettre en lumière. L'influence des experts est donc évidente tant les conclusions des juges reposent sur leurs opinions, mais la route vers la reconnaissance est fastidieuse, les exigences élevées, et la crédibilité sans cesse remise en cause — ne serait-ce que par la partie adverse.

L'importance du recours aux experts suscite une crainte : celle de les voir occuper une influence démesurée dans le processus décisionnel, et ce, au détriment du juge. Comme le relève Robert Castel, « le savoir d'expertise ne se contente pas d'éclairer des zones d'ombre, ou d'aider à trancher des cas litigieux. Il tend à devenir l'élément de base qui détermine la décision »¹¹⁹ amenant les experts à exercer une « juridiction scientifico-normative »¹²⁰. Cette préoccupation est d'autant plus centrale dans un contexte où les experts jouissent d'une reconnaissance croissante. Jean-Louis Baudouin, Patrice Deslauriers et Benoît Moore remarquent dans la dernière édition de leur traité que « dans une série d'arrêts récents, la Cour d'appel s'est éloignée de cette tendance en estimant que la marge de manœuvre du juge dans le cadre de son examen d'une expertise

¹¹⁷ Voir Chevallier, *supra* note 9 à la p 705; Rocher, *supra* note 9 aux pp 32–33, 39.

¹¹⁸ Rocher, *supra* note 9 à la p 39.

¹¹⁹ Robert Castel, « Savoirs d'expertise et production de normes » dans F Chazel et J Commaillé, dir, *Normes juridiques et régulation sociale*, Paris, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1991, 177 à la p 179.

¹²⁰ *Ibid* à la p 187. Voir aussi Chevallier, *supra* note 9 à la p 705.

relative aux pratiques professionnelles devrait être davantage limitée »¹²¹, une évolution qui reçoit d'ailleurs leur approbation¹²².

En réalité, la position du juge semble être à double tranchant : celui-ci doit faire preuve de retenue, pour ne pas s'immiscer dans l'appréciation de la pratique professionnelle qui revient exclusivement à l'expert. En même temps, le juge doit continuer d'assurer un certain contrôle, afin de vérifier que l'expertise soumise est objectivement soutenable. Ce pouvoir de contrôle s'exerce lorsque les comportements reprochés relèvent d'une prudence élémentaire¹²³ et que la pratique professionnelle, tout aussi démontrée qu'elle soit, apparaît inadéquate.

Le juge reste donc le « dernier rempart » et le garant du bon sens. Il est également l'intervenant susceptible de prendre du recul par rapport à des normes professionnelles qui ne sont peut-être pas totalement adaptées à la situation qui lui est présentée. Ainsi dans *Ter Neuzen c. Korn (Ter Neuzen)*, la Cour suprême a indiqué que la négligence peut être retenue « lorsqu'il s'agit de questions relevant du sens commun », soit en présence « d'autres méthodes évidentes que toute personne raisonnable emploierait pour éviter un risque »¹²⁴.

C. Impact des normes comptables sur la détermination de la faute

Notre analyse démontre que les normes comptables constituent un outil central de détermination d'une éventuelle faute des auditeurs. Non seulement les juges acceptent volontiers de s'y référer très largement (partie II-C-1), mais encore, ils adoptent généralement une conclusion en matière de responsabilité civile en référence à ces normes (partie II-C-2).

1. Utilisation des normes comptables

Comme l'indiquent Baudouin, Deslauriers et Moore dans leur traité, « [l']importance de la pratique et des usages dans l'évaluation de la faute [...] [est] au cœur même de [la] responsabilité »¹²⁵ des comptables. Notre recherche démontre que les juges acceptent systématiquement de se référer aux normes comptables comme standards de référence pour mesurer l'exactitude des états financiers et l'étendue des obligations des auditeurs

¹²¹ Baudouin, Deslauriers et Moore, vol 2, *supra* note 63 au para 2-9 [notes omises].

¹²² Voir *ibid* au para 2-10.

¹²³ Voir *ibid* au para 2-10.

¹²⁴ *Ter Neuzen*, *supra* note 92 au para 44.

¹²⁵ Baudouin, Deslauriers et Moore, vol 2, *supra* note 63 au para 2-202.

lors de missions de vérification. Sur les vingt-trois décisions analysées¹²⁶, vingt-et-une d'entre elles intègrent les normes comptables au jugement au minimum par l'indication de référence(s) particulière(s) aux prescriptions spécifiques du *Manuel de CPA Canada* considérées comme pertinentes. Cela indique que, pour les juges, les normes comptables sont une source de devoirs spécifiques et identifiables.

