

Quelques éléments concernant la recherche comptable en France

Dans cet article, nous tentons d'apporter quelques éléments concernant la recherche comptable en France. Pour ce faire, nous nous sommes intéressés successivement aux publications en comptabilité, contrôle et audit (CCA) dans des revues académiques françaises (§. 1), aux travaux doctoraux et aux thématiques des congrès de l'Association francophone de comptabilité – AFC – (§. 2) et enfin à la politique de l'Autorité des normes comptables – ANC – en faveur de la recherche comptable (§. 3).



Par Eric TORT,
Professeur des universités
associé à l'IAE Lyon,
Administrateur ECE¹,
Diplôme d'expertise comptable,
Docteur HDR en sciences de gestion

1. Les publications en comptabilité, contrôle et audit (CCA) dans les revues académiques françaises

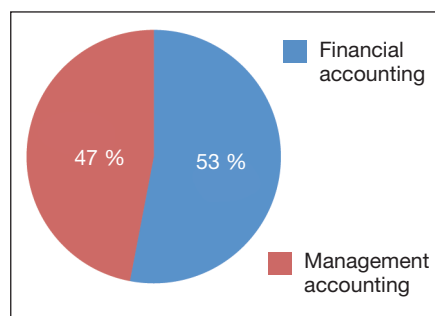
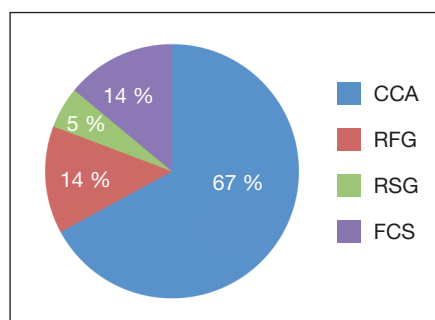
Dans ce premier paragraphe, nous nous proposons d'examiner les publications d'article en comptabilité et contrôle de gestion (CCA) parues au cours de la dernière décennie (2004-2013) dans quatre revues nationales importantes classées dans AERES. Il s'agit des revues *Comptabilité-Contrôle-Audit* (CCA), *Finance-Contrôle-Stratégie* (FCS), *Recherches en Sciences de Gestion* (RSG) - anciennement *Revue en Sciences de Gestion* -, et *Revue Française de Gestion* (RFG).

■ Dans notre échantillonnage, l'ensemble des articles de la revue CCA a été retenu. Pour les revues RSG, FCS et RFG, nous avons sélectionné les articles entrant dans le champ "comptabilité et contrôle de gestion" (voir, aussi, Charreaux & Schatt, 2005²).

Au total, notre échantillon porte ainsi sur 322 articles dont 2/3 publiés dans CCA et 1/3 globalement dans les trois autres revues³ (cf. figure 1).

Selon notre analyse, les publications se répartissent toutes revues confondues, de manière quasi-égalitaire, entre la comptabilité financière (*financial accounting*)

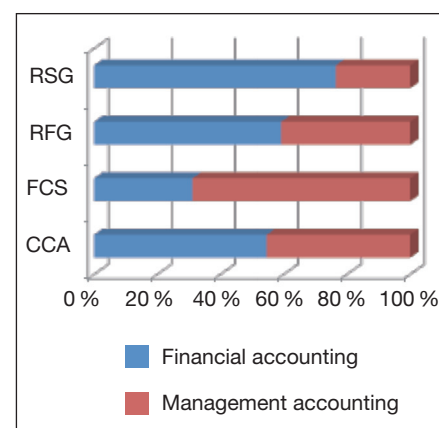
Figure 1 : répartition des publications en CCA par revue et par domaine sur la période 2004-2013



et le contrôle de gestion (*management accounting*) avec une légère prédominance de la première sur la période étudiée. Néanmoins, on note des disparités selon les revues (cf. figure 2).

En cohérence avec la moyenne de l'échantillon, la revue CCA est relativement équilibrée entre les deux domaines avec "*financial accounting*" (55 %) et "*management accounting*" (45 %). La revue FCS fait une place plus importante aux articles en contrôle de gestion (70 %) alors que les revues RFG et RSG ont tendance à publier dans le champ CCA plus majoritairement des articles en comptabilité financière avec des taux respectivement de 60 % et 75 %.

