



HAL
open science

**IMPACT DES FACTEURS CULTURELS SUR LES
PREMICES DU CONTROLE DES COMPTES EN
FRANCE ET CHEZ SES VOISINS EUROPEENS (1850
– 1929)**

Christine Fournès

► **To cite this version:**

Christine Fournès. IMPACT DES FACTEURS CULTURELS SUR LES PREMICES DU CONTROLE DES COMPTES EN FRANCE ET CHEZ SES VOISINS EUROPEENS (1850 – 1929). La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00458906

HAL Id: halshs-00458906

<https://shs.hal.science/halshs-00458906>

Submitted on 22 Feb 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

IMPACT DES FACTEURS CULTURELS SUR LES PREMICES DU CONTROLE DES COMPTES EN FRANCE ET CHEZ SES VOISINS EUROPEENS (1850 – 1929)

Christine FOURNES DATTIN

Attachée temporaire à l'éducation et à la recherche – Université d'Angers

Doctorante à l'université de Nantes

43 rue des coccinelles

44470 CARQUEFOU

Téléphone : 06.75.06.64.44

Courrier électronique : christine.dattin@free.fr

Résumé :

Cet article se propose d'étudier les débuts du contrôle des comptes des sociétés commerciales en France et chez ses voisins européens. La seconde moitié du XIX^e se caractérise en effet en Europe par la promulgation de lois sur les sociétés commerciales qui initient, envisagent, ou renforcent le contrôle des comptes et par le développement d'associations professionnelles comptables, signe de démarrage d'un réel projet professionnel. De nombreux facteurs permettent d'expliquer les modalités, effets et conséquences de ce contrôle des comptes tels les facteurs politiques, sociaux, économiques ou historiques. Ce papier s'intéresse à l'impact des facteurs culturels sur les débuts de l'audit en France, en Angleterre, en Allemagne et en Belgique, à l'aide des travaux de Hofstede et de Gray. Il s'agit en effet de montrer le lien existant entre les valeurs sociétales et les valeurs de la culture comptable pour mieux comprendre les différentes évolutions et pratiques lors des débuts du contrôle des comptes en France et chez ses principaux voisins européens.

Mots clés : contrôle des comptes, audit, histoire de la comptabilité, facteurs culturels.

Abstract:

This paper presents the beginning of auditing in trading companies in France and its European neighbours. The second half of the XIXth distinguishes by laws on trading companies which initiate, foresee or reinforce the review of financial statements and by the development of associations of accounting professionals, important signal of movement towards a real professional project. Many factors can explain the implementation, effects and consequences of financial statements auditing, such as social, economical, political or historical factors. This paper stresses on the impact of cultural factors on the beginning of auditing in France, Great Britain, Germany and Belgium, with the help of Hofstede's and Gray's researches. It is a matter of relating accounting value dimensions to societal cultural values in order to understand the different evolutions and practises during the beginning of auditing in France and in its main European neighbours.

Key words: auditing, review of financial statements, history of accounting, cultural factors.

INTRODUCTION

La fonction de contrôleur de comptes, plus connu aujourd'hui sous la dénomination de commissaire aux comptes ou d'auditeur, voit véritablement le jour au milieu du XIX^e, avec le développement des sociétés de capitaux. La seconde moitié du XIX^e siècle se caractérise en effet dans les différents pays européens par la promulgation de lois sur les sociétés commerciales qui initient, envisagent ou renforcent la vérification des comptes. La concurrence est alors forte à l'échelle européenne suite aux traités de libre échange¹ et nécessite la création de sociétés plus grandes. Le grand commerce, le développement des transports notamment avec l'industrie ferroviaire, le développement des infrastructures financières comme les banques et les assurances nécessitent des capitaux au-delà de ceux que pourraient apporter une seule personne ou un groupe réduit d'associés. Au début du XIX^e, la pratique commerciale était la plupart du temps une pratique individuelle ou sous forme de petites sociétés dans lesquelles l'intuitu personae était primordial. Le progrès et le développement économique nécessitent désormais une nouvelle forme d'association permettant la réunion de plusieurs apporteurs de capitaux, n'ayant pas obligatoirement de forts liens personnels entre eux. Or, jusqu'au milieu du XIX^e, des conditions très restrictives sont imposées aux fondateurs de sociétés de capitaux à responsabilité limitée, la création de ce type d'association étant subordonnée à une autorisation gouvernementale. Le droit doit donc s'adapter au développement économique nécessitant un regroupement facilité de différents capitaux : on assiste alors en Europe à une libéralisation de la création des sociétés de capitaux à responsabilité limitée et à la mise en œuvre d'une fonction de contrôleur des comptes pour ces nouvelles sociétés commerciales. Ce contrôle des comptes, pour être efficace, doit s'appuyer sur des professionnels comptables compétents et indépendants, et, la seconde moitié du XIX^e voit se créer et se développer des associations de professionnels comptables dans les différents pays européens. La vérification des comptes évolue par la suite sans modification substantielle puis la crise de 1929 entraîne une remise en cause des pratiques d'audit existantes. L'Angleterre dès 1929, l'Allemagne en 1931, la France en 1935, prennent alors de nouvelles mesures pour protéger les investisseurs et les épargnants et le contrôle des comptes s'en trouvera modifié.

¹ Ainsi la loi de 1857 autorise les SA et autres associations commerciales, industrielles ou financières légalement constituées en Belgique à exercer leurs droits en France. Le traité signé avec l'Angleterre le 13 janvier 1860 admet le principe du libre échange entre la France et l'Angleterre. La convention du 30 avril 1862 étend ensuite aux sociétés anglaises le droit d'exercer librement leurs activités en France.

De nombreux facteurs tels les facteurs sociaux, politiques, économiques ou encore historiques, permettent de comprendre les raisons conduisant à l'institution d'un contrôle des comptes, les choix dans les modalités de mise en œuvre, les effets, conséquences et évolutions de cette pratique. Cet article s'intéresse à une dimension parfois négligée : la dimension culturelle. La problématique se trouve donc ici posée : quel est l'impact des facteurs culturels sur les débuts du contrôle des comptes en France et chez ses voisins européens ? L'Europe aspire aujourd'hui à une harmonisation de toutes les dimensions de sa vie économique et sociale. L'audit légal des états financiers des sociétés commerciales en est aujourd'hui l'un des rouages essentiels. Cependant, les traditions européennes sont diverses, les cultures différentes. Aussi comprendre cette diversité culturelle et envisager ses conséquences sur les comportements et les organisations permet de mieux appréhender les freins à l'harmonisation et les solutions à envisager pour prendre en compte la culture propre à chaque état membre.

Les évolutions et pratiques du contrôle des comptes en France, Angleterre, Allemagne et Belgique peuvent être interprétées à l'aide des travaux de Hofstede et Gray portant sur l'influence de la culture sur les organisations et les valeurs comptables. Hofstede identifie en effet quatre dimensions culturelles : individualisme contre collectivisme, grande contre faible distance au pouvoir, forte contre faible aversion à l'incertitude, masculinité contre féminité. En 1988, Gray reprend les conclusions des travaux de Hofstede et pose des hypothèses reliant les quatre valeurs sociétales définies par Hofstede aux quatre valeurs de la « sous culture »² qu'est la comptabilité que Gray présente ainsi : la professionnalisation contre le contrôle légal, l'uniformité opposée à la flexibilité, la prudence contre l'optimisme et enfin le secret contre la transparence. L'objectif de cet article est donc d'explicitier à l'aide des hypothèses formulées par Gray le lien entre les valeurs culturelles sociétales et les différentes mises en œuvre et évolutions du contrôle des comptes en France et chez ses voisins européens entre 1850 et 1929.

Pour satisfaire cet objectif, la première section s'intéressera aux travaux antérieurs portant sur les interactions entre culture, pratiques comptables et plus particulièrement l'audit, en détaillant les concepts théoriques développés par Hofstede et Gray. La seconde section consistera en une étude longitudinale historique des débuts du contrôle des comptes en Angleterre, en France, en Allemagne et en Belgique entre 1850 et 1929. Enfin, dans la

² Traduction du terme anglais « subculture ». Le terme « sous culture » peut être définie comme sous-groupe d'un ensemble qu'est la culture sociétale, culture globale de la société dans son ensemble.

troisième section, les mises en œuvre et évolutions du contrôle dans ces quatre pays seront analysées à l'aide des travaux de Hofstede et Gray.

1. CULTURE, HISTOIRE ET AUDIT

Pourquoi et quand recourir à l'audit des états financiers ? Watts et Zimmermann (1978) justifient le recours à l'audit par la théorie de l'agence, l'audit permettant de réduire l'asymétrie d'information entre principal (l'actionnaire) et agent (le dirigeant) et pouvant être perçu comme une pratique réduisant les risques de déviance du comportement des managers et être assimilé à un coût de surveillance. Cependant, la théorie de l'agence présente l'individu comme un agent économique cherchant à maximiser sa propre utilité (utilité ramenée le plus souvent pour le dirigeant à son niveau de rémunération) et doté d'un comportement rationnel. Or l'individu agit au sein d'une société, d'un environnement et le comportement humain ne peut être toujours parfaitement rationnel. Selon Humphrey et Moizer (1990), beaucoup d'articles de recherche ont mis en avant la nature sociale de la comptabilité et la diversité de ses rôles et de ses fonctions, remettant en cause la vision traditionnelle de la comptabilité comme un phénomène neutre et scientifique. Plutôt que de percevoir les changements comptables comme un procédé purement technique, des analyses historiques ont montré que la comptabilité était impliquée dans des procédés plus larges : sociaux, politiques, organisationnels. Humphrey et Moizer appliquent cette démarche à l'audit et pensent que la compréhension de l'audit en tant que phénomène social, servant différents rôles et fonctions, permettra de mieux comprendre la nature de l'audit.

Cet article se propose d'analyser le début du contrôle des comptes dans quatre pays européens à l'aide d'une démarche historique et d'interpréter les phénomènes observés en mesurant l'impact des facteurs culturels propres à chaque pays. Une des premières études sur le comportement des auditeurs de différents pays est celle de Ferris & alli (1980). Durant cette même année, les travaux de Hofstede viennent poser un socle théorique qui sera largement utilisé dans les travaux de recherche en comptabilité. *Culture's and consequences* devient en effet un best seller de l'étude des dimensions culturelles. Nous en voulons pour preuve le nombre de fois où Hofstede est cité dans les travaux de recherche, notamment dans les travaux de recherche en comptabilité internationale portant sur la mesure de la performance et l'étude des comportements. Baskerville (2003) précise en effet qu'une publication des années

80 est considérée comme un grand classique dès lors qu'elle compte en moyenne 37 à 42 citations par an sur une durée de 20 années. Entre les années 1985 et 2003, *culture's consequences* enregistre un nombre moyen de 94 citations par an. En 1988, Gray reprend les conclusions des travaux de Hofstede et lie les valeurs comptables aux dimensions culturelles identifiées par Hofstede. D'autres études, comme l'indiquent Ding & alli (2005), renforcent le cadre conceptuel d'Hofstede et Gray. (Belkaoui, 1989 ; Chow, Chau & Gray, 1995 ; Hussein, 1996 ; Perrera, 1989 ; MacArthur, 1996 ; Roberts & Salter, 1999). Citons également les travaux de Hugues & alli (2009), portant sur la capacité des auditeurs débutants au Mexique et aux Etats-Unis à mener une revue analytique et à identifier les risques d'erreurs matérielles, et qui interprètent les résultats obtenus à l'aide de trois dimensions culturelles identifiées par Hofstede. Cependant, aucune démarche historique longitudinale ne semble avoir utilisé ce cadre conceptuel pour interpréter les mises en œuvre et évolutions observées. De plus, les études citées portent pour la plupart sur la comptabilité internationale et peu s'intéresse au contrôle des comptes. L'article apporte donc une contribution originale à la compréhension de l'audit en joignant à une étude historique le cadre conceptuel provenant des travaux de Hofstede et Gray.