Deux jugements sont particulièrement révélateurs relativement au rôle accordé par les tribunaux aux normes comptables, rôle dont l'importance est identique dans les deux traditions juridiques canadiennes. Tout d'abord, le juge Baudouin, dans un arrêt d'appel, indique que « ces normes [...], si elles ne lient pas le Tribunal, ont cependant une utilité indiscutable dans la détermination de la faute »¹²⁷. Une position similaire a été adoptée en Ontario où le juge MacPherson indiquait que « les normes de conduite professionnelles telles celles prescrites dans le Manuel de l'ICCA fournissent un guide persuasif quant à ce qui constitue la norme de diligence raisonnable pour un professionnel »¹²⁸.

Le degré d'importance accordée par les juges aux normes comptables varie quelque peu, mais témoigne toujours d'une prise en compte effective de celles-ci. Dans la majorité des cas, les juges font reposer leurs analyses sur des références explicites aux normes comptables. La norme sort ainsi du rapport de l'expert et est acceptée par le juge qui s'y réfère directement.

Encore plus révélatrice de l'adoption des normes comptables, on constate aussi l'intégration du texte des normes comptables dans le corps de la décision, voire un résumé des normes, témoignant de leur appropriation par le juge. À l'occasion, les tribunaux intègrent carrément le texte de nombreux paragraphes provenant du *Manuel de CPA Canada* dans le corps de la décision¹²⁹. Dans plusieurs affaires, le Tribunal ou la Cour cite les normes pertinentes au cas avant de commencer l'analyse, allant même jusqu'à effectuer une synthèse de certaines règles¹³⁰. On peut également trouver des applications directes des normes comptables dont les juges se

¹²⁶ Le jugement *Green v Canadian Imperial Bank of Commerce* ne constitue pas une action selon le régime général de responsabilité civile (2012 ONSC 3637, 29 CPC (7^e) 113). Nous l'avons conservé pour illustrer le développement des régimes de responsabilité objective pour diffusion d'informations erronées sur le marché secondaire mis en place en matière de valeurs mobilières.

¹²⁷ *Michaud*, *supra* note 66 à la p 536.

¹²⁸ *Bloor Italian Gifts*, *supra* note 51 au para 31 [notre traduction].

¹²⁹ Voir *RMA Restaurant*, *supra* note 101 aux para 85–89; *Livent ONCA*, *supra* note 54 au para 208.

¹³⁰ Voir par ex *Livent ONSC*, *supra* note 51 au para 89 et s.

servent pour tirer des conclusions¹³¹. Dans la saga *Livent Inc. (Receiver of) v. Deloitte & Touche*¹³² (*Livent*), le juge ira jusqu'à prendre en compte les exigences posées par le manuel de procédures interne de l'auditeur, qui va au-delà des normes comptables; cette méthode a d'ailleurs été validée en appel¹³³.

Une utilisation quasi systématique des normes d'audit a lieu au stade de l'examen de l'étendue de la mission confiée à l'auditeur¹³⁴. Comme on l'a vu plus haut, un comptable peut être chargé d'une mission de compilation, d'un examen (*review*) ou d'un audit¹³⁵. Selon la mission confiée, différentes normes s'appliqueront¹³⁶. Il est donc important pour les auditeurs de clarifier l'étendue de la mission, et ses limites, dans la lettre d'engagement adressée au client afin que celles-ci soient bien définies et claires pour les deux parties. En particulier, une mission d'examen (*review*) ne comporte pas d'obligation d'investiguer les cas de fraude¹³⁷. Les

¹³¹ Voir *ibid.* Quelques extraits de la décision permettent de se rendre compte de l'application directe des normes en tant que règles :

In my view, the plan for the elimination of the Put—which was just that: a plan to eliminate rather than investigate—did not dispel any suspicion of bad faith on the part of Gottlieb, in particular, and Livent, in general, which Deloitte was obliged to do under s. 5135 of the Handbook, set out above (*ibid* au para 225).

ou encore:

I cannot, however, accept that an auditor discharges its obligation simply by identifying the risk and making what it considers are appropriate plans to deal with the identified issues. In my view, minimally, more is required under ss. 5135.12–14 of the CICA Handbook (*ibid* au para 231).

¹³² Voir *Livent* ONSC, *supra* note 51; *Livent* ONCA, *supra* note 54.

¹³³ Voir *Livent* ONCA, *supra* note 54 au para 216 (« Deloitte had its own manuals on how to conduct an audit in accordance with GAAS—the “Deloitte Manuals”—which set a standard of care Deloitte must be presumed to accept as reasonable »).

