

**Les petits déjeuners de
l'ACADEMIE DE COMPTABILITE
17 septembre 2024**

L'état de la recherche comptable francophone

Bernard Colasse

Professeur de sciences de gestion à l'Université Paris-Dauphine/PSL

En 2010, Jérôme Haas, le regretté Jérôme Haas, alors président de l'Autorité des Normes Comptables (ANC), avait décidé d'organiser des Etats Généraux de la Recherche Comptable afin de faire se rencontrer des chercheurs en comptabilité, des acteurs de la normalisation comptable, des directeurs financiers et comptables, des auditeurs, des experts comptables, etc. Ce furent les premiers du genre ; en effet, ses successeurs, Patrick de Cambourg puis Robert Ophèle, allaient reprendre l'initiative et la rendre pérenne. Ainsi auront lieu le 29 novembre prochain les 13èmes Etats Généraux de la Recherche comptable.

Jérôme m'avait demandé, à cette occasion, de dresser un panorama de la recherche comptable francophone.

J'avais intitulé ce panorama « Cinq questions à propos de la recherche comptable francophone ». J'avais en effet renoncé à faire un exposé universitaire un peu austère et pesant dans lequel j'aurais présenté les sujets traités et les méthodologies de la recherche comptable. J'avais préféré faire un exposé disons socratique consistant à répondre aux questions qui m'étaient le plus fréquemment posées à propos de la recherche comptable, notamment par les professionnels de la comptabilité.

Si vous le permettez, je vais reprendre ici quatre de ces questions qui se posent encore mais dont les réponses doivent évidemment être actualisées.

Ces quatre questions sont les suivantes :

1. Existe-t-il une offre de recherche comptable francophone ? Les professionnels qui n'en voient pas toujours les retombées opérationnelles peuvent en effet en douter.

2. Quels types de recherche comptable fait-on en France ? Il existe effectivement différents types de recherche comptable.
3. La recherche comptable francophone se distingue-t-elle de la recherche anglo-saxonne ? A-t-elle des spécificités.
4. Les sujets dont traitent les chercheurs sont-ils susceptibles d'intéresser les professionnels ? C'est la question de l'utilité opérationnelle des recherches comptables menées en France.

J'espère évidemment que vous ajouterez vos propres questions à ces quatre questions préliminaires auxquelles je vais essayer de répondre.

1. Existe-t-il une offre de recherche comptable francophone ?

La réponse est évidemment « oui », et encore plus aujourd'hui qu'en 2010.

Je voudrais d'abord rappeler qu'il y a un peu plus de quarante ans cette offre se réduisait à quelques travaux pionniers. Parmi ces travaux pionniers, il convient de citer ceux du professeur Pierre Lassègue, lequel fut président de notre académie. Pierre Lassègue, disparu en 2023, fut en effet l'un des premiers professeurs à enseigner la comptabilité à l'université, en l'occurrence à la Faculté de Droit et des Sciences Economiques de Paris. Il a même produit un grand manuel de comptabilité. C'était dans les années 1960...

Il a fallu attendre la création en 1979 de l'Association Française (devenue Francophone) de Comptabilité (AFC) pour que la recherche comptable prenne véritablement son essor. L'AFC est l'association qui réunit les enseignants-chercheurs de langue française du domaine « comptabilité-contrôle-audit ». La création de cette association (avec ses congrès, ses journées d'étude, ses séminaires,..) a été déterminante quant à la production d'une offre francophone de travaux de recherche dans le domaine de la comptabilité entendu au sens large, incluant le contrôle de gestion et l'audit.

Cette offre de recherche comptable se manifeste principalement sous la forme d'articles dans des revues académiques et de thèses.

Il existe deux revues académiques publiées par l'AFC : la revue *Comptabilité Contrôle Audit* (CCA) créée en 1995 et la revue *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées* (ACCRA), créée en 2018. CCA vise un lectorat de chercheurs tandis qu'ACCRA vise un lectorat plus large incluant les professionnels de la comptabilité. Ces deux revues comportent trois numéros par an et sont diffusées exclusivement sous forme numérique sur la plateforme Cairn.info.

Chaque année, sont soutenues une vingtaine de thèses, principalement dans les universités mais aussi dans quelques grandes écoles comme HEC et l'ESSEC. Les meilleures de ces thèses sont publiées sous la forme d'ouvrages.

On peut joindre à cette offre universitaire un certain nombre de mémoires d'expertise comptable qui procèdent réellement d'une démarche de recherche. Il s'agit là d'un gisement de travaux très peu exploité si ce n'est par les étudiants qui doivent eux-mêmes faire un mémoire en vue de l'expertise comptable et regardent ce qu'on fait leurs prédécesseurs.