Hofstede définit la culture comme la programmation collective de la pensée qui permet de distinguer les membres d'un groupe ou une catégorie de la population d'une autre.³ A partir d'une enquête réalisée entre 1967 et 1973 auprès de 116000 salariés d'IBM, Hofstede affecte un score à 40 pays sur les quatre dimensions culturelles qu'il a identifiées⁴ : la distance au pouvoir, l'aversion à l'incertitude, l'individualisme par opposition au collectivisme⁵, la masculinité contre la féminité. La distance au pouvoir est liée aux différentes solutions envisagées pour répondre au problème générique de l'inégalité entre les hommes. Elle mesure l'acceptation des membres d'une société face à la distribution inégale du pouvoir dans les organisations et les institutions. Les populations des nations à grande distance au pouvoir acceptent l'ordre hiérarchique par lequel chacun a sa place, sans avoir besoin de justifications. L'aversion à l'incertitude correspond, quant à elle, au niveau de stress d'une société face aux événements futurs inconnus. Elle mesure en quelque sorte le degré d'inconfort, le mal être des membres d'une société face au doute et à l'ambiguïté. Cette aversion à l'incertitude conduit au maintien d'institutions garantissant une conformité aux croyances, au maintien de codes

³ Hofstede (2001) p 9 : « in this book I treat culture as the collective programming of the mind that distinguishes the members of one group or category of people from another.

⁴ En 1991, Hofstede ajoutera une cinquième dimension culturelle : l'orientation long terme ou court terme.

⁵ Le terme collectivisme ne fait ici aucunement référence à la description d'un système politique.

rigides et à une certaine intolérance envers les personnes et les idées. Par ailleurs, selon Triandis (1995)⁶, on peut identifier le collectivisme lorsque les objectifs du groupe sont prioritaires et l'individualisme lorsque les objectifs de l'individu ont la priorité. Dans les cultures collectivistes, l'attention portée aux normes, aux obligations, aux devoirs guide la plupart des comportements sociaux. Dans les cultures individualistes, le comportement social est guidé par les besoins personnels, les droits et les contrats. Chow & alli (1999) illustrent parfaitement cette dimension dans leur étude sur le partage d'information et l'influence culturelle. En effet, les taïwanais devant prendre la parole dans un groupe pour clarifier une situation posent une question pour le bien de l'entreprise. Le besoin de comprendre est lié à la prise d'une meilleure décision pour l'entreprise. Quant aux australiens, poser une question correspond au principe général qu'un individu ne peut pas tout savoir. La prise de parole est libre. La nation chinoise est une nation à dimension culturelle collectiviste alors que l'Australie est culturellement individualiste. Enfin, la masculinité contre la féminité repose sur la répartition du rôle émotionnel entre l'homme et la femme. La masculinité signifie une préférence pour la réussite, l'exploit, l'affirmation et le succès matériel, alors que les sociétés à culture féminine privilégient le relationnel, la modestie, la qualité de vie et se préoccupent des plus faibles.

Gray (1988) tisse le lien entre ces valeurs sociétales et les valeurs de la culture comptable. Il s'intéresse tout d'abord à la professionnalisation en l'opposant au contrôle légal. La préférence pour l'exercice individuel du jugement professionnel et le maintien d'une profession autorégulée s'oppose à l'exercice d'un contrôle légal et au maintien d'une profession dans laquelle l'interventionnisme étatique fixe les règles de fonctionnement. Selon Gray, plus un pays obtient un score élevé sur la valeur « individualisme » et un score faible sur les valeurs « distance au pouvoir » et « aversion à l'incertitude », plus son rang sera élevé en termes de professionnalisation. Gray identifie une seconde valeur comptable : l'uniformité contre la flexibilité. Les pratiques comptables peuvent en effet être uniformes quelles que soient les entreprises pour une meilleure comparabilité ou bien souples pour s'adapter aux circonstances particulières de chaque entreprise. Plus un pays obtient un score élevé sur les valeurs « aversion à l'incertitude » et « distance au pouvoir » et faible sur la valeur « individualisme », plus son rang sera élevé en termes d'uniformité. Gray évoque ensuite la prudence opposée à l'optimisme. Cette valeur comptable est véritablement liée aux modalités

⁶ Cité par Chow & alli (1999) p 564.

d'évaluation des actifs et au calcul du profit. Plus le score d'un pays est élevé pour l'aversion à l'incertitude et plus il est faible pour l'individualisme et la masculinité, plus les pratiques comptables seront prudentes. La dernière valeur comptable porte sur le secret que Gray oppose à la transparence. Le goût du secret est en effet cohérent avec une forte aversion au risque qui tend à restreindre la divulgation de l'information financière pour éviter les conflits, la concurrence et préserver la sécurité. Une forte distance au pouvoir favorise également le secret, la non divulgation des informations préservant ainsi les inégalités et donc le pouvoir de certains. La valeur culturelle « collectivisme » tend aussi vers une préférence pour le secret où des liens forts existent entre les membres du groupe, pour une diffusion de l'information au sein du groupe et non vers l'extérieur. Enfin, une société féminine est plus encline au secret car l'information ne sera diffusée qu'aux personnes proches, impliquées.

Les hypothèses de Gray étant posées, permettront-elles d'éclairer les différentes mises en œuvre et évolution du contrôle des comptes entre 1850 et 1929 dans les quatre pays européens étudiés : la France, l'Angleterre, l'Allemagne et la Belgique ?

2. LES PREMICES DU CONTROLE DES COMPTES EN FRANCE ET CHEZ SES VOISINS EUROPEENS : 1850-1929

La seconde moitié du XIX^e se caractérise, comme le paragraphe 1 l'illustrera, par la promulgation de lois sur les sociétés commerciales qui imposent ou incitent au contrôle des comptes. Le second paragraphe sera consacré au développement des associations de professionnels comptables dans les quatre pays étudiés et nous concluons cette section par la mise en œuvre et l'évolution du contrôle des comptes durant la période observée.

2.1 Seconde moitié du XIX^e : nouvelles lois sur les sociétés commerciales et impact sur le contrôle des comptes.

L'Angleterre ouvre le bal en 1856 puis en 1862 avec les Company Act, qui rendent désormais libre la création des sociétés de capitaux à responsabilité limitée. Le Company Act de 1862 marque le véritable essor des sociétés *limited* mais il n'existe pas dans cette loi de réelle référence à la nomination d'un contrôleur des comptes. Les actionnaires ont néanmoins la faculté de demander au *Board of Trade* de désigner des inspecteurs, pour procéder, s'il y a lieu, à l'examen de la situation de la société. Est également joint à la loi un modèle de statut contenant des dispositions permettant la nomination d'*auditors*. Selon Monsarrat (1939), c'est donc par une simple suggestion du législateur que les auditeurs font leur entrée dans la vie des sociétés anglaises.

Dès 1862, ces sociétés de capitaux anglaises à responsabilité limitée peuvent venir exercer leur activité en France suite au traité de libre échange entre la France et l'Angleterre. A cette époque, les sociétés anonymes françaises sont toujours soumises lors de leur création à l'autorisation préalable du gouvernement. Pourquoi ne pas donner les mêmes armes aux français qu'à leurs concurrents britanniques ? En effet l'administration française a fait de l'autorisation gouvernementale un dispositif lent, lourd et coûteux qui devient de plus en plus incompatible avec l'accélération de la vie économique sous le Second Empire. Cette procédure constitue pour l'Etat un moyen d'interventionnisme économique qui conduit le conseil d'Etat à conserver à l'égard des SA une attitude hostile à leur développement, les soupçonnant, à tort ou à raison, de visées monopolistiques. De plus, cette autorisation gouvernementale ne semble pas être une garantie efficace contre les faillites. En effet, l'Etat n'exerce qu'un contrôle à la constitution de la société mais n'exerce aucunement un contrôle économique a posteriori, qui devrait s'appuyer sur la lecture semestrielle d'un état de situation de la société et aboutir, si la situation est trop mauvaise, à la révocation de l'autorisation. Or, en cas de faillite d'une SA, la responsabilité morale de l'Etat est engagée, l'opinion publique s'obstinant à voir dans l'autorisation gouvernementale autre chose qu'une simple permission d'exister.

Par ailleurs, l'on s'éloigne en France d'une économie basée sur les sociétés de personnes et la propriété du capital se dissocie peu à peu de la gestion. Comme l'indique Molinari dans le journal des économistes en janvier 1867⁷ pour justifier le principe de la SA, «pour satisfaire à cette demande extraordinaire de progrès provoquée par le progrès même, il a fallu recourir à des appareils d'une puissance inusitée dont l'établissement et la mise en œuvre exigeaient la concentration de capitaux énormes. L'exploitation d'un profond gisement de houille, l'établissement d'un chemin de fer dépassaient certainement les forces d'un individu ou les ressources d'une famille. » Le contrôle apparaît alors comme une nécessité. La suppression de l'autorisation gouvernementale, perçue par l'opinion comme la garantie d'un succès futur des SA, implique la mise en place d'organes de contrôle, destinés à rassurer les actionnaires sur la qualité et l'exactitude des informations comptables communiquées lors des assemblées générales. Ce terme de garantie est d'ailleurs présent lors des débats du Corps Législatif sur le projet de loi sur la réforme des sociétés de 1863. Du Miral, rapporteur de la commission chargée d'examiner ce projet de loi, présente en effet l'institution des commissaires comme « une garantie de la bonne administration des administrateurs. »⁸

Le législateur répond en 1863 à cette pression du monde des affaires de voir supprimer l'autorisation gouvernementale pour la création des SA. La loi du 23-29 mai 1863 n'est qu'une étape intermédiaire car elle ne libère que partiellement les sociétés anonymes de l'emprise du gouvernement sous couvert de la création d'une SARL, dont le capital social ne peut excéder 20 millions. Selon Lefebvre-Teillard (1985), bien que l'empereur et surtout son ministre du commerce Rouher semblent acquis à l'idée d'une libéralisation prudente de la législation sur les sociétés, il existe encore de nombreux obstacles. L'unanimité est loin d'être faite au sein du gouvernement, il y a des résistances certaines surtout dans le public des commerçants de moyenne importance qui ont peur de la concurrence que les SA libérées pourraient faire à leurs propres sociétés qui restent des sociétés de personnes. L'obstacle le plus important vient du Conseil d'Etat lui-même qui a raidi sa position suite aux attaques de la loi de 1856.⁹

⁷ Cité par Le Van Lemesle (2004) p 151

⁸ Le Moniteur Universel (1863), 5 mai 1863, n° 125, Corps législatif : discussion générale.

⁹ La loi de 1856 a été vivement critiquée car sa réforme du conseil de surveillance des sociétés en commandite par actions est jugée trop extrême. Le système semble être dès sa naissance compromis par les responsabilités excessives pesant sur les membres du conseil de surveillance des SCA. Hilaire (1989) explique que cette responsabilité et l'incertitude pesant sur l'étendue du contrôle pouvant être exercé écartent « les éléments les plus conscients et les plus sérieux des assemblées générales ».