Figure 2 : orientation des 4 revues dans le champ comptabilité – contrôle



■ L'examen des flux annuels des articles des 4 revues sur la décennie met en évidence une tendance baissière de la production des publications dans le champ CCA avec une division par deux de celle-ci en 10 ans (cf. figure 3, page suivante).

La publication de numéros spéciaux notamment par la revue CCA, et dans une moindre mesure par la RFG, a contribué au niveau des volumes d'articles avant 2010.

Résumé de l'article

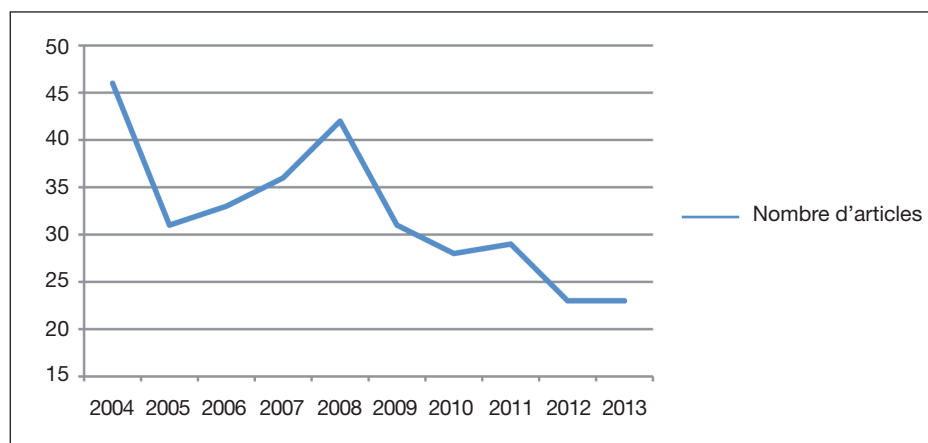
Cet article vise à apporter quelques éléments concernant la recherche comptable française à partir d'une brève revue des publications et travaux comptables et de celle de la politique de l'ANC en faveur de la recherche comptable.

1. ECE : Institut des diplômés d'expertise-comptable en entreprise.

2. Dans leur article paru dans la revue CCA en 2005, G. Charreaux et A. Schatt ont effectivement étudié les articles parus dans les revues CCA et ceux du champ comptabilité et contrôle de la RFG, RSG et FCS sur une période décennale (1994-2003). Ils ont ainsi recensé 288 articles dont environ 62 % issus de la revue CCA.

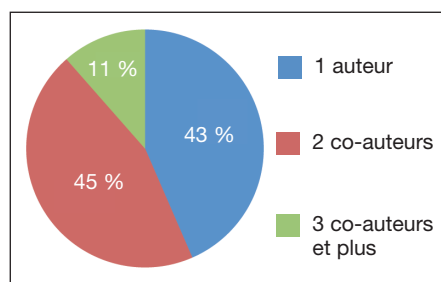
3. Cette sélection a été opérée à partir des sites de l'Association francophone de comptabilité, des revues FCS et RFG, de l'ISEOR, de Cairn et d'IDEAS.

Figure 3 : flux annuel des publications en CCA sur 10 ans



■ A titre complémentaire, on peut relever que 43 % des articles sont publiés sous la signature d'un auteur unique ; 45 % sont le fait de deux co-auteurs et 11 % d'une publication collective (cf. figure 4).

Figure 4 : nombre d'auteur par publication



■ S'agissant des thématiques d'étude, nous avons procédé à l'identification d'une vingtaine d'items distincts relevant de la comptabilité financière et du contrôle de gestion auxquels nous avons affecté les différentes publications. Par rapport à ce découpage, il ressort parmi les thèmes les plus traités et par ordre décroissant,