Cela dit, cette offre, si elle existe, n'est pas encore très importante, d'autant plus qu'elle traite non seulement de sujets de comptabilité financière mais aussi de sujets de contrôle de gestion et d'audit. Derrière la faiblesse quantitative de cette offre, il y a la difficulté que les établissements français d'enseignement supérieur ont à recruter des enseignants-chercheurs en comptabilité, contrôle de gestion et audit. Nous reviendrons peut-être, si vous le souhaitez, sur ce problème.

Si l'on considère maintenant cette offre d'un point de vue non plus quantitatif mais d'un point de vue qualitatif, force est de constater (mais c'est mon opinion) une amélioration assez considérable de la qualité de cette offre, notamment d'un point de vue méthodologique. Un certain nombre de chercheurs français rivalisent aujourd'hui avec les chercheurs anglo-saxons et publient dans d'excellentes revues britanniques ou américaines, notamment dans la revue britannique *Accounting, Organizations and Society* (AOS).

Si l'offre existe et si elle est globalement de qualité, cela ne signifie pas pour autant qu'elle soit parfaitement adaptée à la demande telle qu'elle est exprimée par les professionnels. C'est que cette offre, ainsi que nous le verrons plus loin, correspond à un type de recherche qui n'est pas nécessairement le plus demandé par ceux-ci.

En admettant que les sceptiques, et il y en a peut-être parmi vous, soient maintenant convaincus de l'existence d'une recherche comptable francophone, passons à la question suivante.

2. Quels types de recherches fait-on en France ?

On peut, selon une classification assez classique, distinguer trois catégories de recherches en compta : une recherche fondamentale, une recherche appliquée et une recherche normative. Toutefois, remarquons que cette classification utilisée dans les sciences « dures » n'est pas tout à fait adaptée à la recherche comptable qui relève dans notre pays des sciences dites de la gestion et, au-delà, des sciences de l'homme et de la société. Certaines recherches trouvent difficilement place

dans cette classification, et d'autres peuvent relever de deux, voire de trois catégories. Utilisons-là cependant.

La recherche comptable fondamentale

Disons qu'elle s'intéresse à la comptabilité comme phénomène historique, social, économique et organisationnel ; et traite, dans une perspective essentiellement cognitive (c'est-à-dire « scientifique », si l'on considère que la visée cognitive est la caractéristique de la science), de questions diverses relatives à ses concepts, à ses méthodes, à son fonctionnement et à son rôle. Quelques exemples de questions dont elles traitent :

- Comment naissent et évoluent les principes et les concepts comptables ? D'où viennent par exemple le principe de prudence ou le concept d'amortissement ? Dans quel contexte socio-historique sont-ils apparus ?
- La production d'informations comptables répond-elle aux attentes de ses utilisateurs ? L'information diffusée dans leurs rapports annuels par les exploitants du nucléaire répond-elle par exemple aux attentes des parties prenantes ?
- Que font les utilisateurs, par exemple les analystes financiers, de l'information comptable qu'ils reçoivent ? Les analystes financiers préfèrent-ils, autre question, le résultat net au *comprehensive income* des IFRS comme indicateur de performance de l'entreprise ?
- Quelles sont les caractéristiques économiques et financières des entreprises qui lissent leurs résultats ? Question traitée dans de nombreux articles relevant du courant dit de la théorie positive de la comptabilité.
- Les indicateurs comptables de performance sont-ils corrélés avec les indicateurs boursiers ? Ont-ils une pertinence boursière, a *value relevance* ? Question également traitée par de nombreux chercheurs.

Autant de questions donc assez générales et propices à la réalisation de thèses mais qui peuvent cependant intéresser le praticien et notamment le normalisateur (par exemple, en ce qui concerne celui-ci, les questions relatives aux besoins des utilisateurs).

On peut d'ailleurs aussi classer dans cette recherche fondamentale les travaux relatifs aux institutions et aux processus de normalisation, c'est-à-dire des travaux qui prennent pour objet le normalisateur lui-même. Une partie de mes propres travaux portent d'ailleurs sur les organismes et les processus de normalisation.

La recherche comptable appliquée

Elle vise plus directement le perfectionnement de l'outil et se concrétise par des travaux d'ingénierie qui peuvent viser soit à un élargissement de la

modélisation comptable, soit à son adaptation à de nouveaux besoins, soit encore à l'exploitation de nouvelles technologies.