Cette loi de 1863 demeure néanmoins l'acte de naissance du commissariat aux comptes en France. Selon l'article 15 : « *l'assemblée générale annuelle désigne un ou plusieurs commissaires, associés ou non, chargés de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et sur les comptes présentés par les administrateurs.* » Afin de garantir la qualité des informations financières présentées aux actionnaires, en prenant en compte l'expérience passée du contrôle censorial dans les SA autorisées, la loi de 1863 institue une mission permanente pour le commissaire aux comptes avec des moyens d'investigation très étendus puisque, selon l'article 16, « *les commissaires ont droit toutes les fois qu'ils le jugent convenable, dans l'intérêt social, de prendre communication des livres, d'examiner les opérations de la société et de convoquer l'assemblée générale.* » Cet article heurte quelque peu la sensibilité des dirigeants de l'époque qui en voit la possibilité d'un antagonisme qui pourrait être fâcheux entre commissaires et administrateurs avec une atteinte au principe de direction unique indispensable selon eux à la bonne marche des affaires.

Cependant, la question de la libéralisation des SA continue de se poser, le plafond des vingt millions étant trop bas pour concurrencer les *Joint Stock Companies Limited* qui se développent outre Manche.¹⁰ Les parlementaires mettent en avant le fait que les SARL libres sont désormais plus utilisées que les SA autorisées. On compte en effet 10 SARL créées en 1863, 59 en 1864 et 104 en 1865 alors que les SA autorisées tombent en désuétude : elles sont au nombre de 6 en 1857, 13 en 1858, 12 en 1859 et 13 en 1865.¹¹ La suppression définitive de l'autorisation gouvernementale sera donc votée par le Corps Législatif lors de la séance du 4 juillet 1867. « *A l'avenir, les SA pourront se former sans l'autorisation du gouvernement* », selon l'article 21 de la loi de 1867.

Selon Bennecib (2004), la naissance du contrôle légal par un commissaire s'officialise réellement par cette loi de 1867 lorsque le régime adopté pour les SARL devient celui de toutes les SA. La loi de 1867 est cependant plus timorée en ce qui concerne l'institution de la fonction de commissaire. Si l'obligation de nommer un ou plusieurs commissaires est maintenue¹², la mission du commissaire devient temporaire et ses possibilités d'investigation

¹⁰ Le Moniteur universel (1867), 18 juillet 1867, n°199, discours de Hubert-Delisle. « En Angleterre, où cette forme d'association a pris naissance, on a vu, depuis 10 ans, ces institutions s'élever à 3 474, embrassant un capital réuni de 5 milliards. »

¹¹ Le Moniteur universel (1867), 29 mai 1867, n° 149, Corps législatif.

¹² La loi de 1867 reprend en son article 32 l'article 15 de la loi de 1863

restreintes. Selon l'article 33, « pendant le trimestre qui précède l'époque fixée par les statuts pour la réunion de l'assemblée générale, les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenable dans l'intérêt social, de prendre communication des livres et d'examiner les opérations de la société. Ils peuvent toujours, en cas d'urgence, convoquer l'assemblée générale ». Cette restriction semble motivée par la réticence des dirigeants d'une trop grande immixtion des commissaires dans la gestion. Nous pouvons lire dans le rapport au corps législatif de la commission chargée d'examiner le projet de loi : « Il est à craindre (...) que cette action (...) ne dégénère en une inquisition véritable, plus fâcheuse qu'utile à la société. (...) L'administration, si elle a besoin d'être contrôlée, doit aussi être libre dans ses mouvements. Un rapport, éclairé par un examen de trois mois des livres et des opérations de la société, suffit évidemment pour préparer et mûrir les délibérations de l'assemblée générale ». ¹³ Le contrôle des comptes devient donc en France un contrôle légal obligatoire pour toutes les SA. Cependant, la loi reste muette sur les compétences du commissaire et sur la définition de la fonction de ce commissaire. De plus elle limite la mission du commissaire à un temps particulièrement bref, au point même qu'un doute peut s'élever sur la profondeur et le sérieux de ses investigations. ¹⁴

L'Allemagne modifie également dans cette seconde moitié du XIX^e la loi sur les sociétés commerciales et le contrôle des comptes. 1861 est en effet marquée par la première loi sur les sociétés commerciales : l'*Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch*. La gouvernance des sociétés s'organise autour de l'assemblée générale, du *Vorstand* (le directoire) et de l'*Aufsichtsrat* (le conseil de surveillance), responsable du contrôle de la gestion et de l'audit des comptes. Selon Dahlgren et Nilsson (2008), l'intention du législateur est ici de protéger les actionnaires par une supervision continue. En 1870, le conseil de surveillance devient obligatoire et parmi ses attributions figure l'examen des comptes annuels. Pour ce faire, le conseil de surveillance a la possibilité de se faire assister par un expert. Cependant, l'étendue et la portée de l'examen des comptes ne sont pas clairement précisées dans la loi. La seule règle générale fixée est la correspondance entre l'enregistrement comptable dans les livres et les états financiers. Quels sont les auditeurs pouvant assister l'*Aufsichtsrat* dans sa mission de contrôle des comptes ? La première législation sur les auditeurs date en Allemagne de 1753. L'ordonnance de Hambourg rend obligatoire la présence d'un *comptable de la faillite* dans les procédures de banqueroute. Les *Faillitenbuchhalter* devaient indiquer suite à un examen

¹³ Le moniteur universel (1867), 9 juin 1867, n° 160, annexe au procès verbal de la séance du 3 mai 1867..

¹⁴ Hilaire (1989)

rigoureux l'origine de la banqueroute, soit due à un manque de soin ou soit due à la malchance. Jusqu'en 1880, il n'existe pas de réelle évolution législative concernant les auditeurs mais le Parlement a la faculté de demander le témoignage sous serment d'experts en comptabilité, assermentés par le tribunal et référencés comme *Beeidete Bücherrevisoren*¹⁵. En 1887, 1888 et 1889, les villes de Lübeck, Hambourg et Brême votent des lois autorisant la nomination de contrôleurs agréés par les chambres de commerce locales. Puis, cette délégation d'agrément est accordée en 1900, par une modification de la *Reichsgewerbeordnung*, aux chambres de commerce dans tous les Länder. La loi allemande rend donc obligatoire le contrôle des comptes par l'Aufsichtsrat et donne la faculté à ce conseil de surveillance de se faire assister par des experts en comptabilité, qui peuvent être recrutés parmi les contrôleurs agréés par les chambres de commerce.

La Belgique, dans cette seconde moitié du XIX^e, tout comme ses voisins européens, promulgue une nouvelle loi sur les sociétés commerciales. La loi de 1873 introduit en effet pour les sociétés à responsabilité limitée l'obligation de publier des états financiers audités. Elle rend obligatoire la présence d'un conseil de surveillance, composé d'un ou plusieurs commissaires, chargés de rendre compte de manière indépendante aux actionnaires de la gestion de l'entreprise. Leur droit de surveillance est illimité et porte sur toutes les opérations de l'entreprise, avec une attention soutenue sur l'audit des états financiers. Ils doivent rendre compte de leur examen à l'assemblée générale des actionnaires et peuvent émettre toutes suggestions qu'ils considèrent appropriées. Cependant, leur activité ne doit pas entraver la gestion de l'entreprise et aucun critère d'éligibilité à la fonction de commissaire n'est requis.

Deux pays sont donc très proches : la France et la Belgique qui introduisent la fonction de commissaire par la loi, en rendant sa nomination obligatoire dans les sociétés commerciales à responsabilité limitée, sans pour autant clairement définir cette fonction ni fixer de conditions d'éligibilité à cette fonction. L'Allemagne rend également le contrôle obligatoire par la loi mais attribue cette fonction à l'Aufsichtsrat qui peut se faire assister d'un expert en comptabilité. Enfin l'Angleterre se singularise avec une loi beaucoup plus souple donnant aux actionnaires la simple faculté de nommer des auditeurs mais s'appuyant comme nous le verrons dans le second paragraphe sur des associations de professionnels comptables reconnues et prestigieuses.

¹⁵ Contrôleur de compte agréé

2.2 Le développement des associations de professionnels comptables

Le contrôle des comptes, pour être efficace, doit s'appuyer sur un corps de professionnels comptables compétents et indépendants. La seconde moitié du XIX^e voit naître et se développer en Europe les premières associations de professionnels comptables. La formation d'organisation est perçue comme un signal marquant le commencement d'un projet professionnel. Mc Donald (1995) affirme que le groupe professionnel ainsi créé cherche à se faire reconnaître en restreignant l'accès au groupe par des attributs physiques ou sociaux (classe, référence, race, sexe, religion, langage...) La profession de comptable produit des biens incorporels, des services qui sont extrêmement liés à la personnalité du producteur. De façon à produire des services distincts, reconnaissables sur le marché, Mc Donald explique que « *producers have to be produced* », que ces professionnels doivent être formés de manière appropriée et rattachés à un groupe social. Intéressons nous à la constitution de ces corps professionnels en France et chez ses voisins européens et voyons de quelle manière ces groupes sont délimités par des barrières d'entrée strictes, notamment par le biais d'une formation difficile et d'exigences portant sur les examens à obtenir, et par la création d'une référence ou d'un titre les identifiant aux yeux du public.

Dès 1870, se forment en Angleterre, à Londres et à Liverpool, des associations de professionnels comptables, puis dans la ville de Manchester en 1871. En 1872 se crée également à Londres un organisme national ouvrant ses portes à la province : *The society of accountants in England* (SAE). La ville de Sheffield voit également naître sa propre association de professionnels comptables en 1877. Ces cinq organismes fixent leurs propres barrières d'entrée en exigeant pour leurs membres une certaine expérience professionnelle et l'obtention d'un examen. Les candidats doivent également être soit parrainés par un ou plusieurs membres actuels ou bien élus lors de l'assemblée générale de l'association par les autres membres.¹⁶ A cette époque, la profession de comptable jouit en Angleterre d'une excellente réputation. Il suffit de reprendre la correspondance de Walter Scott pour apprécier la situation du professionnel comptable britannique. Il écrit en effet en 1820 : « Si mon neveu est sérieux, prudent ; s'il a le goût d'une vie sédentaire et d'occupations paisibles ; si, en même temps, il est versé dans les sciences mathématiques, ou a des dispositions pour en étudier les parties les plus ardues, il ne pourrait trouver meilleure voie que celle de comptable. C'est une profession hautement respectable et dans laquelle, s'il est attentif et diligent, grâce

¹⁶ Anderson & alli (2005)²

aux appuis que je pourrais lui donner, il doit réussir. » En 1880, *the Institute of Accountants* (Londres), *the Incorporated Society of Liverpool Accountants*, the SAE, *the Manchester Institute of Accountants* et *the Sheffield Institute of Accountants* se réunissent pour constituer par charte royale l'*Institute of Chartered Accountant of England and Wales* (ICAEW).

