



Systemes comptables, évolution et déterminants : le renforcement du contrôle externe en Allemagne par le biais de la KontraG

AZAN Wilfrid¹

Résumé

L'évolution des systèmes comptables a certes été formalisée. Malheureusement l'observation de l'adaptation de ces systèmes à l'environnement et au risque n'est guère courante. La KontraG allemande ou loi sur la transparence donne l'occasion de mesurer la pertinence de ces formalisations et de les compléter ; c'est l'objet de cet article.

Abstract

The evolution of the accounting systems has been modeled. The testing of the accounting evolution fitting to the environment and to the global risk does not occur so frequently. The German KontraG or the law about transparency gives the occasion to assess the pertinence of the models of evolution. It is the matter of this article.

¹ AZAN Wilfrid, CESAG, Université Robert Schuman, Strasbourg, 0147481622, Azan_w@farman.fr, CIFRE chez IWKA

Les systèmes comptables évoluent. Les mutations à l'œuvre ne sont pas sans poser de multiples questions quant à leurs déterminants. La peur du risque et de l'ambiguïté est un moteur puissant d'évolution. Les influences sont variées et parfois contradictoires ; elles ont fait l'objet de plusieurs systématisations dont certaines placent la culture au centre des réflexions comme le modèle de T.S Doupnik et de S.D. Salter. Quel est le rôle de la culture et comment interagit-elle avec les autres causes de changements, comme l'environnement extérieur ou encore des événements ponctuels ou majeurs dans le cas d'un changement précis opéré dans un système comptable ?

L'examen de ces facteurs est d'une importance non négligeable. S'il faut conclure que l'évolution du système est chaotique alors la complexité générale est source d'une instabilité et d'une opacité qui affecte très en aval les systèmes de contrôle et l'instrumentation de gestion en général. Le risque est alors une donnée non maîtrisée. S'il faut au contraire conclure que cette évolution peut être comprise et formalisée c'est que les systèmes comptables et leur évolution sont un repère permettant de situer l'action des gestionnaires.

La diversité des systèmes comptables semble sous-tendue par le concept de culture. La culture demeure le concept fédérateur permettant d'appréhender la spécificité d'un cadre comptable. Selon l'acception que l'on prête à ce terme il est possible de situer le système comptable. Toutefois, peu de modèles permettent de percevoir l'évolution du cadre, évolution qu'il n'est pas toujours facile d'observer.

La culture est aussi un facteur de stabilité et de permanence des systèmes comptables. La culture est alors l'expression de symboles et de significations partagées. La logique à l'œuvre peut être l'irréversibilité des systèmes comptables qui tendrait alors à se conforter dans leur être. Les influences sont néanmoins multiples. Des logiques contraires d'uniformisation et d'harmonisation viennent contrebalancer les logiques d'irréversibilité de la diversité.

Ce travail se propose d'examiner les facteurs d'évolution d'un élément circonscrit du cadre comptable allemand : le contrôle externe. Cet article ambitionne de mesurer si les formalisations existantes permettent une compréhension de la dynamique des systèmes comptables dans un cas particulier, le cas allemand. Nous suggérons de compléter l'existant par la notion de réseau culturel de système comptable.

Nous verrons en particuliers que l'emprunt culturel permet à certain systèmes comptables d'en féconder d'autres et de leurs imprimer une dynamique d'évolution. L'emprunt culturel est comme son nom l'indique une adaptation conceptuelle provenant d'une autre culture. L'emprunt culturel instrumentalise le réseau culturel de systèmes comptables. La loi allemande Kontrag est aussi appelée la loi de la « corporate governance ».

Votée par le parlement allemand le 5 mars 1999, la loi sur la transparence en Allemagne en mai 1998 (KonTraG²) dote les organes de contrôle externes en Allemagne de pouvoirs considérables en même temps qu'elle généralise l'usage de systèmes de management du risque. Les effets sont sensibles principalement pour les commissaires aux comptes et les conseils de surveillance. C'est ce changement que nous nous souhaitons comparer aux formalisations existantes d'appréhension des systèmes comptables et de leur évolution.

La première partie introduira le concept de culture comme source de diversité des systèmes comptables. La deuxième partie présentera une évolution dans le système comptable allemand, la KonTraG, son contexte, sa portée et ses causes profondes. Enfin, la troisième partie analysera la pertinence des formalisations présentées dans la première partie et soulignera les spécificités du changement de système comptable constaté.

² « Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich »

1. Diversité des systèmes comptables, cadre culturel et évolution

La culture s'affiche notamment comme source de diversité des systèmes comptables. Elle semble déterminer une partie de leur évolution. Nous plonger dans les changements introduits par la KontraG dans le cadre comptable allemand lié au contrôle externe requiert d'examiner plusieurs questions. Quelle définition retenir de la culture dans la littérature comptable ? Comment fut modélisée l'évolution des systèmes comptables à partir de l'acceptation de la culture qui est retenue ?

1.1. Quelle acception de la culture ?

La culture est un concept particulièrement difficile à définir. Nous ne ferons qu'énumérer les acceptions les plus courantes. A.R. Belkaoui établit une typologie basée sur la littérature (Belkaoui A.R., 1995).

La culture est premièrement un instrument dans une vision fonctionnaliste. La culture est l'expression d'une **réponse à des besoins biologiques et psychologiques**. La perception de la comptabilité est donc différente dans chaque pays et surtout dans chaque culture. Elle est perçue comme un système indépendant voué à une utilité sociale. Dans cette hypothèse, le contrôle interne et externe répondent aussi à une fonction prédéterminée permettant le rapprochement avec le concept d'organe de contrôle.

Deuxièmement, elle est définie comme une **adaptation et une régulation unissant des individus**. La comptabilité n'est alors pas caractérisée par une fonction, mais par une interaction avec l'environnement. La comptabilité est adaptative et cybernétique. Troisièmement, elle est un système de cognition partagée. L'esprit humain génère de la culture au moyen d'un nombre fini de règles. La comptabilité serait un **système partagé de règles établies** par des individus. La comptabilité serait un schéma partagé par ces mêmes individus. La cognition serait liée à l'apprentissage de quelques règles.