A titre d'exemple, un certain nombre de chercheurs travaillent déjà depuis longtemps à l'extension de la modélisation comptable aux phénomènes environnementaux ; ce qui peut déboucher très concrètement sur un perfectionnement du rapport « développement durable » et la formulation d'alter-indicateurs.

A titre d'exemple encore, des chercheurs consacrent leurs travaux à la comptabilité des organisations publiques et, en particulier, à la comptabilité de l'Etat. Ce qui peut évidemment intéresser le Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNOCP) cher à M. Michel Prada.

A titre d'exemple encore, des travaux de recherche portent sur l'intégration de la comptabilité dans les progiciels de gestion intégrés.

Il est incontestable que ces travaux de recherche appliquée devraient intéresser les praticiens. Certains de ses travaux confinent d'ailleurs aux études menées par les grands cabinets de conseil.

La recherche normative

On parle aussi en France de recherche doctrinale et dans les pays anglo-saxons de recherche en théorie comptable (*accounting theory*).

Il s'agit de la recherche qui traite plus ou moins directement des problèmes auxquels sont confrontés les normalisateurs.

Cette recherche a un volet théorique ou réflexif ; il s'agit par exemple de « réfléchir » à la façon dont on peut saisir en comptabilité les incorporels et, plus généralement, l'immatériel ? De soulever les problèmes que cela pose et d'examiner les solutions possibles ? Ceci peut déboucher sur des mémoires ou des thèses qui ressemblent aux documents que les organismes anglo-saxons publient quand ils commencent à élaborer une norme (les *memorandum discussion*) ; ce sont d'ailleurs souvent des universitaires qui, aux Etats-Unis, font ces *memorandum discussion*.

Elle a aussi un volet plus empirique constitué par des *field tests*, c'est-à-dire des études *ex ante* ou *ex post* des impacts potentiels ou observés des normes : *ex ante* si elles sont menées avant la mise en application d'une norme, en cours d'élaboration de celle-ci ; *ex post* si elles sont menées après la mise en application de la norme, pour faire en quelque sorte le bilan de son application.

Certaines études dites de *value relevance*, c'est-à-dire de pertinence boursière, que nous avons classées dans la recherche fondamentale, sont d'ailleurs assimilables à des études *ex post* d'impact : il s'agit de tester statistiquement la relation entre indicateurs comptables et indicateurs de valeur boursière.

Par définition, cette recherche dite normative intéresse ou est susceptible d'intéresser les normalisateurs. Depuis longtemps, le normalisateur américain finance des travaux en lien avec les sujets et les normes qui sont à son programme de travail. De même, depuis une dizaine d'années, l'ANC lance des appels d'offre de recherche à l'intention des membres de l'AFC qui y répondent en nombre. En 2024, je le mentionne à titre d'information, l'appel d'offre de l'ANC porte sur les sujets généraux suivants : la transparence de l'information financière des associations, les tableaux des flux de trésorerie, les actifs immatériels, le mécanisme de tarification des polluants et de financement de compensation carbone, le plan de transition dans le rapport de durabilité. Par ailleurs, les prochains Etats Généraux de la Recherche Comptable ont pour thème « Les Incorporels ».

Ces trois types de recherche (fondamentale, appliquée et normative) peuvent être utiles aux praticiens, ce qui est évident pour la recherche dite normative mais cela est vrai également pour la recherche appliquée et même pour la recherche fondamentale. Ainsi, certains travaux d'histoire de la comptabilité que l'on classe en recherche fondamentale peuvent éclairer des débats contemporains, tels les travaux sur l'histoire des méthodes d'évaluation qui nous apprennent notamment que le débat autour de la juste valeur n'est pas nouveau, que dès le 19^{ème} siècle il faisait florès et s'affronter les pour et les contre.

A ces trois types de recherche, j'en ajouterais un quatrième, récent et controversé, que je qualifierais de recherche engagée. J'entends des travaux qui ont pour objet d'amender profondément le modèle comptable dominant ou de proposer un modèle alternatif. Ainsi, on a vu fleurir tout un ensemble de propositions pour un modèle comptable adapté aux enjeux du développement durable et aux nouvelles responsabilités sociales et environnementales des entreprises dans le contexte du changement climatique en cours. M. Patrick de Cambourg, alors qu'il était président de l'AFC a d'ailleurs produit un rapport faisant l'inventaire de ces propositions. La plus audacieuse de ces propositions, considérée même par certains comme révolutionnaire, est connue sous l'appellation de modèle CARE. L'application de ce modèle s'inscrit dans un projet politique de transformation sociale débouchant sur un nouveau système économique, ce qui en fait un modèle très utopique. Néanmoins, certains aspects de ce modèle peuvent être une source d'inspiration pour les normalisateurs et les réformateurs sociaux. Ainsi, dans leur rapport, intitulé « L'entreprise, objet d'intérêt collectif », Nicole Notat et Jean-Dominique Senard (2018) constatent

que « Les normes comptables actuelles ne prennent pas en considération les enjeux sociaux et environnementaux » et, dans une note en bas de page de leur rapport, signalent l'intérêt des réflexions et des travaux menés autour de CARE.