La toute jeune institution britannique cherche alors à définir la profession de *chartered accountant* et impose deux pré requis à la constitution de ce corps professionnel hautement qualifié : une longue expérience professionnelle et la réussite d'examens appropriés. L'ICAEW cherche en effet à créer un label au travers le titre de *chartered accountant* pour distinguer les véritables professionnels comptables des autres. L'activité des *chartered accountants* comprend trois principaux domaines : les travaux en comptabilité incluant l'enregistrement dans les livres de l'entreprise, l'installation d'un système comptable, l'audit des rapports financiers ; les travaux liés aux litiges, défaillances et banqueroute ; les travaux d'évaluation. Joseph Saffery, président de l'ICAEW, explique que le *chartered accountant* est une sorte de greffier des naissances, mariages et morts de toutes les sortes d'entreprises commerciales.¹⁷ La charte royale prescrit par ailleurs cinq années de stage professionnel, ce qui constitue pour les stagiaires une réelle opportunité d'appliquer leurs connaissances et de renforcer leur compétence. Cet apprentissage revêt une fonction de filtre très importante. Le candidat doit en effet trouver un membre de l'Institut qui accepte de le prendre en stage pendant une longue période et le versement d'une prime est la plupart du temps exigé pour entrer en apprentissage. La prime varie selon chaque cas et le standing de la compagnie accueillant le stagiaire. De plus, aucune rémunération n'est accordée au stagiaire pendant sa formation. Enfin, l'ICAEW crée un système d'examen en trois étapes : un examen préliminaire, un examen intermédiaire et un examen final. L'examen préliminaire a pour objectif de tester les connaissances générales des candidats, de vérifier si les candidats ont l'éducation adéquate pour entrer dans la profession.¹⁸ Suite à cet examen, les candidats, âgés d'au moins 16 ans, peuvent débiter leur stage professionnel. A mi chemin de l'apprentissage intervient l'examen intermédiaire¹⁹ puis, en fin de stage, l'examen final.²⁰ La longueur du

¹⁷ The accountant, 11/10/1890 cité p.534 par Anderson & alli (2005)¹

¹⁸ Sujets de cet examen préliminaire : composition en anglais, arithmétique, algèbre, géographie, histoire de l'Angleterre, latin et au choix deux sujets parmi les suivants dont au moins une langue : latin ou grec ancien, français, allemand, physique, chimie, physiologie animale, électricité, magnétisme, lumière et chaleur, géologie, mathématiques supérieures.

¹⁹ Il est interrogé notamment sur la comptabilité, l'audit des états financiers et les principes généraux du droit commercial.

²⁰ Cet examen final porte sur la vérification des comptes, la science financière en général, les lois fiscales, les risques de change, le droit des sociétés, la loi sur les faillites, le droit commercial et la loi sur les arbitrages.

stage professionnel, le paiement habituel d'une prime, l'absence générale de salaire, les exigences en termes d'éducation amènent à restreindre l'entrée de l'ICAEW aux candidats aisés et bien éduqués. Il convient aussi de renforcer la confiance que peuvent avoir les clients dans leur comptable. En effet, un des moyens de minimiser la tentation pour le comptable de détourner les fonds de son client est de s'assurer que lui-même est en excellente santé financière. La combinaison d'un stage supervisé et d'examens obligatoires est reconnue par le marché car déjà existantes dans les organismes comptables écossais²¹ mais ce système tripartite d'examen mis en place par l'ICAEW met malgré tout en échec un tiers des candidats à l'examen final.

En 1885 se crée alors un organisme concurrent, *the Society of Incorporated Accountants and Auditors* qui définit de manière plus large que l'ICAEW les pratiques professionnelles acceptables pour ses membres et adopte un système d'examen et d'admission propre. Il existe en effet de nombreux professionnels trouvant les exigences de l'ICAEW trop restrictives, en particulier le stage professionnel de cinq ans, et trop onéreuses car nécessitant le versement d'une prime rémunérant le privilège de servir son maître d'apprentissage. Pour être membre de la SIA, il faut soit passer avec succès les examens prescrits par le règlement de l'association dès 1887 et comparables à ceux de l'ICAEW, soit suivre un stage professionnel de deux ans à condition de posséder un diplôme universitaire, soit suivre un stage de cinq ans en tant qu'apprenti soit justifier d'une pratique professionnelle de 9 ans auprès d'une entreprise déjà établie de *chartered* ou d'*incorporated accountants*. En réponse, l'ICAEW met en place en 1893 un nouveau chemin d'accès sans examen. Malgré les risques de ternir l'image de l'Institut, ses dirigeants veulent faciliter l'admission de certains praticiens dont l'entrée était refusée sous les conditions initiales et valorisent ainsi l'expérience professionnelle. La profession d'auditeur peut donc s'appuyer en Angleterre sur ces deux associations de professionnels comptables prestigieuses, mettant en valeur l'expérience professionnelle ainsi qu'un niveau élevé d'éducation.

C'est également en cette fin du XIX^e que se forme en France la première association de professionnels comptables. La Société Académique de Comptabilité se fonde en 1881 et s'implique fortement dans la formation. Son objectif premier est de « fournir aux comptables

²¹ 1853 : Society of accountants à Edimbourg – 1853 : Institute of accountants and actuaries à Glasgow – 1866 : Society of accountants à Aberdeen. Ces trois associations exigent pour leurs membres un haut niveau de compétences validé par un apprentissage de cinq années et un examen. Dès 1892, ces trois associations forment un comité conjoint pour examiner les candidatures.

un titre afin de les distinguer de la vaste majorité des employés qui usurpent la qualification de comptables, de séparer le bon grain de l'ivraie et ainsi d'améliorer les standards professionnels »²². La SAC a pour mission de définir ce qu'est la comptabilité, afin d'améliorer les connaissances générales de tous, et qui est apte à l'exercer. La SAC organise des cours et des examens et délivre trois diplômes : le diplôme de comptable (1881), le certificat de teneur de livre (1900) et le brevet d'expert comptable (1905). Certains principes sont fixés clairement : « le teneur de livres suit le chemin tracé, le comptable trace le chemin et le rectifie au besoin, l'expert contrôle, dirige, expertise (en privé ou judiciairement) et peut être commissaire aux comptes ». Cette trilogie constitue en France le premier système complet d'enseignement de la comptabilité. La SAC préconise pour le commissaire aux comptes l'obtention du brevet d'expert comptable. En 1916, La SAC est reconnue d'utilité publique et devient la Société de Comptabilité de France. Les membres de la SAC puis de la SCF ont donc différents niveaux de qualification. Or certains membres de l'association souhaitent la fondation d'un organisme plus élitiste leur permettant de mieux contrôler le marché. De plus, suite aux différents scandales de la fin du XIX^e²³, l'insatisfaction sur le contrôle des sociétés perdure et le doute persiste sur la réelle compétence des commissaires aux comptes. Le contexte est par conséquent favorable à la création d'une organisation plus élitiste, fixant des barrières à l'entrée beaucoup plus restrictives notamment en termes de compétence pour ses membres, pour conférer à ce groupe social une reconnaissance par le marché.

La Compagnie des Experts Comptables de Paris se crée en 1912. Elle met l'accent sur l'importance d'une profession comptable valorisée, souhaite obtenir un usage exclusif de la désignation d'expert comptable et obtenir le monopole de l'audit légal. L'opinion élitiste des membres de la Compagnie associe, selon Ramirez (2005), deux caractéristiques : l'indépendance et la compétence, suggérant que l'indépendance est une condition de la compétence. Les membres de la Compagnie sont donc obligatoirement des experts comptables devant exercer seuls leur activité (le nombre de leurs assistants est limité). Ces restrictions entraînent des tensions parmi les différents praticiens de la comptabilité. Les professionnels n'exerçant pas à titre libéral mais étant salariés d'entreprises se considèrent

²² Auguste Petit, cité par Ramirez C. (2005)

²³ Dans les années 1880-1890, les scandales financiers se multiplient et génèrent une crise de confiance de l'opinion publique envers le monde des affaires. Deux événements sont particulièrement significatifs : le scandale de Panama et la faillite de l'Union Générale. Ces scandales ont sans doute un retentissement sur la confiance accordée aux organes de contrôle dont font partie les commissaires aux comptes.

jugés comme inférieurs aux membres de la CECP. L'objectif de cette distinction entre praticiens libéraux et comptables salariés est bien d'accroître le prestige social de la profession par cette sélection fondée sur un critère intellectuel et moral, l'indépendance. La CECP a notamment pour but de soumettre ses membres titulaires à un contrôle disciplinaire susceptible d'offrir au public toutes les garanties désirables ; d'étudier en commun toutes les questions concernant la profession d'expert comptable du commerce et de l'industrie ; de répandre par tous les moyens la connaissance de cette profession, les conditions nécessaires à son exercice et les services qu'elle peut rendre. Son président, Georges Reymondin, considère en effet qu'aucun diplôme, officiel ou officieux, ne peut à lui seul garantir la moralité et l'honorabilité de son titulaire. Cette mission doit appartenir à la corporation organisée et disciplinée, garante d'une conscience professionnelle.

Cependant, après la première guerre mondiale, une grande confusion règne entre le titre d'« expert comptable » et l'activité réelle de ceux se désignant ainsi. Le titre n'est en effet pas protégé et tout un chacun peut se proclamer expert comptable. L'expansion du marché des services comptables, liée notamment aux réformes fiscales d'après guerre, attire une variété d'individus qui se prétendent experts comptables, créant eux-mêmes leur propre groupement. Au milieu des années 20, il existe une multitude d'associations de professionnels comptables. L'état souhaite clarifier la situation en créant en 1927 le brevet d'expert comptable « lequel sera conféré (...) aux techniciens voulant faire profession habituelle d'organiser, vérifier, apprécier ou redresser les comptabilités et les comptes de toute nature ».

Selon l'article 2 du décret du 22 mai 1927, « pour obtenir le brevet, il faut successivement :

1. *subir avec succès un examen préliminaire*²⁴
2. *accomplir un stage professionnel de 5 années*
3. *subir avec succès un examen final.*²⁵

Ce brevet ne réussit néanmoins pas à asseoir une image solide de la profession. En effet, selon Degos (2002) ce diplôme est conféré sans passage d'examen à de nombreuses personnalités, à l'expérience, la notoriété, et aux fonctions estimées, à tort ou à raison, indiscutables. De 1929 à 1943, on compterait 296 experts comptables brevetés dont 150 auraient obtenu ce titre sans

²⁴ L'examen préliminaire comprend 6 matières à son programme : les principes de techniques comptables, les principes de droit public et de droit civil français, les notions élémentaires de droit commercial, les mathématiques financières, les principes d'économie politique, la vie et le mécanisme des entreprises

²⁵ Au programme de l'examen final se trouvent les matières suivantes : technique comptable approfondie, expertise comptable, opérations de banque et de bourse, principes de procédures, législation fiscale, législation sociale.

aucun examen. Ce diplôme reste donc confidentiel en dehors du monde de la comptabilité. Peu de candidats se présentent à l'examen. Beaucoup de comptables réalisent qu'ils peuvent probablement bénéficier des mêmes avantages que les experts comptables brevetés sans se soumettre aux lourdes exigences du diplôme d'état. Au début des années 30, une certaine anarchie règne dans les diplômes. Coexistent les experts comptables brevetés, les experts comptables de la SCF, sans compter tous ceux qui se prétendent experts comptables sans avoir le moindre diplôme. En effet, le titre d'expert comptable n'est toujours pas protégé et l'exercice professionnel d'expert comptable offrant ses services au public n'est pas réglementé. Malgré les efforts de la SCF et de la CECP, à la quête d'une véritable reconnaissance de leur profession, le contrôle des comptes ne peut s'appuyer sur une profession solide et clairement identifiée par les investisseurs et les épargnants.