Quatrièmement, la **culture est l'expression de symboles et de significations partagés**. Ici, la comptabilité entre dans une dimension symbolique et discursive. Le système comptable est un **langage**. Les concepts comptables deviennent l'expression d'un **symbolisme**. Les conséquences au niveau du contrôle sont alors la symbolisation comme la discursivité de celui-ci.

Enfin, la culture est **l'expression d'une structure ou d'une infrastructure**. La comptabilité est alors un processus inconscient. L'analyse d'un processus inconscient donne un corpus de règles comptables. Le contrôle interne et externe devient alors là aussi l'expression d'une structure. Il est le fruit de processus inconscients.

La diversité des systèmes comptables est importante et provient de la définition même du mot culture. Ces définitions sont parfois très éloignées du concept de contrôle. Examinons, une définition plus proche des sciences de gestion.

1.2. Contexte culturel et travaux de Hofstede : vers une diversité de systèmes comptables

Les dimensions culturelles définies par G. Hofstede permettent de poser les bases d'une diversité de cadres culturels.

G. Hofstede appuie ses travaux sur une étude réalisée en 1980, à partir de données mondiales. A l'issue des travaux effectués, 60000 employés d'une grande multinationale furent questionnés, l'étude se déroula dans 40 pays. Hofstede définit la culture comme un **processus de**

programmation collective par une société qui distingue le système de croyance de ses membres des autres sociétés. Quatre dimensions sont déterminantes, les symboles, les rites, les héros et les valeurs. Les valeurs peuvent se décomposer en **quatre dimensions mesurables (Hofstede G., 1991)**. Premièrement, on trouve une distance par rapport au pouvoir, c'est le degré à partir duquel les membres d'une société acceptent que le pouvoir dans les institutions et les organisations soit distribué inégalement. Les gens dans un pays à large distance au pouvoir, acceptent un ordre social dans lequel il n'est pas besoin de justifications.

Un deuxième construit est le **niveau d'individualisme** ou de collectivisme. Il caractérise des sociétés où les individus ont plus tendance à prendre soin d'eux mêmes et de leur famille. L'opposé est le collectivisme, et caractérise une volonté de resserrer le lien social. L'étude est effectuée sur le lieu de travail, à l'école ou encore dans les rapports familiaux. Les oppositions sont multiples. Citons le fait que les enfants apprennent à penser le « nous » et non le « je »³.

Le **degré de masculinité ou de féminité** a été étudié. On y trouve la préférence pour l'héroïsme, la réussite matérielle, l'accomplissement dans le cas de la masculinité. Hofstede va par exemple porter son attention, sur l'analyse des rapports homme-femme au travail, à la maison ou à l'école⁴.

Un autre construit est le **degré de peur de l'incertitude**, c'est le degré d'ambiguïté et d'incertitude qui fait qu'une société se sent mal à l'aise. Les sociétés mal à l'aise et dans l'incertitude maintiennent des codes très stricts et se montrent particulièrement hostiles à la déviance. Les valeurs déterminées par Hofstede sont liées à un ensemble de faits et de recoupements⁵ (corpus juridique, place du citoyen ou encore tendances philosophiques et scientifiques...).

La tentation est donc grande d'appliquer ces dimensions à ce qui peut apparaître comme un construit culturel : les systèmes comptables

- Application des travaux de G. Hofstede par S.J. Gray

L'équivalence se fait au moyen d'un tableau établi par S.J.Gray.

Tableau 1 - L'équivalence entre les dimensions culturelles de Hofstede et celle de Gray

<i>Valeurs culturelles</i>	<i>Professionalisme</i>	<i>Uniformité</i>	<i>Conservatisme</i>	<i>Discretion</i>
<i>Distance du pouvoir</i>	-	+	?	+
<i>Peur de l'incertitude</i>	-	+	+	+
<i>Individualisme</i>	+	-	-	-
<i>Masculinité</i>	?	?	-	-

Source : S.J.Gray⁶

Le tableau ci-dessus établit les relations qu'entretiennent la trame théorique de Hofstede, les concepts comptables, les pratiques comptables et les dimensions culturelles de Gray. Prenons l'exemple de la troisième ligne du tableau. Pour Gray, l'individualisme d'une société est par exemple associé avec le poids du jugement individuel, dans cette même société. Par extension, le jugement des professionnels et des organismes professionnels est plus porteur de sens que dans des contextes culturels où l'individualisme est plus faible. Inversement, l'individualisme sera négativement associé au secret, à l'uniformité et même au conservatisme. L'uniformité est un

³Idem, p. 67

⁴Ibid., p. 106

⁵Ibid., p. 134

⁶Gray S.J.(1988), « Towards a theory of Cultural Influence on the developpement of Accounting Systems Internationallly », *ABACUS*, Mars, Vol 24, pp. 1-15

affaiblissement de l'opinion individuelle, idem pour le secret. Enfin, le conservatisme étouffe les possibilités d'être différent.

Un pays dont la culture a tendance à se prémunir contre l'incertitude, où l'uniformité est très forte, où règne une forte distance par rapport au pouvoir, et où l'individualisme est moyen, connaîtra un système comptable conservateur, basé sur le statut social, et tenant moyennement compte des avis des professionnels. Pour certains auteurs, c'est typiquement le cas français et plus largement le cas de l'UAS (Baydoun N. & Wilett R., 1995).

Les « reporting » financiers sont aussi le théâtre d'influences et de synthèses, et donc ce « reporting » ne peut être purement considéré comme le fait d'une culture. Les influences furent mises en lumière dans le cas des pays arabes, pour les principes et pratiques comptables. Ainsi, un panel de pays arabes, l'Égypte, l'Arabie Saoudite et les Emirats Arabes Unis, utilisent des systèmes comptables plus proches du cas français (Kantor J. & Roberts C.B., 1995) que du modèle allemand ou anglo-saxon.

Si l'on considère, les « reporting » financiers qui sont significativement différents entre les pays arabes et, au moins, un des pays occidentaux (France, Angleterre, USA), on s'aperçoit que c'est la France qui possède le plus de points communs avec les systèmes comptables des pays arabes par rapport aux pays anglo-saxons. La France partage avec eux par exemple l'obligation d'indiquer la méthode de comptabilisation du crédit bail.