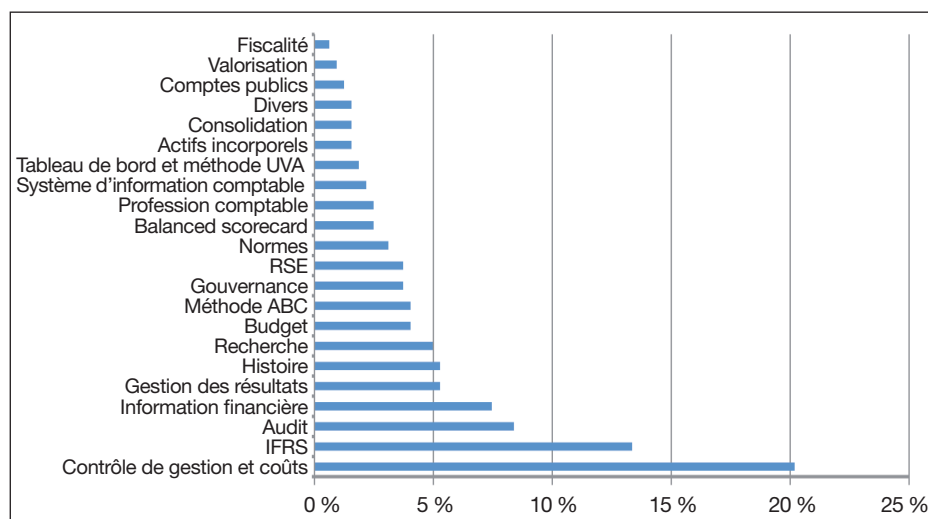
le contrôle de gestion et les coûts, les IFRS, l'audit, l'information financière et la gestion des résultats (cf. figure 5).

Les thèmes les moins traités relèvent plus particulièrement de domaines assez spécialisés de comptabilité financière avec par exemple : la reconnaissance des actifs incorporels, les comptes consolidés, les comptes publics ou encore la fiscalité.

En position intermédiaire, on retrouve plusieurs thématiques relevant du domaine du "management accounting" avec notamment : les budgets, les méthodes ABC (*activity based costing*) et UVA (unités des valeurs ajoutées), le *balanced scorecard* (BSC) et les tableaux de bord.

En fonction de leur actualité, certaines thématiques sont concentrées sur des périodes de publication telles que, par exemple, les articles relatifs à la méthode ABC essentiellement parus avant 2010 ou ceux relatifs au *balanced scorecard* centrés sur les années 2011-2012.

Figure 5 : thématiques d'étude classées par ordre croissant sur 2004-2013



La revue des publications des 3 dernières années (cf. tableau 1) confirme, à une exception près, le classement de haut de tableau obtenu sur 10 ans.

Tableau 1 : classement des thématiques de recherche par ordre décroissant d'importance sur les 3 dernières années (2011-2013)

Thème	2011-2013 (3 ans)
Contrôle de gestion et coûts	20 %
IFRS	19 %
Audit	9 %
Balanced scorecard	8 %
Information financière	7 %
Gestion des résultats	7 %
RSE	4 %
Normes	4 %
Gouvernance	4 %
Consolidation	3 %
Profession comptable	3 %
Budget	3 %
Histoire	3 %
Autres	8 %
Total	100 %

• Dans le domaine de la comptabilité financière, le courant des travaux sur les normes IFRS confirme et accentue sa prédominance. Représentant dans leur ensemble près du quart des articles publiés, les travaux portant sur l'audit, la gestion des résultats et l'information financière font aussi l'objet d'une publication assez intensive.

Dans ce champ d'analyse, les principales problématiques peuvent être synthétisées (voir tableau 2 page suivante).

Les autres thématiques apparaissent plus ciblées sur des objets d'étude spécifiques comme l'information comparative et *pro forma* en matière de comptes consolidés, les ERP, l'intégration et l'externalisation s'agissant des systèmes d'information comptable ou encore les experts-comptables au niveau de la profession comptable libérale.

Abstract

This article aims at presenting some facts on the accounting research in France, based on a brief review of the publications dealing with accounting and on the policy of the French standard-setter (ANC) in favour of research in accounting.

RECHERCHE COMPTABLE

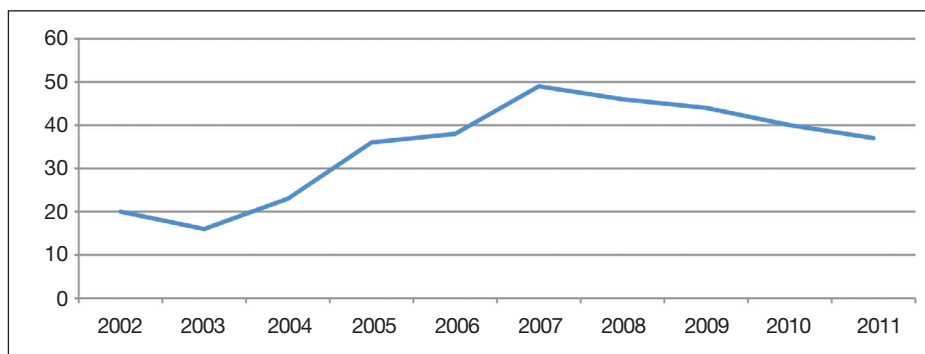
Tableau 2 : principaux objets d'étude en comptabilité financière