L'Allemagne voit aussi se créer à la fin du XIX^e une première association de professionnels comptables : l'association des contrôleurs de comptes berlinois, *Berliner Bücherrevisoren*, se forme en 1896. La loi fédérale autorise en 1900 les chambres de commerce des différents Länder à agréer les auditeurs. L'association berlinoise souhaite alors s'étendre à tout le pays et devient *der Verband Deutscher Bücherrevisoren* (association allemande des contrôleurs de comptes). Les candidats au VDN doivent disposer de compétences à la fois professionnelles (savoir faire) et personnelles (savoir être). Le VDB souhaite mettre en place les mêmes standards que ceux exigés par les chambres de commerce pour l'agrément mais il est difficile d'unifier les conditions d'admission de chaque association locale. Le VDB devient alors très restrictifs sur ces conditions de recrutement. Dès 1913, les membres sont uniquement des réviseurs assermentés ayant obtenu l'examen d'agrément ou bien des universitaires. Le VDB crée également un conseil d'honneur destiné à juger les manquements aux devoirs professionnels et à la déontologie de l'association par ses membres. A côté de cette pratique individuelle de l'audit et de l'expertise comptable, se développe en Allemagne dès 1900 une pratique sous forme sociétale. Les sociétés fiduciaires se développent et comprennent des activités incluant l'examen des états financiers, le conseil en comptabilité et fiscalité, la gestion des actifs. Ces sociétés sont fortement controversées car la comptabilité est perçue comme une pratique libérale exercée par un individu et non par une entreprise. De plus, la plupart de ces sociétés fiduciaires sont détenues par les banques et les membres du VDB évoquent leur manque d'indépendance. Ces sociétés fiduciaires se regroupent pour certaines dans l'association allemande des sociétés fiduciaires et de contrôle (*Verband Deutscher Treuhand-und Revisionsgesellschaft*) et pour d'autres, contrôlées par les banques, dans la

Federation (Reichsbund Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaft). La constitution d'une profession spécialisée est donc plus tardive en Allemagne qu'en Angleterre et le contrôle des comptes s'appuie sur des professionnels dont les qualifications semblent hétérogènes : il n'existe pas de réelle uniformité entre les Länder, certaines chambres de commerce continuant, selon Ramdohr, après la première guerre mondiale, à agréer des réviseurs sans examen préalable ; il existe de plus une disparité entre la pratique de l'audit et de la comptabilité par un praticien individuel et par les grandes sociétés fiduciaires.

En Belgique, on note également à la fin du XIX^e l'apparition d'une première association de professionnels comptables avec, en 1896, la formation de la chambre belge de comptables de Liège. Les experts comptables, profession non réglementée, fournissent des prestations de services en comptabilité, en tenue de livres comptables. Au début de la seconde guerre mondiale, on compte environ 25 associations de comptables en Belgique. Cependant, en l'absence de régulations concernant les qualifications des commissaires dont la nomination est obligatoire depuis la loi de 1873, De Beelde (2002) n'observe pas la création d'un groupe identifié d'auditeurs professionnels et les experts comptables demeurent minoritaires parmi les commissaires.

Le contrôle des comptes en Angleterre peut donc s'appuyer sur des associations de professionnels comptables reconnues et identifiées. En France, la profession de comptables semble plus hétérogène de par la diversité des diplômes et la profession, comptant sur ses deux principales organisations : la SCF et la CECP, est en véritable quête de reconnaissance. En Allemagne, l'hétérogénéité est également la caractéristique de la profession. D'une part, les qualifications et compétences sont diverses pour les réviseurs agréés par les chambres de commerce et pour les membres du VDB. D'autre part, la profession regroupe à la fois des praticiens individuels et des sociétés fiduciaires, souvent liées aux banques. Quant à la Belgique, il n'existe pas d'associations professionnelles d'auditeurs et la profession d'expert comptable, qui compte plusieurs associations, se dissocie de l'activité de commissaires aux comptes et n'exerce quasiment pas cette fonction.

23. Le contrôle des comptes jusqu'en 1929

En Angleterre, depuis le *Company Act* de 1900, les sociétés de capitaux à responsabilité limitée ont désormais l'obligation de nommer un auditeur. Elles peuvent s'appuyer sur les corps de professionnels comptables comme l'ICAEW ou la SIA pour choisir ces auditeurs et comprennent tout le bénéfice qu'elles peuvent tirer d'un contrôle soigneusement exercé. Alors qu'aucune condition de nomination n'est inscrite dans la loi, les sociétés britanniques ont la sagesse de s'adresser à d'excellents techniciens, les *chartered accountant* ou *incorporated accountants*. Le monde des affaires reconnaît la qualité des prestations effectuées par ces professionnels et apprécie un contrôle sécurisant et efficace. L'audit repose donc sur une corporation apte à créer des traditions, à les maintenir et à les faire évoluer selon les progrès de la science économique, juridique et comptable. Nous pouvons d'ailleurs citer parmi les premiers présidents de l'ICAEW des personnalités encore célèbres aujourd'hui dans le monde de l'audit. A.Cooper, F.Whinney, W.W Deloitte, E.Waterhouse sont en effet parmi les fondateurs des plus grands cabinets d'audit anglo-saxons. Nous retrouvons par ailleurs les *chartered accountants* dans des fonctions exercées en dehors de la pratique libérale. Ainsi, en 1911, 50% des membres du conseil de l'ICAEW sont à la direction d'une entreprise.²⁶ C'est le début d'une tendance qui, s'accéléralant entre les deux guerres, culmine dans la seconde moitié du XX^e où la qualification de *chartered accountants* devient la qualification la plus communément rencontrée dans les conseils d'administration des entreprises du Royaume Uni. L'Etat semble également avoir contribué à susciter la considération dont les *chartered accountant* jouissent en Angleterre. En effet, le gouvernement n'hésite pas à faire appel aux experts comptables durant la guerre pour établir les prix de revient des denrées alimentaires, surveiller les marchés, réglementer l'activité des manufactures, contrôler les stocks et examiner la comptabilité des commerçants et industriels. La reconnaissance de l'Etat sur le travail effectué et les économies réalisées conduira l'affectation des *chartered accountant* à de hautes fonctions. La presse britannique soutient elle aussi la profession. Nous pouvons lire en substance dans *The Accountant* en 1896 que l'opinion publique commence à comprendre que la profession de comptable est non seulement utile mais d'une absolue et importante nécessité dans le monde des affaires²⁷. Cette absolue nécessité de la profession comptable s'explique

²⁶ Anderson (2005) ¹

²⁷ Cité par Anderson (2005)² « The mind of the public is beginning to get settled down in the opinion that the profession of an accountant (...) is not only a useful one, but one of importance and absolute necessity to the commercial world generally. »

notamment par la position financière très forte de Londres. Comme le relève Markus (1997), les dépôts bancaires s'élèvent au 31/12/1872 à 120 000 millions de livres à Londres contre 40 millions pour New York en février 1873, 13 millions pour Paris en février 1873 et seulement 8 millions pour l'Allemagne en janvier 1873. Ainsi l'aspect imposant des hôtels particuliers souligne, selon Reymondin (1928), la place considérable prise par les confrères anglais dans les affaires publiques et privées. Ce prestige de la profession comptable et la qualité du contrôle exercé sont d'ailleurs reconnus en France comme le confirme, en 1921, une instruction du ministre du commerce et de l'industrie aux présidents des banques populaires précisant que « le contrôle rigoureux exercé sur les sociétés anglaises dans leur propre sein par les *chartered accountants* n'est pas sans avoir déterminé pour une large part le crédit mondial dont jouissent les banques d'outre manche et l'affluence des dépôts qui leur sont confiés. »²⁸ La crise de 1929 conduit le législateur à intervenir par le Company Act de 1929. L'obligation pour les sociétés de capitaux à responsabilité limitée de nommer un ou plusieurs auditeurs est maintenue mais la loi renforce leur indépendance par la création d'incompatibilités. Durant toute la période observée, les professionnels comptables britanniques ont su asseoir le prestige de leur profession en s'appuyant sur des corps professionnels organisés. Ils ont également su tisser des alliances avec les milieux financiers et pratiquent diverses activités. La fonction d'audit se développe rapidement grâce à la prépondérance de la bourse dans le financement de l'économie britannique qui induit la nécessité du contrôle et grâce à un monde des affaires considérant l'audit comme une réelle garantie plutôt que comme un acte de suspicion de la mauvaise gestion des administrateurs.

En France, les lois de 1863 puis 1867 rendent obligatoires la nomination d'un ou plusieurs commissaires dans les SA dont la création est désormais libre. Ces commissaires ont pour charge « de faire un rapport à l'assemblée générale de l'année suivante sur la situation de la société, sur le bilan et les comptes présentés par les administrateurs. »²⁹ Pour les professionnels comptables, juger de la situation de la société implique non pas une simple vérification arithmétique mais l'appréciation de chaque opération pour se former une opinion sur l'état de santé de l'entreprise. Savigny (1914) affirme en effet que le « vérificateur légal » est celui qui a reçu des actionnaires le mandat de vérifier les apports, de veiller à l'exécution des lois et des statuts, d'examiner les livres, de dire dans un rapport adressé périodiquement à

²⁸ Cité par Reymondin (1928)

²⁹ Article 32 de la loi de juillet 1867

l'assemblée générale ce que valent les bilans présentés par les gérants ou les administrateurs ; d'exprimer dans ce rapport son avis sur les dividendes proposés et la marche générale de la société. Mais la jurisprudence et la pratique tendront à confiner le rôle du commissaire à un rôle essentiellement comptable. Ainsi l'arrêt de la cour de Paris du 1^{er} juin 1889 indique que « suivant l'article 32, leur mandat est uniquement de faire un rapport sur le bilan et les comptes présentés par les administrateurs mais qu'ils n'ont pas à s'immiscer dans l'administration ni à rechercher ou critiquer les causes ou la validité des obligations souscrites par les administrateurs et qui ont donné lieu aux paiements constatés par le bilan. »³⁰ Le contrôle prend de plus en plus l'aspect d'une vérification comptable alors que, malgré les efforts déployés par la SAC qui crée un système complet d'enseignement en comptabilité, malgré la création du brevet d'expert comptable d'Etat en 1927, les commissaires aux comptes n'ont pas, pour la plupart, les qualifications suffisantes en comptabilité. Ainsi, nous pouvons lire en 1903 dans la Revue Fiduciaire du 19 octobre : Et encore ceux là (les administrateurs) sont-ils, à la rigueur, plus excusables que quelques uns d'entre les commissaires des comptes, qui, de leur vie, n'ont vu un registre de comptabilité. Pour une fonction aussi délicate que celle-ci, la loi devrait exiger un concours ou du moins un examen préalable. Ce serait le seul moyen de rendre efficace un système excellent en théorie mais qui trop souvent dans la pratique a prouvé son inutilité. Le jour viendra peut-être où les commissaires des comptes surveilleront réellement les comptes. Bien des déboires seront alors évités aux actionnaires ». L'on peut également lire dans la vie financière du 4 mai 1905 : « comptables, rarement ; chauves, parfois ; décorés, souvent ; décoratifs, toujours ; tels sont les commissaires des comptes, gens charmants d'ailleurs. Trop charmants, même, car, nommés par les actionnaires pour vérifier les comptes présentés par le conseil d'administration et surveiller la gestion de ce dernier, ils oublient aussitôt nommés, le mandat qu'on leur a confié ». ³¹ Dix années plus tard, le constat semble identique. Selon l'enquête réalisée par G. Reymondin en 1927 publié en 1929 dans « les commissaires aux comptes dans les SA devant l'opinion », l'auteur avait relevé 35% seulement de comptables de profession parmi les commissaires aux comptes; parmi les non professionnels, il y avait des fonctionnaires, des architectes, des journalistes et hommes de lettres, des officiers ministériels ou leurs clercs, et même des ecclésiastiques.

³⁰ Cité par Masson R. (1936). Cette conception réduite du rôle du commissaire se retrouve dans une décision du tribunal de commerce de Lyon en 1914 puis en 1932 dans un arrêt de la cour d'appel de Paris.