3. L'offre francophone de recherche comptable se distingue-t-elle de l'offre anglo-saxonne ?

D'abord, elle est beaucoup plus récente : l'American Accounting Association (AAA) a été créée en 1916 (sous le nom d'*Association of University Instructors in Accounting*) et l'AFC en 1979, 63 ans plus tard ! Aujourd'hui, l'AAA doit avoir 12000 membres (dont 2500 environ non états-uniens) et l'AFC, environ 600. Il n'est donc pas étonnant que la recherche francophone soit nettement moins abondante, y compris si l'on met dedans les recherches québécoises qui, si elles sont restituées en français, et d'ailleurs de moins en moins, sont pour la plupart, méthodologiquement, des recherches typiquement étatsuniennes. Il existe une trentaine de revues académiques anglo-saxonnes contre, ainsi que je l'ai dit, deux francophones, *Comptabilité-Contrôle-Audit* et *ACCRA*

Venons-en à la question proprement dite : les recherches francophones sont-elles de nature différente des recherches anglo-saxonnes ?

Une remarque avant de répondre : la recherche dite anglo-saxonne n'est pas plus homogène que ne le sont la pratique ou la normalisation comptables dites anglo-saxonnes. Il faut en particulier distinguer entre la recherche britannique et la recherche étatsunienne : la recherche britannique, illustrée en particulier dans la revue *Accounting, Organizations and Society* (AOS), est plus qualitative et emprunte davantage aux sciences humaines que la recherche étatsunienne, plus quantitative et très inféodée à la recherche économique ; le courant dominant aux Etats-Unis, celui de la théorie positive de la comptabilité, illustré par exemple dans la revue *The Journal of Accounting and Economics* (JAE), peut être considéré comme un appendice de la recherche économique.

Si, par exemple, l'on se réfère aux articles publiés dans *Comptabilité-Contrôle-Audit* (CCA), les recherches francophones apparaissent très diversifiées tant d'un point de vue thématique que d'un point de vue méthodologique, peut-être plus diversifiée que les recherches anglo-saxonnes. Il est vrai que cette diversité a été voulue par les rédacteurs en chef successifs de *Comptabilité-Contrôle-Audit*. Toutefois, elles sont peut-être plus proches des recherches britanniques que des recherches états-uniennes. On ne peut considérer que le *mainstream* étatsunien soit le *mainstream* francophone. Mais il est incontestable qu'en raison de leur antériorité les recherches américaines ont été et restent une importante source d'inspiration pour les chercheurs francophones

4. Les sujets de recherche traités par les chercheurs sont-ils susceptibles d'intéresser les praticiens ?

C'est la question de l'adaptation de l'offre à la demande professionnelle, question qui nous renvoie à la façon dont les chercheurs sont aujourd'hui évalués.

Ils le sont sur la base de leurs publications dans des revues dites académiques.

Qu'est-ce qu'une revue académique ? Disons une revue dans laquelle écrivent des chercheurs et qui est lue par d'autres chercheurs.

Les articles publiés dans ces revues font l'objet d'évaluations qui portent essentiellement sur la rigueur de la méthodologie mise en œuvre. Ce mode d'évaluation n'incite pas les chercheurs à s'attaquer à des sujets qui intéresseraient les professionnels et à faire de la recherche appliquée ou normative. En effet, ces sujets ne se prêtent pas, en général mais pas toujours, à des traitements méthodologiques valorisés par la communauté des chercheurs et donc à des travaux pouvant conduire à des publications dans des revues académiques. C'est ainsi que les recherches normatives à caractère réflexif sur les concepts et les principes comptables ont quasiment disparu des revues académiques anglo-saxonnes.