- En aval des systèmes comptables : la culture comme déterminant de l'évolution des systèmes comptables au travers du « reporting »

Le « reporting » peut apparaître comme culturellement déterminé. Ainsi Nobes (Nobes C., 1992) détermine une classification. Elle essaye de tenir compte des systèmes comptables, mais aussi géopolitiques (bloc communiste). Toutefois, il s'agit d'une vision essentiellement statique de la diversité des systèmes comptables.

Il s'agit d'isoler des influences juridiques, chinoises, russes, anglo-saxonnes, ou sud-américaines. Ces influences déterminent directement un type de constitution d'informations comptables. On citera par exemple un « reporting » plutôt axé sur la fiscalité, sur un plan comptable ou analytique, ou sur des modes d'élaboration de l'information tenant compte de l'inflation.

On passe d'une séparation « micro » à une séparation « macro » selon que l'on se repose sur les praticiens ou la puissance publique pour développer des principes comptables. C'est le cas des pays anglo-saxons. En revanche, d'autres pays insistent sur le principe de hiérarchie. Ainsi, les pays comme le Japon ou l'Allemagne apparaissent comme des pays à « reporting macro » du fait de la nature de l'information comptable qui dicte le « reporting ».

La comptabilisation des instruments financiers en Allemagne fournit le cas a donné lieu à des recherches sur l'irréversibilité des systèmes comptables. Deux articles complémentaires établissent cette irréversibilité système (sans que le terme culture ne soit jamais employé). L'un constate l'originalité des états financiers en Allemagne (Jones M.J. & Karbahri Y., 1996) et l'autre prouve la différence entre norme comptable et mise en application dans les rapports d'audit des recommandations et directives de l'IAS et du FASB (Gebhardt G., 1995).

L'article de M.J. Jones & Y. Karbahri réalise une comparaison des rapports d'audit de six pays différents (France, Allemagne, Japon, Pays Bas, Royaume-Uni, Etats-Unis). L'étude révèle des traits saillants pour chaque pays (nombre de mots utilisés, type d'états financiers présentés, type d'indicateurs financiers calculés). En ce qui concerne l'Allemagne, une caractéristique de discrétion financière ressort. Les rapports d'activité sont minces. Les auteurs concluent à un niveau préoccupant de la quantité d'informations communiquées.

1.3. Dynamique d'évolution des systèmes comptables et modèle de Douppnik

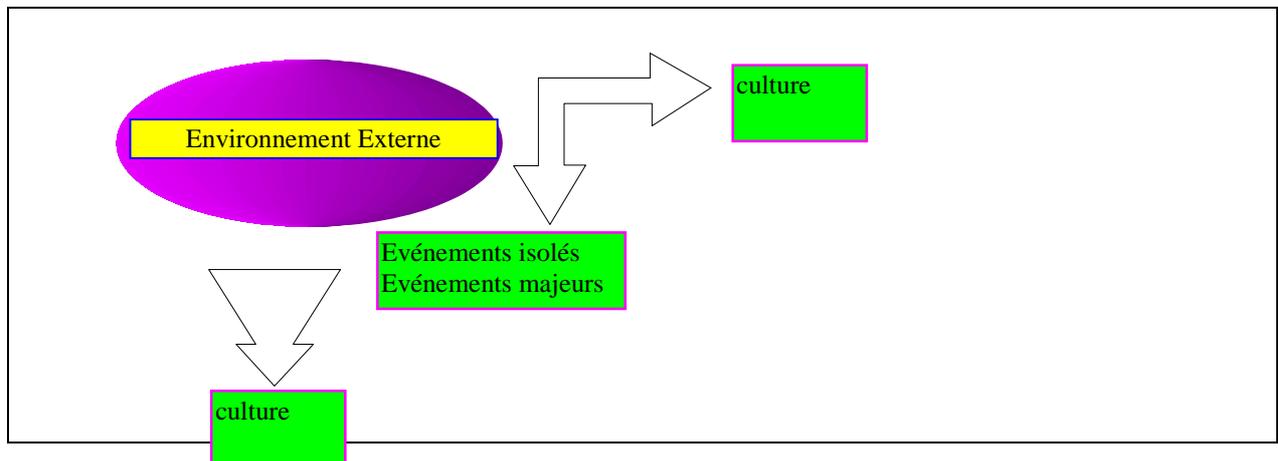
Ce modèle est une synthèse présentée par T.S. Douppnik & Salter S.B. (Douppnik T.S. & Salter S.B., 1995) . Il s'agit de s'ajuster aux évolutions de l'environnement. Ce contrôle naît a posteriori des événements.