¹³⁴ Voir par ex *Racine*, *supra* note 98 au para 35 :

The nature of a review engagement, its distinction from an audit engagement and the standards required of an accountant conducting such a review, are carefully set out in the C.I.C.A. Handbook. Those standards, although not determinative, have been accepted in the cases as the appropriate standards for a prudent accountant conducting a review engagement.

¹³⁵ Voir partie I-B-1, ci-dessus.

¹³⁶ Voir René, *supra* note 80 à la p 398; *466715 Ontario Ltd v Proulx*, [1998] OJ no 3390 au para 57, 1998 CarswellOnt 3321 (WL Can). Les missions d'audit sont soumises aux normes canadiennes d'audit. Les missions d'examen sont régies par les chapitres 8100 à 8600 du *Manuel de CPA Canada : certification*, *supra* note 14. Les missions de compilation font quant à elles l'objet du chapitre 9200 du *Manuel de CPA Canada (ibid)*.

¹³⁷ Les particularités d'une mission d'examen ont notamment été résumées par le juge Gravely dans *Racine*, *supra* note 98 au para 36 :

normes d'audit sont systématiquement utilisées pour étayer ce point en présence d'un tel grief.

2. Corrélation entre la (non-)conformité aux normes comptables et la faute

Le tableau synthétique des jugements retenus se trouvant en annexe permet d'étudier la corrélation entre le constat d'une faute professionnelle, définie pour l'analyse comme l'infraction à une norme comptable, et celui d'une faute civile. Cette corrélation ne fait aucun doute. Si l'on se concentre exclusivement sur les vingt affaires pour lesquelles une position définitive a été adoptée en ce qui concerne la faute, on trouve quinze affaires où la violation des normes comptables a été génératrice de responsabilité civile¹³⁸, quatre affaires où le respect des normes comptables a permis d'éviter d'engager la responsabilité civile des vérificateurs¹³⁹, et une affaire où le respect des normes comptables n'a pas empêché de considérer les vérificateurs comme négligents¹⁴⁰. Malgré l'indépendance juridique théorique entre les deux fautes, les conséquences

Essentially, in a review the accountant does not undertake the verification function as required in an audit, but accepts and assumes the accuracy of information provided by the client. The accountant then goes through the procedure of,

- (a) Inquiry
- (b) Analytical Procedures
- (c) Discussion

with a view to forming an independent opinion as to whether the financial statements are plausible. Only if there is a doubt as to plausibility is the accountant obliged to make inquiries of management and only if the explanation of management leaves a doubt as to plausibility must the accountant make further inquiries.

Contra Bloor Italian Gifts, *supra* note 51 au para 40 :

The limitation clause is to the effect that it is not the accountant's responsibility to uncover errors or fraud. The clause does not negate the duty to see and report errors that would be evident to an accountant acting reasonably in the circumstances, and having detected them, to make the necessary inquiries of management.

¹³⁸ Voir *102751 Canada Inc*, *supra* note 98; *Agri-capital*, *supra* note 65; *Sherman ONSC*, *supra* note 98; *Sherman ONCA*, *supra* note 98; *Bloor Italian Gifts*, *supra* note 51; *Kumar*, *supra* note 97; *Robertson*, *supra* note 97; *Malo*, *supra* note 98; *Wightman QCCS*, *supra* note 95; *Irwin*, *supra* note 96; *Livent ONSC*, *supra* note 51; *Livent ONCA*, *supra* note 54; *Hickey*, *supra* note 96; *Sydney*, *supra* note 96; *Jeffrey*, *supra* note 98; *Chan v GMS Datalink International Corp*, 80 ACWS (3^e) 697 (disponible sur CanLII) (BCSC); *Hogarth v Rocky Mountain Slate Inc*, 2011 ABQB 537, 517 AR 203.

¹³⁹ Voir *Racine*, *supra* note 98; *Sherman ONSC*, *supra* note 98; *Sherman ONCA*, *supra* note 98; *Kripps BCCS*, *supra* note 62.

¹⁴⁰ Voir *Kripps BCCA*, *supra* note 98.

pratiques du respect ou de la violation des normes comptables apparaissent évidentes.