Thématique	Objets d'étude
IFRS	Transition, étude d'impact, déterminants des choix d'adoption des IFRS et contenu informationnel des IFRS Etude en lien avec des normes spécifiques sur les valorisations d'actifs financiers (IFRS 2, IAS 32/39) et non financiers, incorporels (IAS 38, IFRS 3) sur les dépréciations des actifs (IAS 36) et l'information sectorielle (IFRS 8) Débats autour de la normalisation internationale et discussion du processus
Audit	Déterminants et facteurs d'influence de la qualité de l'audit Contrôle interne dans certains secteurs (banques, public) Ethique, indépendance et compétence de l'auditeur Choix des auditeurs, comité d'audit, honoraires et marché de l'audit
Information financière	Contenu de la communication financière, communiqué de presse, prospectus. Informations volontaires <i>versus</i> rétentions d'information Perception des entreprises, réactivité des analystes financiers, rôle des agences de notation Contenu informatif des chiffres comptables, liens avec les rendements boursiers, prévisions des résultats, <i>profit warning</i>
Gestion des résultats	Déterminant des politiques comptables (ex : capitalisation des frais R&D, changement de méthode comptable, <i>profit warning</i>) Gestion des résultats lors d'un évènement particulier : fusion, prise de contrôle, diversification, changement de dirigeant, retrait de la cote Comptabilité d'intention, manipulations comptables, fraudes

Tableau 3 : principaux objets d'étude en contrôle de gestion et coûts

Thématique	Objets d'étude
Fonction contrôle de gestion	Fonction, typologie et pratiques de contrôle de gestion, rôle et projet professionnel des contrôleurs de gestion Liens entre contrôle de gestion et stratégie, management de la valeur, qualité, flexibilité et les fonctions opérationnelles Contrôle de gestion environnemental et socio-économique Applications sectorielles : banques, coopératives, services, franchise, habitat, associations, secteur public...
Méthodes de coût	Coûts cachés, imputation de charges indirectes Méthodes ABC : regroupement des activités, coût de maintenance, apprentissage organisationnel, articulation ABC/CRM et fondements conceptuels Méthode UVA : homogénéité, fiabilité et modalités de mise en place
Système de pilotage	Analyse de la performance des managers, système de mesure de la performance Tableau de bord : automatisation, typologie et choix des indicateurs BSC : liens avec le RSE et la stratégie, outil de communication, pratiques Gestion prévisionnelle et budgétaire : gestion sans budget, "transversalisation", contingence, processus, perception des DAF et applications sectorielles (ex : communes, hôpitaux)

Figure 6 : thèses en CCA recensées par l'AFC sur la période 2002-2011



Source : graphe établi à partir de la liste des thèses CCA disponibles sur le site de l'AFC.

• **Dans le domaine du contrôle de gestion et des coûts**, il est possible de décliner plusieurs angles d'étude en les regroupant ici entre la fonction, les méthodes de coût et les systèmes de gestion (tableaux de bord, gestion budgétaire...). Des thématiques transversales apparaissent également avec la recherche, l'enseignement et les études historiques en CCA. Certaines thématiques restent encore peu abordées en particulier en matière d'information extracomptable comme par exemple, le reporting environnemental et social (RSE) en dépit d'une actualité assez forte (obligations réglementaires croissantes).

2. Les thèses et les congrès français en comptabilité, contrôle et audit (CCA)

Afin de compléter les éléments précédents relatifs aux publications, nous nous sommes intéressés ici aux thèses soutenues en CCA et aux congrès annuels organisés par l'Association francophone de comptabilité (AFC)⁴.

■ A partir de la rubrique "Thèses en CCA" disponible sur le site de l'AFC, nous avons décompté le nombre de thèses recensées au cours de la décennie 2002-2011 (cf. figure 6).