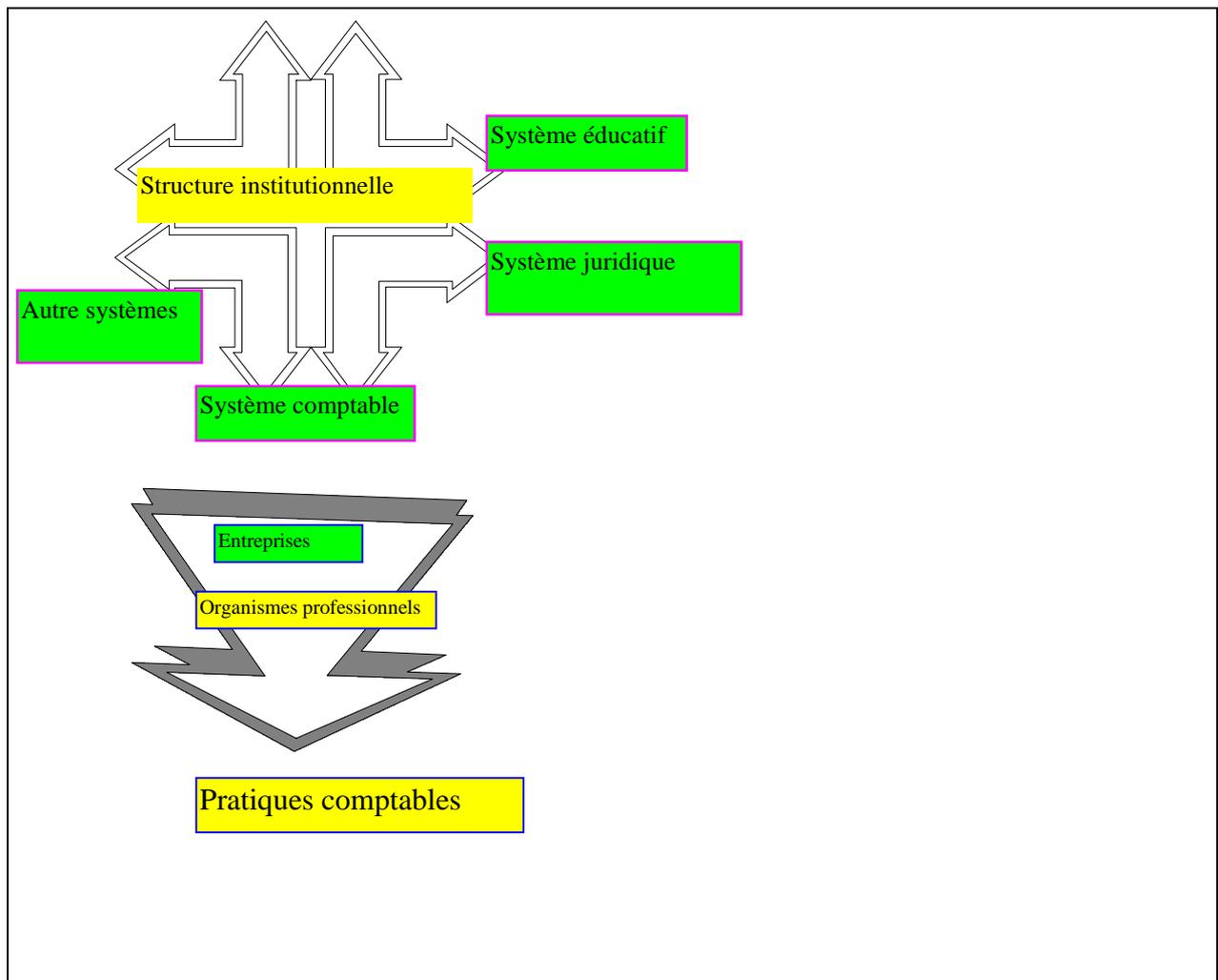
Dans le modèle comptable, l'environnement (système scolaire, économie, politique) est déterminé par des facteurs institutionnels, (corporations, bourse, et régulation), et par les décideurs (Anderson S.W. & Lanen W., 1999). L'environnement et les institutions, dans le cadre d'une trame culturelle nationale, fournissent l'information, au public, afin de livrer les meilleures décisions. Le changement comptable serait à la fois le **produit du changement, lié au conjoncturel et à l'interaction continue du système comptable et des systèmes connexes** (voir figure).

L'évolution du système comptable d'une nation s'opère à partir de trois éléments. **L'environnement externe** affecte à la fois la culture de la société, sa structure institutionnelle et introduit des motivations externes lesquelles provoquent le changement.

Les valeurs culturelles, qui affectent la structure institutionnelle. Elles pilotent dans l'élaboration de stimuli externes appropriés, les interactions entre structures institutionnelles et la **structure institutionnelle**, à l'intérieur de laquelle les réponses et les adaptations sont élaborées (Douppnik T.S. & Salter S.B., 1995).

Figure 1 - Modèle d'évolution comptable





Source : D'après Doupnik T.S. & Salet S.B.

La culture est source de **différences de systèmes** comptables. Le modèle est basé sur les propositions suivantes :

- Il existe dans chaque pays une structure institutionnelle comprenant différents systèmes (comptable, juridique, pédagogique)
- Le système comptable est compris de plusieurs sous-systèmes. Les principes et la pratique comptable dérivent du système comptable
- Le système institutionnel d'une société incluant le système comptable est déterminé par l'environnement externe, les normes culturelles et les valeurs
- La culture d'une société et ses valeurs sont influencées par l'environnement externe

L'environnement externe crée des **événements liés** qui agissent comme un stimulant pour l'action et la structure institutionnelle. **Chaque intrusion est évaluée par un membre du système à l'intérieur de la société.** Les normes culturelles et les valeurs se modifient en fonction de l'importance des événements.

Un sous-système comptable interagit pour développer une réponse aux événements. Les normes culturelles et les valeurs affectent l'interaction parmi les différents systèmes.

Le système comptable n'agit pas comme un **évacuateur** mais interagit avec d'autres sous-systèmes, afin de développer les réponses appropriées culturellement face à des événements influençants. **La culture affecte l'interaction entre les différents événements.**

Les **événements influençants** sont classés, dans deux catégories : Les événements marquants comme la décolonisation, les directives communautaires, l'inflation. Il y a d'autre part les événements isolés, comme les dévaluations, les scandales, l'augmentation du prix des soins.

Dans ce champ de recherche, l'influence que peut exercer un événement de type localisé et isolé est étudiée : un scandale financier, une dévaluation. Le rôle d'un événement majeur, comme la décolonisation, les directives communautaires ou l'innovation financière, est clarifié, dans l'adaptation des systèmes comptables et financiers. Cette adaptation est observée **selon des valeurs et des normes qui peuvent être culturelles, mais aussi conjoncturelles**.

L'évolution des systèmes comptables peut donc être formalisée. Outre-Rhin le cadre comptable du contrôle externe est considérablement modifié par une loi la KontraG. Quels changements sont introduits par cette loi ? Comment s'est effectuée l'évolution ? Est ce que l'on vérifie la formalisation évoquée dans la première partie ?