Seul *Kripps v. Touche Ross & Co*¹⁴¹ (*Kripps*) a véritablement appliqué ce principe d'indépendance des deux fautes. Ce litige portait sur la capitalisation des intérêts des emprunts immobiliers accordés par l'entreprise et tombés en défaut¹⁴². Grâce à cette politique, l'entreprise comptait effectivement comme un profit des emprunts dont la recevabilité était douteuse, et ce, pour au moins un tiers d'entre eux, sans mention particulière dans les états financiers. En l'occurrence, cette politique de comptabilisation était permise par les PCGR. Le juge de première instance adopta une vision très objective des normes comptables :

Here the auditors considered there was a disclosure that would assist prospective debenture holders. They proposed that it be made. The company declined. The auditors could not then insist that the disclosure be made; ultimately, they could only refuse to give an unqualified report if, in their opinion, the company's statements did not fairly present its financial position in accordance with GAAP without the disclosure.¹⁴³

Du point de vue des plaignants, l'importance des intérêts capitalisés requerrait une divulgation spécifique afin d'assurer une présentation fidèle des résultats même en l'absence d'une exigence spécifique des normes comptables. Du point de vue des auditeurs, la divulgation ne pouvait être considérée comme obligatoire en l'absence d'une telle exigence¹⁴⁴.

¹⁴¹ *Supra* note 62.

¹⁴² La capitalisation des intérêts sur emprunts non payés consiste à reconnaître, en comptabilité, les intérêts courus sur les emprunts accordés par une société même lorsque ses emprunts ne lui sont pas encore remboursés. Cette reconnaissance comptable aboutit à la constatation d'un produit d'intérêts en faveur de la société et vient, en contrepartie, augmenter le montant des emprunts. La capitalisation des intérêts sur emprunts non payés permet donc, même en l'absence de toute rentrée d'argent, de constater un profit. Ultimement, la société prêteuse peut donc apparaître comme profitable alors même qu'elle ne reçoit en réalité aucun argent tangible.

¹⁴³ Voir *Kripps BCCS*, *supra* note 62 au para 85.

¹⁴⁴ Voir *ibid* au para 94 :

The difference in the approach taken by these two experts, coupled with the fact that Dr. Rosen did not comment on the need for disclosure at all, greatly impairs the confidence one might otherwise have in the opinions they express. Mr. Roberts and Mr. Kelsey both appear to base their opinions on a subjective analysis of the required standard of presentation: Mr. Roberts on a rule of disclosure he prefers to follow in applying principles that are generally accepted, and Mr. Kelsey on disclosure regardless of what the accepted principles may be. Compliance with a standard may be a matter of judgment, but, to be meaningful, the standard against which a presentation is made must be largely objective. I much prefer the more cogent evidence of Mr. Selman and Mr. Yule who both say that, in 1984, there was simply no ac-

Le juge retint cette deuxième opinion : « les auditeurs ne doivent pas être critiques pour avoir donné le rapport d'audit standard lorsque leur proposition de divulgation a été refusée. Comme je l'ai dit, ils n'avaient pas le choix. »¹⁴⁵.

Cette décision fut toutefois infirmée en appel la Cour indiqua alors que :

Given the aim in auditing, the understanding of audits that those who might rely on them have, and that auditors know of this understanding, auditors cannot hide behind the qualification to their reports ("according to GAAP") where the financial statements nevertheless misrepresent the financial position of the company.¹⁴⁶

However, Touche was not rendering its opinion after applying GAAP in a vacuum, i.e., without anything that would lead it to a belief that GAAP was insufficient or misleading. Touche had actual knowledge that a simple application of GAAP would omit material information and lead to financial statements that could not be said to have fairly presented the financial position of VMCL. Given this actual knowledge, Touche fell below the required standard of care when it made its auditor's report.¹⁴⁷

Cette position était accompagnée d'une dissension qui validait la position du juge de première instance¹⁴⁸, mais la solution majoritaire fut reprise

cepted principle whereby the amount of loans that were not current and the amount of capitalized interest ought to have been stated in the '83 financial statements of VMCL. Under cross-examination Mr. Selman says GAAP does not require everything that is material to be stated. He explains that the consideration of any item in a financial statement is a two-step process. First one decides whether, as a matter of the prevailing practice in the profession (GAAP), disclosure is to be made. If so, then one decides if the item is material. But if the item is not one that accepted practice dictates be disclosed, the question of materiality does not arise. It is not generally accepted that everything of a financial nature that may be of interest to the user of a financial statement—everything that is material—must be stated. That is not the standard against which the fair presentation of the financial position must be judged. That is not GAAP.

¹⁴⁵ *Ibid* au para 103 [notre traduction].

¹⁴⁶ *Kripps BCCA*, *supra* note 98.

¹⁴⁷ *Ibid* au para 77.