³¹ Cité par Pinceloup C.C. (1993) Tome I p 71

En outre, l'industrialisation du XIX^e ne paraît pas en France avoir profité aux comptables. En 1910, 41% de la population active est employé dans l'agriculture ou l'industrie minière.³² La taille des entreprises reste relativement petite même si de fortes disparités sont relevées selon les secteurs d'activité. On note la présence de grandes entreprises de production dans la chimie, le verre, le textile, le papier ou le caoutchouc. Cependant, l'entreprise familiale française prend son temps pour adopter le statut de la SA ou de la SARL et reste peu encline à utiliser la bourse. Le capital pour fonder une entreprise est recherché parmi la famille, ses amis, les voisins. Citons comme exemple Saint Gobain qui, entre 1702 et 1920, ne sollicite jamais ses actionnaires à apporter du capital supplémentaire, préférant prendre dans ses réserves. L'autofinancement est donc la source principale de financement et les banques sont confinées à un rôle de financement court terme. Le travail d'audit est une activité importante pour les comptables britanniques dès 1860. Mais en France, le contrôle externe revêt une moindre importance. Au lieu d'être les intermédiaires entre l'industriel et les apporteurs de capitaux, les comptables français servent les besoins d'une industrie où les propriétaires sont étroitement impliqués dans le management même de leur entreprise. Il n'y a pas ici de réelle dissociation entre les propriétaires (ou les actionnaires majoritaires) et les dirigeants. Les propriétaires actionnaires s'occupent quotidiennement de la direction de l'entreprise. Il n'existe donc pas de conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires majoritaires et aucune asymétrie d'information. La demande d'audit demeure faible. De plus, le monde des affaires demeure hostile à tout contrôle extérieur et préfère maintenir le commissaire aux comptes dans ce rôle purement formel, donnant ainsi la primauté au secret des affaires. Selon Gustave Doyen, qui deviendra président du futur Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, « la loi de 1867 n'a servi qu'à charger des commissaires, recrutés sans grand souci de compétence, d'établir un rapport de complaisance sur le bilan et les comptes de la société pour l'assemblée générale annuelle ». ³³ A la différence des pays anglo-saxons qui considèrent le contrôle comme une assurance et non comme une suspicion, les administrateurs français demeurent résistants à ce contrôle externe. Ainsi, Reymondin (1928) cite Rodolphe Rousseau, président fondateur de la ligue pour la réforme de la législation des sociétés. En parlant des travaux de la commission extra parlementaire de 1902 au ministère de la justice pour l'étude de la réforme de la loi sur les sociétés, dont il faisait partie, Rousseau aime citer cette anecdote : « Nous avons consigné nos travaux dans un rapport qui a été déposé en 1903 ; il dort dans un carton depuis cette époque. Au cours d'une de ces réunions, un des membres de

³² Bocqueraz C. (2000)

³³ Touchelay B. (2006). Citation provenant du bulletin n°1 de l'OECCA paru en octobre 1943.

la commission qui était à ce moment président d'une des plus grandes sociétés de crédit de France, à l'heure où l'on discutait la question des pouvoirs du commissaires aux comptes, s'écria : « n'y touchez pas, le jour où je n'aurai pas de commissaires aux comptes à ma dévotion, je démissionnerai. » Voilà la mentalité, elle s'est malheureusement généralisée dans beaucoup de sociétés ; les membres du conseil d'administration ne veulent pas être contrôlés. Ils ont de véritables serviteurs en la personne des commissaires vérificateurs de comptes. » Lemarchand (1993), s'appuyant notamment sur l'ouvrage de A. Neymark de 1882 « les sociétés anonymes par action », explique que le contrôle est inefficace, insuffisant et illusoire. L'actionnaire est maintenu dans l'ignorance jusqu'en avril, mai, période à laquelle on lui révèle une foule de choses que seuls quelques initiés connaissent depuis janvier.

En France, les deux qualités essentielles du commissaire aux comptes : l'indépendance et la compétence, sont bien souvent absentes. Les commissaires sont la plupart du temps liés avec les administrateurs et considèrent leur rôle comme une simple formalité et comme une fonction purement honorifique. Suite à la crise de 1929, l'opinion publique est en quête de moralisation du monde des affaires. La CECP n'a de cesse de réclamer le monopole sur l'exercice de cette fonction, ce qu'elle n'obtiendra d'ailleurs pas. C'est finalement en 1935 que le décret du 8 août précise la mission du commissaire aux comptes et les conditions de sa nomination. Mais est-ce les lacunes des textes législatifs, l'absence de normalisation comptable, la présence d'un milieu des affaires toujours hostile à tout contrôle externe, le manque de prestige des corps professionnels comptables en France, une expansion du capitalisme où les marchés financiers ont longtemps joué un rôle mineur qui font que le contrôle des comptes est maintenu dans un état d'adolescence prolongée jusqu'aux années 60 ? Il faudra en effet attendre près de cent pour que soit modernisé le commissariat aux comptes institué par la loi de 1867 et qu'un véritable organe de contrôle indépendant, s'appuyant sur un ordre professionnel, soit constitué par la loi de juillet 1966 et son décret d'application du 12 août 1969.

En Allemagne, une des missions du conseil de surveillance est l'examen des comptes annuels. Pour ce faire, il a la possibilité de se faire assister par un expert. Les membres du VBD et les sociétés fiduciaires interviennent alors dans l'examen des états financiers, cette pratique augmentant après les faillites des années 1900-1901. Cependant, l'intervention des contrôleurs demeure exceptionnelle. S'ils interviennent de manière obligatoire en cas d'existence d'apports en nature ou d'avantages particuliers, leur présence est facultative

pendant la vie de la société. Le contrôle est donc essentiellement en Allemagne un contrôle interne exercé par l'Aufsichtsrat. La crise de 1929 provoque une remise en cause du système de contrôle existant. En 1931 un nouveau personnage fait son entrée dans le droit allemand : le *Bilanzprüfer*. Sa mission de contrôle est temporaire, la mission permanente étant laissée aux mains de l'Aufsichtsrat, mais la loi précise des conditions d'éligibilité et pose des critères d'incompatibilités. Ce contrôle s'appuiera alors sur l'*Institut des Wirtschaftsprüfer* créé en 1932.

La Belgique présente une situation proche de celle observée en France. En effet, si la nomination de commissaires est obligatoire dans les sociétés à responsabilité limitée depuis la loi de 1873, ces derniers, selon De Beelde (2002), manquent souvent d'indépendance et de compétences techniques. Leur position est affaiblie par le manque de normalisation comptable, l'absence de critères pour leur éligibilité et l'absence d'exigences en termes de publicité de l'information comptable. En l'absence de régulations concernant la qualification des commissaires, aucun groupe identifiable d'auditeurs professionnels ne se fonde. Les experts comptables, dont les associations sont clairement identifiées, sont minoritaires parmi les commissaires. A cette époque, l'industrie belge comprend de grandes entreprises détenues par des holdings mais aussi de nombreuses petites entreprises familiales. Le poids des marchés financiers est insignifiant. La demande d'audit est donc faible car il existe peu d'entreprise où la gestion est dissociée de la détention du capital. Après les difficultés des années 30, se crée en Belgique une commission bancaire chargée de contrôler les banques qui ont souvent la forme de sociétés à responsabilité limitée. Plutôt que de former un corps de fonctionnaires pour cette mission, l'Etat préfère alors agréer des auditeurs libéraux qui rendront compte à la commission bancaire. Ces réviseurs agréés de banque constituent donc une première étape vers l'établissement d'une profession réglementée d'auditeur en Belgique qui verra le jour en 1953, avec la formation de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.

Le contrôle externe demeure par conséquent illusoire en France et en Belgique. En Allemagne, les organes de gouvernance institués par la loi font que le contrôle reste une fonction interne, dévolue à l'Aufsichtsrat, qui se fait exceptionnellement assister par un expert. En Angleterre, la fonction d'auditeur se développe, s'expliquant à la fois par la faculté des comptables à créer une offre mais aussi par l'existence d'une réelle demande. Selon Ramirez (2005), le développement des activités liées à l'audit, la liquidation d'entreprises, le montage de fusions et d'acquisitions ont permis aux *chartered accountants* un accès à

l'establishment industriel et financier alors que les commissaires français restent de simples amateurs sans légitimité ni organisme professionnel.

3. DISCUSSION SUR L'IMPACT DES FACTEURS CULTURELS

Le modèle comptable anglo-saxon est défini par Diggle et Nobes (1994) comme celui des pays où la comptabilité est traditionnellement considérée comme un terrain relevant des organisations professionnelles (et non gouvernementales), où la fidélité à une réalité économique est l'objectif, où l'influence des règles fiscales est moins marquée, où le principe de prudence trouve sa limite dans les principes de rattachement des charges aux produits et dans la séparation des exercices, où la pression pour une information transparente en annexe s'oppose à la tradition de confidentialité et de secret des affaires et où la consolidation dispose d'une longue histoire. On l'oppose généralement au modèle comptable européen continental. Ces modèles comptables sont la résultante complexe de différences environnementales. De nombreux facteurs comme le système légal, le système politique, le climat social, l'histoire, les facteurs économiques mais aussi les facteurs culturels, permettent d'éclairer les choix des différents pays dans l'adoption d'un modèle. Le commissariat aux comptes est une pratique comptable aujourd'hui largement répandue mais, comme nous l'avons constaté, ces modalités de mise en œuvre ont été fort différentes selon les pays observés. L'objectif de cet article, au-delà d'une présentation comparative des débuts de l'audit en France et chez ses voisins européens, est de s'intéresser à une catégorie de facteurs explicatifs particulière : les facteurs culturels, et de s'interroger sur l'impact de ses facteurs culturels sur les modalités de mise en œuvre de l'audit.

Baydoun et Willett (1995) résument ainsi les hypothèses posées par Gray liant les valeurs sociétales aux valeurs comptables :

Correspondance entre les dimensions comptables de Gray et les dimensions culturelles de Hofstede.

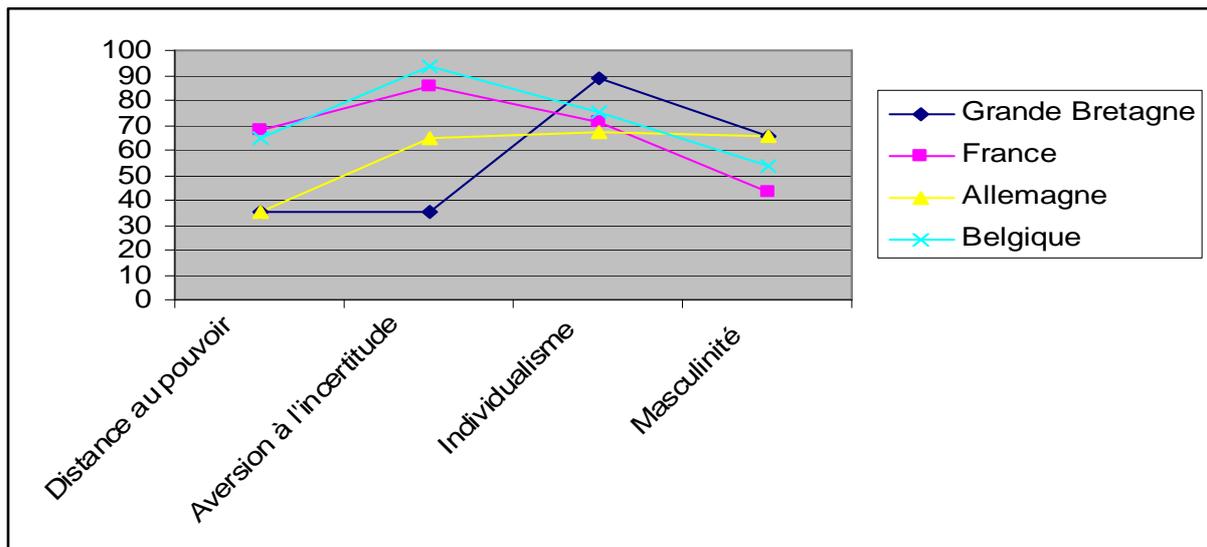
Valeurs culturelles de Hofstede	Valeurs comptables de Gray			
	Professionalisation	Uniformité	Prudence	Secret
Distance au pouvoir	-	+	?	+
Aversion au risque	-	+	+	+
Individualisme	+	-	-	-
Masculinité	?	?	-	-

Source : Baydoun & alli (1995) p. 71

Reportons dans le tableau ci-dessous les scores obtenus par le Royaume Uni, la France, l'Allemagne et la Belgique.