2. Changement du cadre de contrôle externe en Allemagne, KonTraG

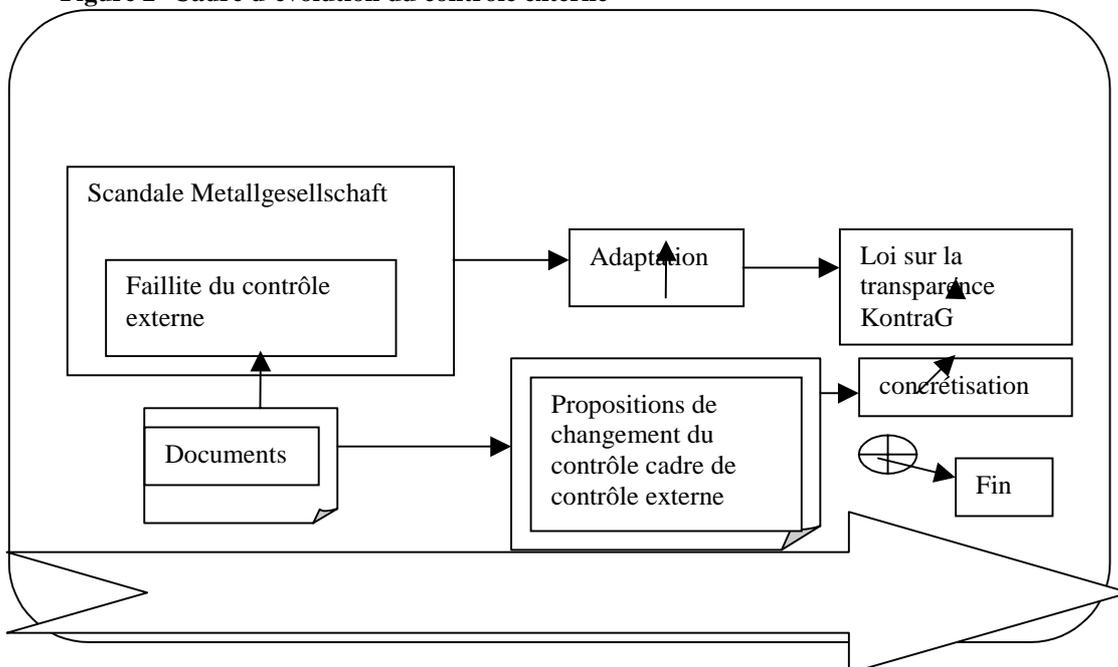
Il ne s'agit pas ici de détailler l'ensemble de la loi mais de préciser son impact, les changements qu'elle introduit et les facteurs culturels qui ont conduit à modifier le cadre comptable. Les changements à l'œuvre constituent une adaptation dont l'inspiration semble rejoindre le cadre d'évolution forgé par Doupnik T.S et de Salter S.B.

2.1. Méthodologie, objectifs et limites

L'étude porte sur un pays et est ethnocentrée. Elle n'a pas de prétention à l'universalité (Belkaoui A.R., 1997) ni ne vise à aboutir à une typologie. La nation ne se définit ici pas comme un contexte ou comme une unité d'analyse. On considère le système comptable allemand en tant qu'objet (Walace R.S.O. & Gernon H., 1991).

La collecte de données s'effectue grâce à des documents et à l'observation d'une partie du système comptable selon la méthode retenue par J.C. Usunier pour observer un phénomène international (Usunier J.C., 1998). La période d'analyse (Pettigrew A., 1990a) s'étend du stimulus (1993) au vote de la loi (1998) que l'on va appeler enracinement.

Figure 2- Cadre d'évolution du contrôle externe



Stimuli

Maturation

Déracinement

Enracinement

Dans un premier temps il s'est agi d'effectuer une recherche documentaire autour d'un événement isolé, le scandale Metallgesellschaft. Les supports sont multiples (rapports d'audit, articles, rapports d'expertise). Nous avons concentré notre sélection de documents sur ceux qui ont émis des propositions visant à combler ce qui pour les auteurs apparaissait comme l'expression de dérives institutionnelles dans les mécanismes de contrôle externe.

Les deux axes d'études concernèrent premièrement l'action et les obligations du CS et deuxièmement les prérogatives du CAC dans leur mission de certification des comptes.

Dans un deuxième temps, il s'est agi de relier les éléments de proposition de l'époque avec les changements introduits par la loi, dans le contrôle externe des sociétés. Les changements analysés et mis en lumière seront ou non cohérents avec les changements réclamés lors du scandale Metallgesellschaft. On pourra alors relier un événement isolé avec l'évolution du système comptable selon le modèle de T.S. Douplik & S.B. Salter.

La validité externe comporte deux types de limites : d'une part on ne peut réduire l'évolution des systèmes comptables à l'évolution d'un système comptable. D'autre part, la partie considérée concerne l'évolution du contrôle externe, elle n'est donc pas représentative du reste de la loi.

2.2. Quelques éléments de compréhension sur les changements introduits par la loi dans le contrôle externe

Le changement du système comptable et du contrôle externe va être opéré de l'état final du système de contrôle externe vers l'état initial.

Les sociétés anonymes sont contraintes de mettre en place une gestion des risques⁷, quelle que soit leur activité (Krystek U., 1999). La politique conduite par le directoire (plans de financement, plans d'investissement doit être formalisée et documentée de manière précise)⁸. Elle fait l'objet de rapports réguliers.

Les mandats dans les conseils de surveillance deviennent limités à 10⁹. Les sessions obligatoires pour les CS passent de 2 à 4 pour les sociétés anonymes cotées en bourses¹⁰.

La collaboration entre le conseil de surveillance et les CAC est renforcée (Gelhausen H.F., 1999) (Arthur Andersen, 1999). Les rapports des CAC sont transmis aux CS et non plus au directoire¹¹. La responsabilité du CS est engagée dans la production des états financiers¹² de clôture des comptes. La participation des CAC aux réunions de clôture du conseil de surveillance devient obligatoire¹³.

La signature des comptes est rendue plus difficile. Les risques futurs dans les groupes doivent être évalués. Le CAC doit tester le management des risques en place au sein de l'entreprise (Vogler M. & Gundert M., 1998). L'évaluation doit faire l'objet d'un rapport écrit¹⁴.

⁷ § 91 Abs. 2 AktG.

⁸ § 90 Abs. 1 N°1 AktG.

⁹ § 100 Abs. 2 AktG

¹⁰ § 110 Abs. 2 AktG

¹¹ § 111 Abs. 2 AktG, § 125 Abs. 1 AktG

¹² §§ 170 Abs. 1, 337 Abs. 1 AktG

¹³ § 171 Abs. 1 AktG

¹⁴ § 321 HGB

Le montant de la responsabilité civile d'un CAC lors de certifications obligatoires de comptes va être augmentée. Il portait sur 500000 DM elle va passer à 2000000 DM. Pour des certifications auprès de sociétés cotées en bourse le montant peut atteindre 8000000 DM.

La liste n'est pas exhaustive. N'ont été évoqués que les renforcements du contrôle externe. Les bases de ces changements ont été jetées dès l'électrochoc Metallgesellschaft.