La FNEGE et le CNRS ont dressé, pour le domaine de la comptabilité, du contrôle de gestion et de l'audit des classements de ces revues académiques qui « comptent » pour l'évaluation des chercheurs. Figurent dans ces classements les deux revues de l'AFC : *Comptabilité-Contrôle-Audit* (CCA), classée en catégorie 2 par la FNEGE et le CNRS ; et ACCRA classée en catégorie 4 par la FNEGE (non classée par le CNRS). Mais ne figure pas dans ces classements la revue de l'Ordre des Experts Comptables, le *Revue Française de la Comptabilité* (RFC)... Et, si elle est présente, je le dis à Mme Cécile de Saint-Michel, la nouvelle présidente de l'OEC : c'est, selon moi, tout à fait regrettable parce que cette revue est lue par les praticiens et constitue un moyen pour les chercheurs de faire connaître leurs travaux à ceux-ci ; c'est un pont entre les uns et les autres. Il y a d'ailleurs des chercheurs, et j'en suis, qui écrivent dans cette revue mais continueront-ils à le faire ? Rien n'est moins sûr dans la mesure où les articles qu'ils y publient ne sont pas reconnus pour leur évaluation en tant que chercheurs.

Ajoutons que ce problème de l'évaluation des chercheurs en comptabilité n'est pas spécifiquement français ou francophone.

Dans les pays anglo-saxons, les chercheurs en comptabilité sont évalués de la même façon et c'est d'ailleurs parce qu'ils sont évalués comme cela dans les

pays anglo-saxons, et notamment aux Etats-Unis, qu'on les évalue maintenant comme ça en France et dans la Francophonie : les formes d'évaluation procèdent de l'imitation de ce qui se fait dans le pays dominant.

Il existe aux Etats-Unis de très grandes revues académiques de comptabilité, je pense au très mathématique *Journal of Accounting Research*, qui sont illisibles pour le commun des mortels, ce qui n'est pas très grave, mais qui le sont également pour une majorité de chercheurs en comptabilité, ce qui l'est beaucoup plus et devrait conduire à s'interroger sur l'utilité de telles revues !

Nous nous heurtons ici au problème de la double pertinence de la recherche comptable. Idéalement, la recherche comptable devrait être pertinente professionnellement et traiter de sujets présentant une utilité professionnelle ; et elle devrait l'être aussi méthodologiquement afin de répondre aux exigences de la communauté scientifique. Il semble que, en raison de la façon dont les chercheurs sont évalués, la pertinence méthodologique l'emporte aujourd'hui sur la pertinence professionnelle et qu'une partie de la recherche comptable soit guettée par l'académisme. Ceci est vrai aussi bien dans les pays francophones que dans les pays anglophones. Que faire ?

Voici quelques actions possibles que, faute de temps, je ne développerai pas. Il y aurait tout d'abord davantage de recherches s'il y avait davantage de chercheurs. Pour qu'il y ait davantage de chercheurs, il faudrait rendre le métier plus attractif, notamment par rapport aux carrières offertes par les cabinets d'expertise et d'audit. A défaut de faire croître leur nombre, on pourrait mettre en place des incitations pour augmenter la production et les publications des chercheurs (« travailler plus pour gagner plus » !). Certains établissements le font mais ce n'est pas sans risques ; le principal de ces risques est de détourner leurs professeurs des activités d'enseignement et de léser ainsi leurs étudiants.

Conclusion : la recherche comptable francophone a-t-elle un avenir ?

La recherche comptable francophone est confrontée ainsi qu'on vient de le voir à de nombreux problèmes mais son principal problème, pas encore évoqué, est celui de l'avenir scientifique de la langue française. Son avenir est en effet lié à celui très menacé de la langue française au plan international. En d'autres termes, elle a un avenir si elle apprend l'anglais ... avec le risque de perdre ses spécificités et de se diluer dans la recherche anglo-saxonne, pas nécessairement la recherche étatsunienne. Mais nous ne pensons pas qu'elle puisse se maintenir sans se mettre à l'anglais qui, pour l'instant, avant que le chinois ne le détrône, est la langue de la comptabilité, de la normalisation internationale et de la recherche comptable. C'est là un défi paradoxal pour la recherche comptable francophone. J'ai d'ailleurs exposé ce défi dans une tribune publiée dans journal Le

Monde (**lemonde.fr du 18/12/2019**). Il lui faut se mettre à l'anglais pour ne pas mourir mais prendre le risque de mourir culturellement en se mettant à l'anglais. Malheureusement, c'est un défi qui est lié à l'évolution du monde et devant lequel les chercheurs francophones en comptabilité ne peuvent rien sinon s'adapter. Ce qui explique que les dirigeants de l'AFC aient décidé de publier en français et en anglais tous les articles de la revue CCA.

Voici donc mes réponses à quelques questions récurrentes mais vous en avez sans doute d'autres... Je suis donc à votre disposition pour tenter d'y répondre.