En moyenne, le nombre de thèses soutenues en CCA sur la période s'élève à 35 par an avec une certaine stabilisation autour d'une quarantaine de soutenances sur la dernière période quinquennale. La revue des 120 thèses CCA soutenues sur 3 années (2009-2011) indique que 50 % d'entre-elles ont traité de thématiques relevant par ordre décroissant du contrôle de gestion et des coûts, de l'audit et de l'information financière (cf. figure 7, page suivante).

On retrouve une certaine analogie dans les thématiques prédominantes étudiées entre les thèses et les publications récentes en CCA avec néanmoins quelques variantes. Ainsi, les travaux sur les IFRS et le RSE représentent ici des poids équivalents avec respectivement 8 % et 9 % de l'échantillon étudié.

■ Les thèmes des congrès de l'AFC sont également révélateurs des domaines d'intérêt de la recherche comptable française (cf. tableau 4, page suivante).

4. L'AFC regroupe des enseignants et des chercheurs dans les disciplines de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit. Parmi ses différentes activités, elle organise un congrès annuel et publie des articles dans sa revue CCA.

Après un début des années 2000 marqué par les TIC et la gestion des risques, les thématiques ont ensuite évolué autour notamment de l'ouverture internationale et européenne, l'environnement, l'évaluation et l'innovation.

Le prochain congrès de l'AFC qui se tiendra à Lille en 2014 a pour thème "Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul". Il s'intéressera en particulier aux questions liées aux évaluations chiffrées, aux classements et autres notations.

3. La politique comptable de l'Autorité des normes comptables (ANC) en faveur de la recherche comptable ⁵

Le plan stratégique ⁶ de l'Autorité des normes comptables (ANC) prévoit de "stimuler à la fois l'offre et la demande" de recherche comptable en mobilisant l'ensemble des acteurs en vue de développer et structurer l'activité de recherche comptable et en impulsant la recherche par une demande de travaux financés par l'ANC.

Dans une note d'août 2013 ⁷, l'ANC présente un 1^{er} bilan de sa politique en faveur de la recherche comptable et dresse des perspectives d'évolution. En voici quelques éléments :

■ Après consultation des principaux acteurs, l'ANC a diffusé en 2010 une liste de thématiques de recherche comptable considérées comme prioritaires en termes de normalisation comptable à partir desquelles l'ANC a lancé plusieurs appels à recherche en 2011 et 2012 (ex : représentation comptable de la performance). L'ANC a structuré sa relation avec les chercheurs à travers plus particulièrement, ces appels à projet,

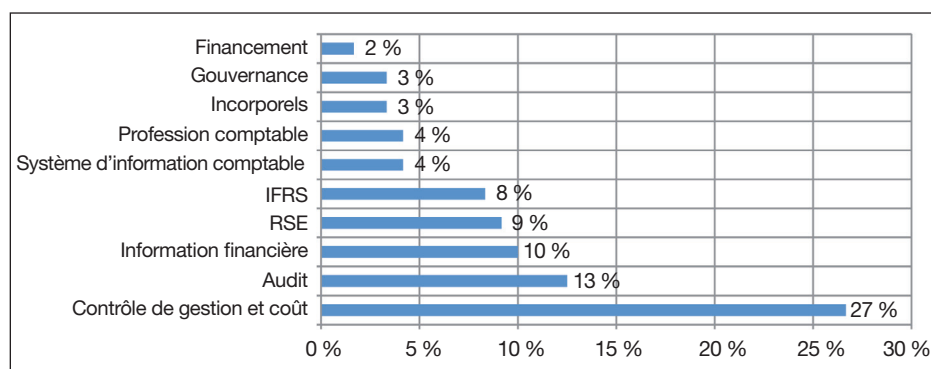
5. E. Tort., "ANC : 1^{er} bilan de la politique en faveur de la recherche comptable", Option finance n° 1237 du 23 septembre 2013, p. 33.

6. Voir, par exemple, E. Tort, "La recherche comptable : un des axes stratégiques de l'ANC", Option finance n° 1097 du 25 octobre 2010, p. 33.

7. La note de l'ANC est accompagnée de 4 annexes, à savoir : bilan quantitatif des travaux de recherche sélectionnés suite aux appels à recherche (1), liste des thèmes de recherche prioritaire – cf. tableau 5 de notre article (2), liste des travaux financés (3) actions à mener suite aux 2^{es} Etats généraux (4).