2.3. Quelques propositions de la KontraG visant à améliorer le contrôle externe proviennent d'un événement majeur, le scandale Metallgesellschaft et permettent d'opter pour une évolution culturelle du système comptable

Le scandale Metallgesellschaft agissant comme un stimulus, il s'ouvre une période de maturation du changement du système. Peu d'éléments seront pris en compte au pied de la lettre dans l'enracinement d'un nouveau système comptable. Le cycle de changement initié par la Metallgesellschaft est parfaitement identifiable.

A un stimulus, succède une période de maturation puis de déracinement de l'ancien système et d'avènement d'un nouveau système c'est à dire d'enracinement.

La Metallgesellschaft est une société allemande qui a l'issue d'une spéculation sur le pétrole a enregistré une perte record de plus de 1,2 milliard de \$. La remise en cause est institutionnelle. Les organes de contrôle externes furent alors largement mis en cause : les CAC et CS (Edwards F.R.& Canter M.S., 1995)

Le scandale de la Metallgesellschaft fut suivi d'une multitude d'autres présentant toujours les mêmes caractéristiques et à ce titre il apparaît comme la première crise du contrôle de la globalisation (Azan W., 1998). Ce sont des scandales liés à la complexité, à la différence de normes comptables, de culture et mettant à l'épreuve la capacité que possède un système de contrôle à gérer la diversités des risques. Les scandales possèdent des conséquences en aval très importantes et sont susceptibles de faire chanceler une économie. Certains de ces scandales sont connus du public comme le scandale Barrings ou Procter & Gamble. Toutefois la plupart de ces scandales ne le seront jamais.

Le CS avait pour mission avant le scandale de surveiller de manière constructive, stratégique et prospective, le directoire en lui évitant de commettre des erreurs, d'après le §111 de la loi sur les sociétés anonymes (AktG)¹⁵. Les conseils de surveillance devaient assurer un contrôle de l'entreprise et veiller à l'intérêt de celle-ci (Dörner D.& Dr. Oser P.,1995).

Un des problèmes posés est celui de la compétence des membres des conseils de surveillance. Le contrôle ne peut être garanti par un organe qui ne peut maîtriser un certain type d'informations devenues courantes : l'information financière. Les spécialistes de la politique bancaire et monétaire soulignent les adaptations auxquelles le système doit procéder avec l'irruption des instruments dérivatifs dans la sphère publique. Les distorsions de normes comptables sont nombreuses (Azan W., 1998).

Les membres des CS ne possèdent généralement aucune compétence dans le domaine du commissariat aux comptes. Leurs aptitudes sont mises en cause. L'organe de contrôle est imparfait. Les carences de surveillance inquiètent et l'accumulation des mandats de la part de certains membres (juridiquement limitée par le §100 al. 2 AktG) fut largement évoquée. Le nombre de réunions annuelles est remis en cause. D'après le § 110 abs.3 AktG, la réunion devait avoir lieu une fois dans le semestre. Six à sept fois par an constituerait pour d'aucuns un progrès (Dörner D. & Dr. Oser P., 1995). De même, certains exigent que la fonction soit assumée par des professionnels à temps plein. Cela concerne particulièrement les conseils de surveillance de grands groupes comme Siemens AG.

¹⁵ Le §111 Art 1AktG dispose que le "CS surveille la direction de l'entreprise". Le CS en Allemagne est composé des actionnaires élus par l'assemblée générale des actionnaires. Il comprend de trois à 23 membres, élus pour une durée maximum de cinq ans. Il n'est pas possible de cumuler plus de dix mandats.

Le deuxième type de reproches met en cause les rapports avec les autres organes de contrôle. Le contrôle s'effectue sur la base de rapports (§ 90 al.3 phrase 2 AktG), dont la fréquence est liée à la situation économique de l'entreprise.

L'information fournie par le directoire fut jugée insuffisante. On citera le fait que le CS devait demander de sa propre initiative, les informations qu'il jugeait déterminantes¹⁶. Le CS d'une manière générale n'aurait pas une attitude assez volontaire. Il semble s'illustrer par son manque d'esprit critique, et son conformisme face aux chiffres qu'on lui présente. L'actionnaire principal de la Metallgesellschaft fournit en 1992 l'illustration de cette situation. La presse spécialisée ou non a amplement critiqué le rôle désastreux joué par le principal actionnaire, la Deutsche Bank (Miller M. & Culp C., 1995).

Un autre reproche qui éclata lors de l'affaire Metallgesellschaft fut le manque de collaboration avec les commissaires aux comptes qui n'étaient alors pas invités aux réunions des CS. Le devoir de contrôle à travers le rapport du CC n'est donc pas rempli.

L'amélioration générale du rapport d'audit est en question. Occasionnellement, il est établi que les rapports d'audit ne sont pas adaptés aux conseils de surveillance, car ils ne sont pas assez clairs que le CS les comprenne. La perception de concepts comptables parfois abscons (Azan W., 1998) est ici en cause. La remise en cause va plus loin. Ce sont bien les situations patrimoniale, financière, et la capacité à générer des revenus qui restent des concepts énigmatiques pour le CS (Price Waterhouse, 1996).

Un renforcement du devoir d'alerte fut aussi évoqué. Le devoir d'alerte ne remplit pas son rôle. Il est insuffisamment précis, et donne au CC des possibilités d'éviter d'avoir à signaler une gestion périlleuse. Le devoir d'alerte était défini par le § 321 al. 2 HGB.

La presse en qualifiant les CAC de complices des groupes industriels, « Komplizen der Konzerne », y voit une priorité. Il est reproché aux commissaires aux comptes d'être directement sous les ordres du CS, et donc d'être sensibles à ses pressions. Cette dépendance est toutefois à relativiser. La protection émane de l'article §319 HGB, qui tend à renforcer l'indépendance des auditeurs. Cette indépendance pour la presse apparaît à deux niveaux :

Le premier niveau est le roulement des commissaires aux comptes. D'après le § 318 Abs. 1 du HGB, les commissaires aux comptes sont choisis sur proposition du CS et sur proposition du directoire. L'assemblée générale suit la proposition du CS. Si ce n'est pas le cas, le directoire devra se chercher un autre réviseur. C'est ce point que l'on cherche à réformer. La suggestion serait issue d'un comité d'audit indépendant et non d'un CS.