¹⁴⁸ Voir *ibid* au para 123, juge Ryan :

In the case at bar my colleague has found that the generally accepted accounting principles were themselves inadequate. In my respectful view that finding does not assist the appellants. The respondents were asked to determine the prevailing principles (GAAP) and state whether the financial statements met them. They did that. They are not accused of negligently determining the proper generally accepted accounting principles, they are accused of failing to state that the prevailing principles were inadequate. In my view they were under no obligation to offer such an opinion.

verbatim par la juge St-Pierre dans l'affaire dite « Castor Holdings »¹⁴⁹. Cette distance prise par les Tribunaux face à la lettre des normes comptables illustre, dans l'esprit de l'arrêt *Ter Neuzen*, la recherche de la « méthode alternative » qu'une personne raisonnable aurait employée pour éviter le risque d'établir des états financiers incorrects¹⁵⁰. La pratique professionnelle, qui acceptait la capitalisation des intérêts, était dans le cas d'espèce inappropriée pour s'assurer que les utilisateurs des états financiers soient adéquatement informés. Le juge dissident, dans l'affaire *Kripps* portée en appel, s'est demandé s'il incombait aux auditeurs d'évaluer contextuellement la portée des normes générales. Il conclut que les auditeurs n'avaient pas une telle responsabilité, notamment du fait que les normes comptables sont modifiées lorsque nécessaire pour s'adapter à ces nouvelles situations¹⁵¹.

Ayant constaté une corrélation aussi étroite entre la violation d'une norme professionnelle (ici comptable) et la constatation d'une faute civile, on peut légitimement s'interroger sur la manière de concilier cette corrélation avec le traditionnel principe d'indépendance, tel qu'il est actuellement consacré par les arrêts *Saskatchewan Wheat Pool* et *Ciment du Saint-Laurent*. Sans prétendre épuiser la question, nous proposons ici quelques pistes de réflexion.

Les normes comptables constituent sans aucun doute un corpus de règles dont le niveau de précision et les modalités d'application directe dépassent celui d'autres professions. Les comparer à des règles déontologiques ayant vocation de principes éthiques ne fait pas sens. Pas plus que de les comparer à des pratiques diagnostiques médicales qui comportent par nature un caractère d'incertitude ou qui sont sujettes au développement de la science. Cette caractéristique particulière des normes comptables doit donc être prise en compte dans notre analyse.

¹⁴⁹ Voir *Wightman QCCS*, *supra* note 95 au para 804 (« [i]n Castor's unique situation, not applying GAAP in a vacuum, disclosure of the capitalization of interest and of the quantum of such capitalized interests had to be done »).

¹⁵⁰ Voir *Ter Neuzen*, *supra* note 92 au para 44.

¹⁵¹ Voir *Kripps BCCA*, *supra* note 98 au para 65 :

The tool used—GAAP—is intended to result in such fair presentation and when it does not the tool is revised, as it was in 1985 when it became clear that the practice of capitalizing unpaid interest could be misleading. Further, auditors, as professionals rendering their considered opinion, expect to induce reliance on that opinion—whether the reliance that they expect to induce is merely by company management or by a broad class of investors. Reliance is only reasonable if the unqualified auditor's report is taken to mean that the financial statements do present fairly the financial position of the company.

En fait, dans les arrêts précités, la Cour suprême a envisagé et a admis la possibilité qu'une norme spéciale soit assimilée à la norme de conduite pertinente pour le droit de la responsabilité civile. Dans *Ciment du Saint-Laurent*, elle indiquait qu'« il appartiendra au juge de déterminer la norme de conduite applicable eu égard aux lois, usages et circonstances, dont la teneur pourrait se refléter dans les normes législatives pertinentes »¹⁵². Encore plus clairement, dans le premier, elle concluait que « [l']obligation formulée dans un texte de loi peut constituer une norme, à la fois précise et utile, de conduite raisonnable »¹⁵³, hypothèse qui avait d'ailleurs été déjà appliquée dans *Ryan c. Victoria (Ville de)*¹⁵⁴.

Il revient donc maintenant de déterminer si les normes comptables peuvent constituer un tel type de norme, et surtout sur quel fondement une telle détermination repose.

Les arrêts de la Cour suprême nous indiquent le critère permettant à une norme externe d'être acceptée comme standard de conduite en matière de responsabilité civile : sa précision. Un caractère qui sied particulièrement bien à la nature des normes comptables, comme nous l'avons vu plus haut. Les juges ont à leur disposition des normes précises, développées spécifiquement pour les situations qui leur sont soumises, qui apparaissent ainsi pertinentes lors d'un examen de la faute. Ces deux caractéristiques semblent exercer un effet convaincant pour leur prise en compte au titre d'un examen de la faute¹⁵⁵.