8. Dans l'annexe 2 du document publié par l'ANC, figurent pour chaque thème des exemples de sujets donnés à titre d'illustration.

Figure 7 : top 10 des thématiques les plus étudiées dans les thèses CCA sur la période 2009-2011



Source : graphe établi à partir de la liste des thèses CCA disponibles sur le site de l'AFC.

Tableau 4 : liste des thèmes des congrès de l'AFC sur la période 2002-2013

Année	Thème du congrès
2002	Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit
2003	Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion
2004	Norme et mondialisation
2005	Comptabilité et connaissances
2006	Comptabilité, contrôle audit et institution(s)
2007	Comptabilité et environnement
2008	La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité
2009	La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit
2010	Crise et des nouvelles problématiques de la valeur
2011	Comptabilité, Economie et Société
2012	Comptabilité et innovation
2013	Comptabilité sans Frontières...The French Connection

Source : site de l'AFC.

Tableau 5 : liste des thèmes de recherche prioritaire pour l'ANC ⁸

<p>Besoins que la comptabilité doit satisfaire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Identification des utilisateurs des états financiers et de l'information comptable, segmentation et étude de leurs besoins • Questions sur le champ d'application de la comptabilité et de l'information financière • Différentiation entre comptabilité et reporting financier • Responsabilité du normalisateur comptable à l'égard des utilisateurs dans son processus d'élaboration des normes
<p>Ce que la comptabilité doit représenter</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mérites respectifs de l'approche par le bilan (actifs/passifs) et l'approche par le compte de résultat (charges/produits) • Pertinence et apports d'une notion de Business model en comptabilité • Pertinence et apports d'une approche "value relevance" en comptabilité
<p>Définition et représentation de la performance d'une entité</p> <ul style="list-style-type: none"> • Présentation de la performance dans les états financiers : études pratiques • Evaluation à la juste valeur et mesure de la performance • Comment la performance est-elle définie par les entreprises ? Etude de la communication financière hors états financiers audités • Comment la performance est-elle définie par les utilisateurs ? • Lien entre les états financiers et la gestion interne de la performance
<p>Adéquation des modes d'évaluation aux objectifs de représentation comptable</p> <ul style="list-style-type: none"> • Critères susceptibles de justifier un mode d'évaluation donné • Quelles alternatives au coût amorti et à la juste valeur ? • Prise en compte du risque dans les états financiers • Le choix de l'actualisation
<p>Identification des entités/ensembles d'activités devant délivrer de l'information comptable</p> <ul style="list-style-type: none"> • Questions générales sur la reporting entity • Règles d'inclusion/d'exclusion des bilans et de délimitation des périmètres de consolidation • Comptabilité dans le contexte européen • La connexion comptabilité et fiscalité dans les pays européens • Les normes comptables pour les petites entreprises dans les pays européens

Source : extrait partiellement de l'annexe 2 du document de l'ANC intitulé, "1^{er} bilan de la politique de l'ANC en faveur de la recherche comptable et perspectives d'évolution", août 2013.

RECHERCHE COMPTABLE

des partenariats, des participations à des colloques et l'organisation annuelle en décembre - depuis 2010 - des Etats généraux de la recherche comptable.

■ Grâce à la mise en place d'outils opérationnels (collecte de financement, procédures d'appel à projet...), l'ANC a pu acquérir notamment une meilleure connaissance de l'état de la recherche comptable française. De ce point de vue, l'ANC relève une recherche dite "mainstream" centrée sur des travaux quantitatifs et en aval des problématiques de fond avec notamment des travaux autour des IFRS. Constatant l'absence de courant français reconnu en matière de recherche comptable, l'ANC promeut en particulier une approche économique de la comptabilité⁹. Au niveau mondial, l'ANC souligne :

- la prédominance de la recherche comptable américaine constituant, en quelque sorte, le *mainstream* face aux recherches en Europe et à celles des pays émergents ;
- le développement de courants nouveaux variés en provenance des Etats-Unis et pouvant être potentiellement sources de nouvelles recherches en France.

A l'issue de ces 3 années de soutien à la recherche, l'ANC tire un 1^{er} bilan en plusieurs points a) à h) dans le §. C-2-2 de sa note.