Le renouvellement des commissaires aux comptes est en question. Reste à savoir comment le CAC va de manière efficiente accroître ses connaissances de la branche et du terrain. Dans le cas où le management juge les commissaires aux comptes inadaptés, lors du premier audit, subsiste la possibilité de la révocation.

Le deuxième niveau concerne le renforcement de l'indépendance financière. D'après le §319 Abs.2 du HGB, le CAC ne devait pas pour des travaux de certification ou de conseil fiscal, tirer plus de 50 % de ses revenus, sur les 5 dernières années, d'un seul mandant.

Il nous reste à examiner si l'irruption de la KonTraG correspond aux mécanismes qui ont été évoqués dans la première partie. Notre contribution théorique se fera sur l'introduction du concept de réseaux culturels d'évolution des systèmes comptable et d'emprunt culturels.

3. Vers une logique de réseaux culturels des modèles d'évolution des systèmes comptables ?

¹⁶Ibid.

La KonTraG semble être l'expression culturelle d'un changement dans le système comptable allemand. Pour autant ce changement manifeste l'émergence de la notion de réseau culturel de systèmes comptables.

3.1. L'importance du contexte culturel dans le changement de cadre comptable

Le contexte culturel allemand est sans doute une clef de l'explication de l'évolution du cadre comptable.

Certes le degré de masculinité ou de féminité ne semble pas être les déterminants des changements culturels à l'œuvre. Toutefois les trois autres dimensions semblent pertinentes.

La peur de l'incertitude s'exprime directement à travers la mise en place de système de contrôle des risques. Nous avons évoqué l'importance du management du risque dans la nouvelle loi. La dimension de G. Hofstede de peur de l'ambiguïté est pleinement mise en lumière. Ne s'agit il pas là des lois sur la transparence ?

La notion de collectivisme permet d'expliquer aussi le recours au législateur pour faire passer la loi et changer les pratiques comptables (voir partie 1). Ce qui reprend l'analyse de G. Hofstede. Certes les grands cabinets avaient depuis longtemps anticipé la KonTraG. Les normes d'audit avaient été resserrées et alignées sur les standards internationaux. Mais c'est avec la KonTraG qu'entrent en vigueur réellement les lois sur la transparence des entreprises allemandes. Conformément aux conclusions de S.J. Gray le jugement des professionnels et des organismes corporatistes est moins porteur de sens que dans des pays à plus fort individualisme.

3.2. L'historicité du système comptable

Comme l'explique le modèle de Douppnik, les déterminants sont nombreux. Les événements majeurs ou mineurs peuvent expliquer cette mutation.

L'existence d'une trame culturelle nationale fournit les déterminants de l'évolution du contrôle externe. L'Histoire n'est pas étrangère à l'épouvante suscitée par l'effondrement de une vieille dame de l'industrie allemande comme la Metallgesellschaft. Personne n'a oublié la faillite de la Kreditanstalt en 1929, ni l'effondrement de la monnaie nationale.

Des événements anodins prirent une résonance particulière pour les dizaines de milliers de salariés du Konzern. Leur emploi était menacé, les théories se multipliaient, les raisons abondaient et laissaient présager une remise en cause profonde et généralisée du système. Il fut difficile pour les employés de la MG d'ignorer que la syndication bancaire sensée renflouer la Metallgesellschaft à la dérive faillit ne pas réunir l'argent nécessaire à la remise sur pied de l'entreprise. La faute en revint aux banques françaises actionnaires : elles souhaitaient, avant une vigoureuse intervention des gouvernements allemands et français mettre l'entreprise en faillite.

3.3. L'émergence d'une notion de réseaux culturels de systèmes comptables

L'avènement de la KonTraG comporte de nombreux points communs avec le modèle de T.S. Douppnik. Un événement de type isolé, le scandale Metallgesellschaft, a créé de l'ambiguïté et de l'incertitude au sein d'une culture qui l'accepte plus mal qu'ailleurs. Il s'agit d'une remise en cause généralisée des mécanismes de contrôle externe. Le système institutionnel guide l'évolution du sous-système comptable.

Le modèle imaginé par T.S. Douppnik présente une grande différence avec la mise en place de la KonTraG. En effet, pour l'auteur les valeurs culturelles pilotent dans l'élaboration de stimuli externes les réponses et les interprétations que fournit la structure institutionnelle.

L'exemple de la KonTraG laisse entrevoir que les réponses fournies par la structure institutionnelles peuvent résulter d'emprunts. La KonTraG est aussi appelée loi « Corporate Governance ».

L'emprunt est culturel. L'importation d'une marque ou d'un produit se traduit inévitablement par un décalage de perception entre le concept emprunté et sa réalité dans le contexte culturel où on l'a emprunté (Nishina S., 1990) & (Sherry J.F. & Camargo E.G., 1987). La réponse que les allemands souhaitait fournir au phénomène de la spéculation, n'était pas, nous l'avons, vu celle du « management risk ». Ce n'est pas le seul exemple. Les allemands ont eu grand peine à s'adapter à des concepts nouveaux comme la « value at risk » (Gebhardt G., 1995). Cet indicateur ne parvenait pas à s'imposer comme une réponse auprès des grands groupes industriels. L'acculturation prit un certain temps et réclama l'intervention du législateur.

Le système comptable est un autre et son évolution est le fruit d'un arbitrage entre identité et altérité. La réponse apportée à un stimulus se teinte immédiatement d'une coloration particulière selon la combinaison de dimension mesurables comme le professionnalisme, l'uniformité le conservatisme ou encore la discrétion (partie 1).

Tout n'est pas culturel. Les concepts d'irréversibilité des systèmes comptables observables dans les systèmes de reporting demeurent à nuancer (partie 1). Le système d'interprétation collectif face au risque ou à l'incertitude pèse sur les indicateurs et sur l'évolution des systèmes comptables. Par contre, le système est capable d'emprunter d'adapter sans s'aliéner et conformément aux représentations collectives.

L'emprunt manifeste un système de réseaux culturels comptables compatibles. Dès lors qu'une réponse peut être trouvée dans le réseau à un événement lié, la réponse est importée. Il s'agit là d'une manifestation d'un effet d'externalité de réseaux (Cohendet P., 1996) La condition est qu'il y ait compatibilité entre la réponse importée et les sous-systèmes en place (institutionnels et culturels).