À la lumière de nos constats, notre hypothèse peut maintenant être validée : la précision des normes comptables les rend susceptibles d'être adoptées comme standard de faute. Il s'agit d'une exception, ou à tout le

¹⁵² *Ciment Saint-Laurent*, *supra* note 88 au para 36.

¹⁵³ *Saskatchewan Wheat Pool*, *supra* note 84 à la p 228.

¹⁵⁴ *Supra* note 90 au para 40 :

Lorsqu'une loi autorise certaines activités et définit strictement les modalités d'exécution qui doivent être suivies et les précautions qui doivent être prises, il est probable que l'on conclue que l'observation de cette loi vaut diligence raisonnable et qu'aucune autre mesure supplémentaire n'est requise. Par contraste, lorsqu'il s'agit d'une loi de nature générale ou qui accorde un certain pouvoir discrétionnaire quant aux modalités d'exécution, ou encore lorsqu'il existe des circonstances inhabituelles qui ne relèvent pas clairement du champ d'application de la loi, il est peu probable que la simple observation de celle-ci satisfasse à la norme de diligence applicable.

¹⁵⁵ Voir Osborne, *supra* note 52 à la p 180 :

More weight is given to [statutory compliance] where the legislation prescribes specific statutory standards of conduct and the case falls comfortably within the scope of the legislation. Less weight will be ascribed to it where the legislation prescribes general and discretionary standards of conduct and the case does not fall comfortably within the scope of the legislation.

moins d'un cas particulier, au principe général tiré des arrêts *Saskatchewan Wheat Pool* et *Ciment du Saint-Laurent*, justifiée par le caractère précis et adapté des normes comptables.

Nous pouvons donc compléter notre présentation générale du principe d'indépendance entre la faute civile et la contravention à une norme externe pour retenir non pas un, mais deux cas où la violation d'une norme externe est susceptible de constituer *de facto* une faute civile, (ou, inversement, son respect exonère de la suspicion de faute) : lorsque la disposition exprime une norme élémentaire de prudence¹⁵⁶ et lorsqu'elle exprime, de manière précise, une obligation concrète.

Jacques Chevallier envisageait deux types d'effets à l'interaction des systèmes normatifs. Lorsque la norme est présente dans deux systèmes normatifs à la fois, ces systèmes en viennent « à se prêter un appui mutuel » ou, au contraire, à entrer en conflit l'un avec l'autre¹⁵⁷. C'est ce que l'auteur appelle « l'entrecroisement ». La matière comptable nous semble une parfaite illustration de la première hypothèse¹⁵⁸. Grâce au droit, les normes comptables acquièrent une force contraignante. Réciproquement, en tenant compte de l'ordre normatif externe, le droit s'assure ainsi de l'adhésion des professionnels¹⁵⁹ et renforce sa légitimité¹⁶⁰.

¹⁵⁶ On rappelle qu'en common law, la disposition est considérée comme une confirmation de la norme de comportement visée et non comme source de celle-ci (voir *Galaske, supra* note 85 à la p 688). En droit civil, voir *supra* note 89, où nous discutons de la compréhension à donner à l'arrêt *Morin*. Voir aussi Jobin, *supra* note 73 à la p 227.

¹⁵⁷ Chevallier, *supra* note 9 à la p 699.

¹⁵⁸ Chevallier note d'ailleurs lui-même que, s'agissant des normes techniques auxquelles on peut rattacher les normes comptables, « [l]a juridicisation leur fait acquérir une signification et une portée juridiques : la normativité juridique vient alors se superposer à la normativité technique, en en redoublant les effets » (*ibid* à la p 704).

¹⁵⁹ Voir *ibid* à la p 709 :

[L]a « force normative » du droit ne dépend pas seulement de sa « valeur normative », c'est-à-dire de la force conférée à la norme par son émetteur, ou de la « garantie normative », c'est-à-dire des mécanismes institués pour en assurer le respect, mais encore de la « portée normative », c'est-à-dire de la manière dont la norme est perçue, ressentie, vécue par les destinataires; et cette portée est fonction de son degré de concordance avec les prescriptions normatives déjà intériorisées par les intéressés : la « mise en œuvre pratique du droit », soit, non seulement son efficacité mais encore son effectivité, supposerait « la médiation de règles empruntées à d'autres systèmes normatifs » [notes omises].