	Distance au pouvoir		Aversion à l'incertitude		Individualisme		Masculinité	
	score	rang	score	rang	score	rang	score	rang
Grande Bretagne	35	42-44	35	47-48	89	3	66	9-10
France	68	15-16	86	10-15	71	10-11	43	35-36
Allemagne	35	42-44	65	29	67	15	66	9-10
Belgique	65	20	94	5-6	75	8	54	22

Source : Hofstede (2001) Exhibit A.5.1 p 500³⁴



La France et la Belgique paraissent donc avoir des valeurs culturelles proches, les deux courbes se chevauchant alors que les profils culturels de l'Allemagne et de la Grande Bretagne sont spécifiques.

L'Angleterre durant la période étudiée est tout à fait dans le cadre d'une profession autorégulée, exerçant un jugement professionnel indépendant, dans un cadre législatif souple. En Belgique et en France, la loi impose la nomination de commissaires aux comptes mais les organisations professionnelles comptables ne parviennent pas à s'imposer comme ressources pour cette pratique de l'audit et le contrôle demeure illusoire. En Allemagne, le contrôle est

³⁴ Pour la valeur « distance au pouvoir », plus le score est élevé, plus la distance est forte. Pour les 50 pays testés par Hofstede, le score le plus faible est de 11 pour l'Australie et le plus élevé de 104 pour la Malaisie. En ce qui concerne la valeur « aversion à l'incertitude », un score élevé indique une forte aversion à l'incertitude. Ainsi, la Grèce est le pays testé par Hofstede qui présente culturellement la plus forte inquiétude face aux événements inconnus du futur avec un score de 112 et la Jamaïque semble la moins inquiète avec un score de 8. Pour le critère « individualisme », plus le score est élevé, plus la société est de type individualiste. Le score le plus faible, qui correspond à un pays dont la culture est collectiviste, est obtenu par le Guatemala avec 8 ; le plus élevé indiquant un pays à forte culture individualiste est obtenu par les USA avec un 91. Enfin, un score élevé pour le dernier critère décrit une société masculine. Ainsi la Suède et la Norvège avec des scores respectifs de 5 et 8 sont des sociétés féminines alors que le Japon a des valeurs masculines avec le score le plus élevé de 95.

avant tout interne, demeure aux mains de l'Aufsichtsrat qui fait exceptionnellement appel à des experts, en la personne des membres du VDB, des réviseurs agréés par les chambres de commerce ou encore des sociétés fiduciaires. Si l'on regarde le classement de nos quatre pays, l'Angleterre obtient le score le plus élevé sur la valeur « individualisme » et les scores les plus faibles sur les valeurs « distance au pouvoir » et « aversion à l'incertitude ». En effet, la préférence envers une profession indépendante et autorégulée semble cohérente avec un cadre sociétal souple dans lequel les valeurs significatives sont l'indépendance, la croyance envers les décisions individuelles et le respect des efforts de l'individu. Une faible aversion au risque conduit également à une plus grande tolérance face à une diversité de jugements, à la valorisation de la pratique. Une faible distance au pouvoir correspond enfin à une société où le besoin de justifier les codes et les lois se fait ressentir et qui va donc privilégier les pratiques régulées par des instances professionnelles. A l'opposé se situent la France et la Belgique, avec un score fort sur les valeurs culturelles « distance au pouvoir » et « aversion au risque » et un score plus faible sur le critère « individualisme ». Les deux facteurs « distance au pouvoir » et « aversion au risque » peuvent ici expliquer le faible poids des organisations professionnelles non encore régulées par l'Etat. L'Allemagne a un profil différent avec un rang plutôt faible sur le critère « individualisme » qui explique que le contrôle soit non pas le fait d'un individu mais d'un groupe l'Aufsichtsrat. Ce score plus faible sur le critère « individualisme » peut aussi expliquer le fait que l'audit n'est pas réservé à une pratique libérale mais qu'il se crée dès le début du XX^e des sociétés fiduciaires. Le contrôle est une activité qui peut être effectué par une société et non uniquement par un individu. La faible distance au pouvoir observée en Allemagne justifie enfin une législation plus souple qu'en France et en Belgique. En effet, la nomination d'un expert n'est pas obligatoire en Allemagne. La première hypothèse de Gray portant sur la professionnalisation permet donc d'explicitier les choix de mise en œuvre du contrôle des comptes dans les quatre pays étudiés.

Gray identifie ensuite une seconde valeur de la culture comptable : l'uniformité contre la flexibilité. Cette valeur est difficilement applicable à notre étude qui porte sur les débuts du contrôle des comptes. Si la législation peut être qualifiée d'uniforme car elle s'applique à toutes les sociétés commerciales dans les quatre pays étudiés, elle peut également être qualifiée de flexible car elle ne pose aucune condition d'éligibilité, aucune incompatibilité pour la fonction de contrôleur. De plus, l'audit est une activité nouvelle, les méthodes et techniques utilisées sont diverses. Il n'existe pas encore de normalisation sur les diligences à

effectuer, sur la procédure à suivre pour examiner les états financiers. Cette valeur uniformité contre flexibilité ne peut donc être analysée dans une phase de démarrage d'un processus.

Gray évoque ensuite la prudence opposée à l'optimisme, valeur associée aux modalités d'évaluation des actifs et au calcul du profit. Le travail de l'auditeur a pour finalité la formulation d'un jugement porté sur une représentation de l'entreprise au travers ses états financiers. La comptabilité est donc l'outil indispensable de l'auditeur, le langage sur lequel il s'appuie pour émettre son opinion. Le fait d'exercer l'audit dans un pays observant des règles comptables qualifiées de prudentes entraîne-t-il des spécificités pour cette fonction d'auditeur ? Il semble pour le moins délicat de faire le lien entre la valeur comptable « prudence » qui porte sur la comptabilité en tant que technique d'évaluation et la fonction d'auditeur. La troisième hypothèse de Gray ne pourra donc être confrontée à la réalité du contrôle en ce début XX^e.

La dernière valeur comptable identifiée par Gray porte enfin sur le secret opposé à la transparence. La France et la Belgique, obtenant les scores les plus élevés sur les critères « aversion au risque » et « distance au pouvoir » et le plus faible pour le critère « masculinité » doivent selon Gray privilégier le secret à la transparence. Le commissaire aux comptes est un contrôleur externe à la société. Sa fonction est par conséquent plus difficilement acceptée par les sociétés attachées à la valeur culturelle « secret ». Il peut être en effet perçu comme un étranger venant s'immiscer dans l'entreprise contrôlée. Durant la période observée, les apporteurs de capitaux sont en France très attachés au secret des affaires. Ils demeurent hostiles à la présence d'un contrôleur externe qui pourrait nuire à la bonne marche de l'entreprise. Ainsi, lors de la discussion par le corps législatif du projet de loi de 1863, l'opinion de Javal, reflète la perception générale de la fonction de commissaire. « On va mettre là un étranger qui vient examiner les livres, contrôler vos affaires. (...) Voilà des hommes investis d'un pouvoir extraordinaire, et qui peuvent jeter du trouble dans les affaires de la société s'ils ne sont pas des hommes parfaitement modérés ».³⁵ Le commissariat aux comptes est donc en France et en Belgique réduit à une fonction purement honorifique, et le commissaire établit la plupart du temps un rapport de complaisance sans porter préjudice aux administrateurs. L'Angleterre a un classement opposé à celui de la France et de la Belgique ce qui nous permet de comprendre son attachement à la transparence. L'auditeur

³⁵ Le moniteur universel (1863), mardi 5 mai 1863, n°125, discussion de l'article du projet de loi sur les sociétés commerciales par le corps législatif.

joue en Angleterre son rôle en tant qu'organe de gouvernance et de contrôle. Les entreprises anglaises ont la possibilité de choisir leurs auditeurs parmi les associations prestigieuses de professionnels comptables que sont l'ICAEW et la SIA et comprennent l'intérêt pour les actionnaires d'un contrôle efficace et efficient, exercé par des professionnels à la fois compétents et indépendants. L'Allemagne, moins individualiste que ses trois voisins européens, laisse le contrôle aux mains d'un organe de gouvernance interne l'Aufsichtsrat, ce qui tendrait à indiquer une préférence pour le secret. De même, son aversion au risque relativement forte n'invite pas à la transparence. Cependant, l'Allemagne est classée au même rang que l'Angleterre sur le critère « distance au pouvoir ». Ce classement intermédiaire peut donc expliquer la voie particulière retenue par ce pays pour la mise en œuvre du contrôle : un contrôle qui existe, mais dévolue à un organe interne.

CONCLUSION

Selon Mikol (1993), l'audit est une activité qui a du apparaître il y a plusieurs milliers d'années dès lors qu'un propriétaire a confié ses affaires à un régisseur. Les actionnaires qui ont investi de l'argent dans une société n'ont pas de raison particulière d'accorder une confiance aveugle à l'équipe de direction. Ils peuvent donc demander une opinion à un auditeur indépendant considéré comme compétent et honnête. Des formes d'audit existaient bien avant 1850 mais la seconde moitié du XIX^e marque véritablement les débuts de la fonction d'auditeur. En effet, la fin du XIX^e se caractérise en France et chez ses voisins anglais, belges et allemands par toute une série de lois sur les sociétés commerciales les rendant désormais libres (et non plus soumises à l'autorisation gouvernementale préalable à leur création) et instituant le contrôle des comptes pour ces mêmes sociétés. La fin du XIX^e voit également se développer des associations de professionnels comptables dans ces quatre pays. En Angleterre se fonde en 1880 la puissante ICAEW puis la non moins prestigieuse SIA en 1885. En France, la SAC se crée en 1881 puis la CECF en 1912 se veut une organisation plus élitiste réservant l'admission aux titulaires du brevet d'expert comptable. En Belgique, la première association de professionnels naît en 1896, tout comme en Allemagne.

Cependant, l'évolution et la pratique du contrôle des comptes sont fort différentes pour ces quatre pays sur la période étudiée. En effet, dès la seconde moitié du XIX^e, l'audit est une activité importante pour les comptables britanniques. Les entreprises peuvent s'appuyer sur les prestigieuses associations de professionnels comptables. Les *chartered accountant* disposent d'une formation exigeante et stricte et font partie de l'establishment anglais. Le contrôle est perçu comme une garantie efficace et non pas comme un acte de défiance envers les dirigeants. En France et en Belgique, le contrôle demeure illusoire. Le monde des affaires français demeure hostile à toute intervention extérieure et préfère nommer des commissaires techniquement incompetents dont le jugement ne peut porter atteinte aux administrateurs. Les associations de professionnels comptables sont en quête de reconnaissance mais ne parviennent pas à imposer leur discipline comme étant indispensable pour la bonne marche des affaires. Ainsi le témoignage de Nottin, ancien élève des Arts et Métiers, représente l'opinion des ingénieurs de l'entre deux guerres lorsqu'il écrit en 1927 dans la revue du comité national de l'organisation française : « d'une manière générale, pour l'ingénieur de fabrication ou pour le chef d'atelier, la comptabilité représente une collection de « paperasses » et de livres variés, permettant de savoir ce que les clients doivent à l'entreprise ou de fixer ce que l'entreprise doit au fournisseur et de déterminer également l'avoir en caisse. L'impression de beaucoup de techniciens est que la comptabilité ne peut donner sur la marche de l'affaire que des indications approchées, souvent fantaisistes et parfois embrouillées ». En Allemagne, coexistent des praticiens individuels, dont les qualifications sont hétérogènes, et des sociétés fiduciaires. L'Aufsichtsrat, chargé d'examiner les comptes et pouvant se faire assister par un expert, utilise rarement cette faculté. Le contrôle est avant tout une affaire interne.