Conclusion

L'observation du système comptable allemand fournit la preuve de la pertinence de la formalisation d'évolution de système comptable liée au modèle de T.S. Dounnik et de S.B. Salter. Les modalités d'interaction entre la culture et le système comptable se font à l'aide d'événements isolés. Ils opèrent à l'aide d'interactions entre sous-systèmes institutionnels et comptables. Une autre logique est toutefois à l'œuvre dans les modalités d'évolution. Elle est complémentaire. Il s'agit d'une logique de réseau avec d'autres sous-systèmes comptables. Les solutions développées sont importées et compatibles, ce qui rejoint la troisième définition d'A.R. Belkaoui. L'importation s'effectue selon le schéma de l'emprunt culturel. Elle est fondée sur les représentations en place en Allemagne compatible avec l'importation ce qui est proche de la quatrième définition d'A.R. Belkaoui.

Le risque et son traitement par la comptabilité semblent dériver d'un cadre comptable dont les modalités d'évolution sont culturelles au sein d'un système compatible par réseau avec des interconnexions véhiculant des emprunts culturels.

Références bibliographiques

- Anderson S.W. & Lanen W. (1999), « Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices : the case of India », *AOS*, N°24, pp. 379-412
- Arthur Andersen (1999), document interne, KonTraG & KapAEG, *die wesentlichen Änderungen und ihre Auswirkungen auf Unternehmen, Vorstände, Aufsichtsräte und Abschluss prüfer*, Berlin
- Azan W. (1998), « Comptabilisation des instruments dérivés par les entreprises industrielles, entre sécurité et liberté : le cas allemand », *RFC*, N°304, octobre
- Azan W. (1998), « Stratégies paradoxales, faute de gestion et contrôle interne : le cas Metallgesellschaft », cahier du CESAG, 98066/7
- Baydoun N. & Wilett R. (1995), « Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries », *ABACUS*, Vol. 31, N°1

- Baydoun N., « The French Approach to Financial Accounting and Reporting », *The International Journal of Accounting*, 30, 1995, p. 222-244
- Belkaoui A.R.(1995), *The cultural shaping of accounting*, Quorum Books, London
- Belkaoui A.R.(1997), *The nature and determinants of disclosure adequacy, an international perspective*, Quorum Books, Westport, United States
- Cohendet P.(1996), Réseaux pertinence et cohérence, in *Cohérence pertinence et évaluation*, ECOSIP, Economica, Paris, pp. 138-148
- Dörner D., Dr Oser P. (1995), « Erfüllen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer ihre Aufgaben ? », *Der Betrieb*, Heft 22, juin , p. 1085-1093
- Doupnik T.S. & Salter S.B.(1995), « External Environment, Culture, and Accounting Practice : A preliminary Test of a general Model of International Accounting Development », *Journal of Accounting*, p. 192
- Euromoney* (1994), « Germany, in the line of fire », Mars
- Ewards F.R.& Canter M.S.(1995), « The collapse of the Metallgesellschaft : Unhedgeable risks, poor hedging, or just bad luck ? », *The Journal of Futures Markets*, Vol 15 N°3, pp. 211-264
- Gebhardt G. (1995), « Berichterstattung deutscher Unternehmen über den Einsatz derivativer Finanzinstrumente », *Die Wirtschaftsprüfung*, Heft/18, septembre
- Gelhausen H.F.(1999), « Aufsichtsrat und Abschlussprüfer-eine Zweckgemeinschaft », *BfuP*, N°4
- Gray S.J.(1988), « Towards a theory of Cultural Influence on the development of Accounting Systems Internationally », *ABACUS*, Mars, Vol 24, pp. 1-15
- Häusler G. (1996), « Do derivatives change the way monetary policy affects the economy ? », Financial Markets Conference organized by the Federal Reserve Bank of Atlanta in Coral Gables, Florida, on the February 22-24
- Hofstede G.(1991), *Cultures & Organizations*, Mc Graw-Hill Book Company, Cambridge, p. 17
- Jones M.J. & Karbahri Y.(1996), « Auditor's report : A six country comparison », *Advances in International Accounting*, Volume 9, pp. 129-155
- Kantor J., Roberts C.B. (1995), and Salter S.B., « Financial reporting practices in selected arab countries », *International studies of Marketing and Organisation*, Vol. 25, N°3
- Krystek U.(1999), « Neue Controlling-Aufgaben durch neue Gesetze ? KonTraG und InsO als Herausforderung für das Controlling », *Kostenrechnungspraxis*, N°3, Juin
- Mertens H.J.(1995), *Zur Frage der Verantwortlichkeit ressortfremder Vorstandsmitglieder für die der Metallgesellschaft AG aus dem Ölgeschäft in Nordamerika entstandenen Schäden*, Lehrstuhl für Handels- und Wirtschaftsrecht, Bürgerliches Recht, Rechtsvergleichung und Internationales Privatrecht der Universität Frankfurt am Main, Frankfurt am Main, 2. März
- Miller M.& Culp C.(1995), « Metallgesellschaft and the economics of synthetic storage », *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol 7 N°4, hivers, p 62
- Nishina S.(1990), Japanese consumers introducing foreign products/brands into the Japanese Markets, Journal of advertising research, avril mai
- Nobes C. (1992), *International classification of financial reporting*, second edition, Routledge, Londres
- Nölting A. & Wilhem W. (1994), « Wes Brot ich ess. », *Manager Magazin*, Juin
- Pettigrew A. (1990), « Longitudinal field research on change : theory and practice », *Organization Science*, Vol. 1, N°3, août
- Price Waterhouse GmbH (1996), Treasury Management in Deutschland, « Eine empirische Untersuchung in Zusammenarbeit mit der Universität Ulm und dem Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. », Frankfurt am Main
- Usunier J.C. (1998), *International & cross cultural management research*, Sage, New York, United States, p.89
- Sherry J.F.& Camargo E.G. (1987), « May your life be marvellous, english language labelling and semiotics of japanese promotion », *Journal of consumer research*, Vol.14, Septembre
- Vogler M. & Gundert M.(1998), « Einführung von Risikomanagementsystemen », *Der Betrieb*, Heft 48, 27.11, S. 2377
- Wallace R.S.O. & Gernon H. (1991), « Frameworks for international comparative financial accounting », *Journal of Accounting Litterature*, N°10