¹⁶⁰ Voir Saris, *supra* note 33 à la p 143 :

[Ê]tre confronté à la présence d'incohérences dans un système normatif non étatique, suscitées par le fait, par exemple, de devoir se mettre en porte-à-faux avec les normes d'une autre communauté [...] peu[t] être vécu[] par le

Conclusion

Cette recherche nous a donné l'occasion d'envisager les normes comptables sous deux angles : premièrement, du point de vue de leur intégration à l'espace juridique, et secondement, du point de vue de leur pertinence pour l'examen d'une faute civile.

En ce qui concerne le premier point, nous avons constaté que les normes comptables font l'objet d'une reconnaissance concrète par l'ordre juridique tant au niveau législatif qu'au niveau opérationnel de la responsabilité civile, permettant de qualifier cette situation de pluralisme fragmenté (ou *ad hoc*) objectif. Cette classification permet d'expliquer et d'insister sur le rôle des experts appelés à témoigner lors d'un litige. C'est d'eux que dépend l'influence normative des normes comptables au travers de leur rôle de passeurs de normes.

Relativement au second point, nous avons constaté que les tribunaux accordent une grande importance au respect ou à la violation des normes comptables, selon le cas, pour décider d'engager ou non la responsabilité civile des comptables, et ce, bien que les deux corps de règles soient indépendants. En suivant la jurisprudence de la Cour suprême, nous expliquons cet état de fait par le niveau de précision particulier des normes comptables et proposons donc de compléter la réserve traditionnelle de la « norme élémentaire de prudence » par celle de la « norme de comportement utile et précise » qui serait le second cas dans lequel la norme externe peut être considérée comme expression de la norme civile.

Notre recherche pourrait, à notre avis, être étendue de deux façons. Premièrement, comme nous l'avons indiqué dès l'introduction, la spécificité de notre recherche a grandement circonscrit les circonstances dans lesquelles nous avons examiné le rôle accordé aux normes comptables. Une extension intéressante serait donc de considérer un éventail additionnel de situations juridiques. On peut notamment penser au domaine du droit fiscal, lequel est par nature plus proche de la comptabilité, ou aux situations de fraude intentionnelle, notamment criminelles, qui dépassent le cadre de la négligence.

Deuxièmement, dans la mesure où notre recherche a établi l'importance relative des normes d'audit par rapport aux normes comptables au sens strict, une extension prometteuse viendra à notre avis des régimes de responsabilité objective pour diffusion d'informations erronées

sujet de droit comme constitutif[] d'une injustice et alors venir remettre en cause la légitimité du système juridique étatique [notes omises].

sur le marché secondaire mis en place en matière de valeurs mobilières¹⁶¹. Ces différents régimes, qui reconnaissent une cause d'action directe contre la société et ses dirigeants dans les cas de diffusion d'une information fautive ou trompeuse (dont les états financiers font partie), imposent en effet une obligation d'apprécier l'exactitude des informations diffusées. Celle-ci se fera logiquement par rapport aux normes d'établissement des comptes, sans aucune référence aux normes d'audit. À notre connaissance, aucun jugement de fond n'a encore été rendu en application d'un de ces régimes.

¹⁶¹ Voir par ex *Loi sur les valeurs mobilières*, RLRQ c V-1.1, arts 225.2 et s; *Loi sur les valeurs mobilières*, LRO 1990, c S-5, art 138.1 et s; *Securities Act*, RSBC 1996, c 418, art 140.1 et s.

Annexe : Jurisprudence analysée

Le tableau ci-dessous regroupe l'ensemble de la jurisprudence analysée dans le cadre de cette recherche. Notre tableau synthétise nos critères d'analyse : constatation d'une faute professionnelle (consistant en un irrespect des normes comptables), constatation d'une faute civile, utilisation des experts et niveau d'utilisation des normes comptables par le juge. Sur ce dernier critère, nous appliquons une typologie en quatre niveaux :

1. Pas de référence explicite aux normes comptables.
2. Des références sont faites aux notions de PCGR / GAAP, NAGR / GAAS ou *Manuel de l'ICCA / CICA Handbook*.
3. Le jugement contient des références aux normes comptables considérées comme pertinentes.
4. Le jugement intègre une reprise textuelle de l'énoncé des normes comptables venant au soutien du raisonnement du juge.