(a) Déception initiale de l'ANC quant à la qualité et la pertinence des projets de recherche
(b) Résultat d'ensemble plus positif que le constat initial - cf. a - Ex : travaux approfondis et documentés sur des problématiques conceptuelles
(c) Décalage entre le temps de la recherche et les besoins du normalisateur comptable
(d) Dépendance des chercheurs aux techniques quantitatives → orientation de l'ANC en faveur de méthodes plus qualitatives et plus appropriées à la recherche normative
(e) Interrogation sur le caractère inédit des projets en réponse aux appels à recherche de l'ANC, par rapport au plan de travail et aux travaux antérieurs des chercheurs

(f) Soutien des travaux en lien le plus direct avec les besoins des parties prenantes et, en particulier, les entreprises
(g) Effet structurant de la diffusion de la liste des thèmes de recherche prioritaire sur l'orientation de la réflexion et les axes de recherche
(h) Importance de la question de la diffusion des résultats de la recherche comptable française

■ En termes de perspectives d'évolution, l'ANC pointe des améliorations possibles au niveau du processus d'appel à projet, en faveur d'une meilleure communication autour des résultats de la recherche tout en soulignant l'importance de la formation en comptabilité.

S'agissant du processus d'appel à projet, l'ANC milite pour une plus grande visibilité du calendrier (ex : 2 appels par an à dates fixes) et la possibilité d'accorder des moyens supplémentaires aux chercheurs en vue de projets plus innovants et qualitatifs. Dans ce contexte, l'ANC pourrait envisager d'accroître les critères de sélection, de soutenir la pluridisciplinarité des travaux et la multi-nationalité des équipes et de dissocier les projets à court (ciblés) et à long terme (type partenariat). Concernant la meilleure communication autour de la recherche, l'ANC poursuit l'objectif d'une promotion de la recherche française.

Conclusion

La brève revue de publications françaises et de travaux doctoraux en CCA sur une période décennale donne une indication du niveau de production de la recherche comptable en France qui tend, semble-t-il, à se tasser au cours des toutes dernières années. Dans le champ CCA, la recherche comptable est principalement concentrée sur le contrôle de gestion et

9. Via son partenariat avec l'Ecole de Toulouse et d'autres chercheurs.

les coûts, l'audit, l'information financière et les normes IFRS qui constituent un domaine d'intérêt significatif pour les enseignants-chercheurs en comptabilité. En revanche, certaines thématiques plus spécialisées semblent moins attractives comme les comptes consolidés ou encore les systèmes et la fonction comptables. Dans ce contexte, la politique de l'ANC en faveur de la recherche comptable vise à jouer un rôle essentiel de développement et de structuration autour de thématiques prioritaires. ■

Bibliographie

Bouquin H., "Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ?", *Finance Contrôle Stratégie* – vol. 11, hors-série, juin 2008, p. 177 - 191.

Charreaux G. et Schatt A., "Les publications françaises en comptabilité et contrôle de gestion sur la période 1994-2003 : un état des lieux", *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2005/2 Tome 11, p. 5-38.

Chtioui T. et Soulerot M., "Quelle structure des connaissances dans la recherche française en comptabilité, contrôle et audit ?" Une étude bibliométrique de la revue CCA sur la période 1995-2004, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2006/1 Tome 12, p. 7-25.

Gervais M., Berland N., "À quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années ? Dix ans de recherche en contrôle", *Finance Contrôle Stratégie* – vol. 11, hors-série, juin 2008, p. 109 - 148.

Lefrancq S., "Recherche et action : la comptabilité dans son contexte", Une étude de la politique éditoriale d'Accounting, Organizations and Society, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2004/3 Tome 10, p. 297-315.

Lorino P., "Méthodes de recherche en contrôle de gestion : une approche critique", *Finance Contrôle Stratégie* – vol. 11, Hors-série, juin 2008, p. 149 - 175.

Tort E., "La recherche comptable : un des axes stratégiques de l'ANC", *Option finance* n° 1097 du 25 octobre 2010, p. 33.

Tort E., "ANC : 1^{er} bilan de la politique en faveur de la recherche comptable", *Option finance* n° 1237 du 23 septembre 2013, p. 33.

Découvrez les nouvelles publications sur l'actualité fiscale, sociale, comptable 2014

WWW.BOUTIQUE-EXPERTS-COMPTABLES.COM