Si des facteurs politiques, économiques tels le type d'actionnariat, le recours ou non aux marchés financiers, historiques, environnementaux, permettent de comprendre les débuts de la fonction d'auditeur dans les quatre pays étudiés, l'article s'intéresse dans sa dernière partie à l'impact des facteurs culturels sur le contrôle des comptes et ses modalités de mise en œuvre en testant les hypothèses formulées par Gray. L'Angleterre classée en tête pour l'individualisme et en dernière position pour l'aversion au risque et la distance au pouvoir montre une préférence pour la professionnalisation avec la formation de groupes professionnels indépendants et autorégulés, une loi relativement souple et pour la transparence, l'auditeur étant perçu comme une réelle garantie de l'image fidèle de la société représentée dans les états financiers. La Belgique et la France, dont les valeurs culturelles

sociétales sont proches, ont un classement opposé à celui de l'Angleterre. Leur préférence conduit donc à un contrôle légal avec une intervention de l'Etat et des codes ou lois stricts et détaillés et une préférence pour le secret, conduisant le monde des affaires à s'opposer à tout contrôle externe. L'Allemagne occupe pour sa part un classement spécifique pour les valeurs culturelles identifiées par Hofstede et les débuts du contrôle sont également particuliers avec une importance forte donnée à la surveillance interne à l'entreprise.

Cette recherche s'appuie sur le cadre conceptuel formulé par Gray et Hofstede or les travaux de Hofstede ont été critiqués, notamment par Baskerville (2003). Sa principale remarque réside dans le fait qu'Hofstede assimile un pays à une culture. Or au sein de chaque nation il existe bien évidemment des diversités culturelles, des groupes ethniques différents. Cependant, Hofstede (2003) rétorque que les pays sont aujourd'hui la seule unité disponible pour mener à bien une comparaison et que les corrélations obtenues montrent la qualité de l'analyse menée. Ce travail reprend donc cette assimilation : un pays – une culture. Cet article repose également sur l'hypothèse d'une stabilité et d'une intemporalité des facteurs culturels. En effet, les dimensions culturelles observées suite à une enquête menée entre 1967-1973 permettent d'interpréter les phénomènes observés entre 1850 et 1929 ce qui peut mener à discussion. Cependant, Hofstede explique que les dimensions culturelles qu'il a identifiées ont pour origine des centaines d'années. La culture ne semble pas être le fruit d'évènements proches mais la maturation de croyances transgénérationnelles. Par ailleurs, il convient d'associer à ces facteurs culturels d'autres facteurs internes : politique, économique, social mais aussi externes : guerres, investissements étrangers, présence d'entreprises multinationales...

Cet article apporte néanmoins une contribution originale à la compréhension du contrôle des comptes, en joignant à une étude historique une analyse de l'influence des facteurs culturels découlant du cadre conceptuel développé par Hofstede et Gray. Cette recherche exploratoire ne demande qu'à être élargie par l'analyse d'autres pays et l'étude d'une période différente.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- ANDERSON M., EDWARDS J.R., CHANDLER R.A. (2005)¹ «A public expert in matters of account: defining the chartered accountant in England and Wales», 4th accounting history international conference, University of Minho, Braga, Portugal, 7-9 September.
- ANDERSON M., EDWARDS J.R., CHANDLER R.A. (2005)² «Constructing the 'well-qualified' chartered accountant in England and Wales», *The accounting historians journal*, 32(2), pp 5-54.
- BAYDOUN N., WILLETT R. (1995) «Cultural relevance of western accounting systems to developing countries», *Abacus*, Vol. 31 n°1, pp 67-92.
- BASKERVILLE R. F. (2003), «Hofstede never studied culture», *Accounting organizations and Society*, Vol.28, 14 p.
- BELKAOUI A. (1989) «Cultural determinism and professional self-regulation in accounting : a comparative ranking.», *Research in accounting regulation*, vol 3, pp 93-101.
- BENNECIB F. (2004) *De l'efficacité du co-commissariat aux comptes*, Thèse pour le doctorat en sciences de gestion, Université Paris Dauphine, 710 p.
- BOCQUERAZ C., (2000), *The professionalisation project of French accountancy practitioners before the second world war*, Thèse pour le doctorat en sciences économiques et sociales, mention gestion d'entreprise, Université de Genève et pour le doctorat en sciences de gestion, Université de Nantes, 389 p.
- BURBI D. (2008) «La constitution et le développement de la profession comptable au Luxembourg», *Mémoire en histoire de la comptabilité pour le master recherche CCA*, Université Paris Dauphine, 85 p.
- CHOW L.M., CHAU G.K., et GRAY S.J. (1995) «Accounting reforms in China : cultural constraints on implementation and development», *Accounting and business research*, vol. 26 (1), pp 29-49.
- CHOW C.W., HARRISON G.L., MCKINNON J.L., WU A. (1999) «Cultural influences on informal information sharing in Chinese and Anglo-american organizations : an exploratory study», *Accounting organizations and Society*, vol.24, pp 561-582.
- DAHLGREN J. et NILSSON S.A. (2008) «Management audit : a study of the development and the meanings in Sweden», 12th world congress of accounting historians, Istanbul, juillet 2008.
- DALLOZ (1863, 1867) *Jurisprudence générale*.
- DE BEELDE I. (2002) «Creating a profession 'out of nothing' ? The case of the Belgian auditing profession», *Accounting, organizations and society*, vol.27, pp 447-470.
- DEGOS J.G. (2002) «Une brève histoire des diplômés d'expertise comptable français (1927 – 1997)», 23^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
- DIGGLE G. et NOBES C. (1994) «European rule-making in accounting : the seventh directive as a case study », *Accounting and business research*, Autumn 1994.

- DING Y., JEANJEAN T., STOLOWY H. (2005), «Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture», *The international journal of accounting*, Vol. 40, pp 325-350.
- FERRIS K.R., DILLARD J.F., et NETHERCOTT L. (1980) «A comparison of V-I-E model predictions : a cross-national study in professional accounting firm», *Accounting organizations and Society*, Vol. 5-4, pp 361-368.
- FOURNES DATTIN C. (2008) «Legal auditing before 1863: a genesis of a duty», 12th world congress of accounting historians, Istanbul, juillet 2008.
- GRAY S.J. (1988) «Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally», *Abacus*, vol.24.
- HILAIRE J. (1989) «La formation du commissaire aux comptes : de la surveillance par les actionnaires à la certification » in *Le commissariat aux comptes : renforcement ou dérive ?*, Collection dirigée par A. SAYAG, *Le droit des affaires*, vol.1, pp 13-42.
- HOFSTEDE G. (2001) *Culture's consequences*, Sage publications, 2nd édition.
- HOFSTEDE G. (2003) «What is culture? A reply to baskerville», *Accounting organizations and Society*, vol.28, pp 811-813.
- HUGUES S.B., SANDER J.F., HIGGS S. D., CULLINAN C.P. (2009) «The impact of cultural environment on entry-level auditors», *Journal of international accounting, auditing and taxation*, vol.18, pp 29-43.
- HUMPHREY C. et MOIZER P., (1990), «From techniques to ideologies : an alternative perspective on the audit function», *Critical Perspectives of Accounting*, vol. 1, pp 217-238.
- HUSSEIN M.E. (1996) «A comparative study of cultural influences on financial reporting in the US and the Netherlands» *The international journal of accounting*, vol 31 (1), pp 95-120.
- Le Moniteur universel, journal officiel de l'empire, (avril-mai 1863, mai-juin 1867), Bibliothèque universitaire de sciences de gestion de Nantes.
- LE VAN-LEMESLE L. (2004) *Le juste ou le riche : l'enseignement de l'économie politique 1815-1950*, Comité pour l'histoire économique et financière Editions, 787 p.
- LEFEBVRE-TEILLARD A. (1985) *La société anonyme au XIXe siècle*, Vendôme, Presses Universitaires de France, 481 p.
- LEMARCHAND Y. (1993) *Du dépérissement à l'amortissement : enquête sur l'histoire d'un concept et sa traduction comptable*, Ouest éditions, 719 p.
- MacARTHUR J.B. (1996) «An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the international accounting standard committee : the case of E32, comparability of financial statements» *The international journal of accounting*, vol 31 (2), pp 213-237.
- MARKUS H.B. (1997) *The history of german public accountant profession*, Garland publishing Inc., 321 p.
- MASSON R. (1936) *Les commissaires aux comptes des Sociétés Anonymes*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris, Paris, Les presses modernes, 307 p.

- Mc DONALD K.M. (1995) *The sociology of professions*, Sage publications.
- MIKOL A., (1993) «The evolution of auditing and the independent auditor in France», *The European Accounting Review*, vol. 1, pp 1-16.
- Ministère de l'Instruction Publique (1927), *Programme des conditions d'obtention du brevet d'expert comptable reconnu par l'état*, Librairie Vuibert Paris.
- MONTSARRAT R. (1939) «Le contrôle des comptes dans les sociétés anglaises et le rôle de l'accountant », Paris, Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les cours d'appel.
- PERERA H. (1989) «Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting » *The international journal of accounting*, vol 24, pp 42-56.
- PINCELOUP C.C., (1993) *Histoire de la comptabilité et des comptables*, Editions Nice, Tomes I et II.
- RAMDOHR M. (1939) «Le contrôle des comptes en Allemagne», Paris, Fédération des associations de commissaires de sociétés inscrits par les cours d'appel.
- RAMIREZ C. (2005) *Contribution à une théorie des modèles professionnels : le cas des comptables libéraux en France et au Royaume-Uni*, Thèse pour le doctorat en sociologie, Ecole de hautes Etudes en Sciences Sociales, 710 p.
- REYMONDIN G., (1928) *Contribution à la Restauration économique et financière de la France et à l'Organisation de la Nation en temps de guerre*. Paris, Editions d'Experta, 195 p.
- ROBERTS C.B. et SALTER S.B. (1999) «Attitudes towards uniform accounting : cultural or economic phenomena ?» *Journal of international financial management and accounting*, vol 10 (2), pp 119-142.
- SAVIGNY A. (1914) *Manuel théorique et pratique des commissaires et censeurs (avec formules) à l'usage des commissaires de surveillance, des censeurs, et, en général, de tous les vérificateurs appelés à intervenir dans les sociétés par actions*. 3^{ème} édition, Paris, Librairie comptable Pigier.
- TOUCHELAY B., (2006), «Bribes du discours fondateurs sur les origines de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés ou comment masquer son âge», *Entreprise et histoire*, n° 42, pp 64-83.
- WATTS R. et ZIMMERMAN J.L. (1978) «Towards a positive theory of the determination of accounting standards», *The accounting review*, n°53, pp 112-134.
- WATTS R. et ZIMMERMAN J.L. (1979) «The demand and supply of accounting theories : the market for excuses», *The accounting review*, vol. LIV n°2, pp 273-305.