Nature du reproche	Affaire	Faute professionnelle (irrespect des normes)	Faute civile	Experts	Normes
--------------------	---------	--	--------------	---------	--------

Défaut d'information ou d'action suite à la découverte d'un cas suspect	<i>102751 Canada inc. c. Black</i> , 2013 QCCS 1321, 238 ACWS (3 ^e) 490.	Oui	Oui	Oui	Niveau 4
	<i>Agri-capital Drummond inc c. Mallette senerl</i> , 2009 QCCA 1589, [2009] RRA 935.	Oui	Oui	Non (appel)	Niveau 4
	<i>Racine v. Iggulden</i> , [2000] OJ no 3930 au para 35, 2000 CarswellOnt 4330 (WL Can)	Non	Non	Oui	Niveau 4
	<i>Sherman v. Orenstein & Partners</i> (2003), 125 ACWS (3 ^e) 162 (disponible sur Can-LII) (ONSC).	Non	Non	Oui	Niveau 4
	<i>Sherman v. Orenstein & Partners</i> , 11 BLR (4 ^e) 233, 205 OAC 75 (ONCA).	Non	Non	Oui	Niveau 4

Défaut de détecter une erreur dans la gestion	<i>Bloor Italian Gifts Ltd v. Dixon</i> (2000), 187 DLR (4 ^e) 64, 2 CCLT (3 ^e) 73.	Oui	Oui	Non (appel)	Niveau 4
	<i>Kumar v. Picco</i> , 2007 BCSC 1669, 37 CBR (5th) 29.	Oui	Oui	Oui	Niveau 4
	<i>Robertson v. Stevenson Accounting Ltd.</i> , 2011 SKPC 112, 380 Sask R 120.	Oui	Oui	Non	Niveau 1

Approbation de comptes non conformes	<i>Malo c. Michaud</i> , [1993] RRA 760, 1993 CarswellQue 1932 (WL Can) (CS).	Oui	Oui	Oui	Niveau 4
	<i>Murphy v. BDO Dunwoody LLP</i> , 2006 CanLII 22809, 2006 CarswellOnt 4127 (WL Can) (ONSC).	N/A	N/A	Non	Niveau 4
	<i>Widdrington (Estate) v. Wightman</i> , 2011 QCCS, 83 CCLT (3 ^e) 1.	Oui	Oui	Oui	Niveau 4
	<i>Kripps v. Touche Ross & Co</i> , 5 BCLR (3 ^e) 22, [1995] 6 WWR 180 (BCSC).	Non	Non	Oui	Niveau 4
	<i>Kripps v. Touche Ross & Co</i> (1997), 33 BCLR (3 ^e) 254, 35 CCLT (2 ^e) 60 (BCCA).	Non (normes) Oui (scepticisme)	Oui	Non (appel)	Niveau 3

Défaut de détecter ou dénoncer une fraude	<i>Irwin v. Thorne Riddell</i> , [1995] RRA 589, 55 ACWS (3 ^e) 432 (CA Qc).	Oui	Oui	Oui	Niveau 3
	<i>Livent Inc v. Deloitte & Touche</i> , 2014 ONSC 2176, 10 CLLT (4 ^e) 182.	Oui	Oui	Oui	Niveau 4
	<i>Livent Inc v. Deloitte & Touche</i> , 2016 ONCA 11, 393 DLR (4 ^e) 1.	Oui	Oui	Non	Niveau 4
	<i>Hickey (R) & Co v. Doane Raymond</i> , 116 NSR (2 ^e) 115, 320 APR 115 (SC).	Oui	Oui	Oui	Niveau 2
	<i>Sydney Cooperative Society Ltd. v. Coopers & Lybrand</i> , 2003 NSSC 35, 122 ACWS (3 ^e) 254.	Oui	Oui	Oui	Niveau 4
	<i>466715 Ontario Ltd v. Proulx</i> , 81 ACWS (3 ^e) 1026, [1998] O.J. No 3390 (QL) (Div gén Ont).	Non	Non	Oui	Niveau 3
	<i>RMA Restaurant Management Ltd c. Gallay</i> , [1996] RRA 485 au para 89, [1996] QJ no 210 (QCCS).	Non	Non	Oui	Niveau 4

Établissement de documents non conformes (comptables)	<i>Jeffrey v. Maritime Accounting Services</i> , 2008 NSSM 60, 268 NSR (2 ^e) 261.	Oui	Oui	Non	Niveau 3
--	---	-----	-----	-----	----------

Établissement de comptes non conformes (dirigeants)	<i>Chan v. GMS Datalink International Corp</i> , 80 ACWS (3 ^e) 697 (disponible sur CanLII) (BCSC).	Oui	Oui	Oui	Niveau 4
	<i>Hogarth v. Rocky Mountain Slate Inc</i> , 2011 ABQB 537, 517 AR 203.	Oui	Oui	Non	Niveau 4
	<i>Green v. Canadian Imperial Bank of Commerce</i> , 2012 ONSC 3637, 29 CPC (7 ^e) 225.	N/A	N/A	Oui	Niveau 4