



HAL
open science

Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité ?

Marc Nikitin, Aurélien Ragainne

► **To cite this version:**

Marc Nikitin, Aurélien Ragainne. Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité ?. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00690978

HAL Id: hal-00690978

<https://hal.science/hal-00690978v1>

Submitted on 25 Apr 2012

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.

Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité ?

Marc NIKITIN

LOG - Université d'Orléans

Rue de Blois, 45067 Orléans Cedex 2

Aurélien RAGAIGNE

CEREGE – Université de Poitiers

20 rue guillaume VII le Troubadour, 86022 Poitiers Cedex

Résumé

L'examen des résumés et titres de 906 articles parus dans les meilleures revues de comptabilité nous a permis d'entrevoir quelques caractéristiques de ces recherches : la « préoccupation théorique » est présente depuis le début de la période étudiée (1990). Son accroissement est sensible et régulier depuis la fin des années 1990. Les théories auxquelles ces articles renvoient offrent l'aspect d'une grande diversité d'appellations d'une part, mais également d'une diversité d'acception du mot « théorie » d'autre part. À tel point qu'une démarche typologique partant de la liste des théories mentionnées semble particulièrement délicate et hasardeuse. Dans une démarche exploratoire, nous proposons d'emprunter aux études littéraires la notion de 'genre' et d'en faire un critère pour élaborer une typologie des théories (ou méta théories) présentes dans les recherches en comptabilité. Nous examinons plus en détail l'un de ces genres.

Mots-clés : Théorie comptable ; genres littéraires

What is an accounting theory ?

Abstract

In order to answer the question raised, we examine titles and abstracts of 906 articles, published in eight best refereed accounting journals. The main characteristics is that the theoretical concern is steady, rather modest but significantly increasing in the last decade. Theories mentioned by authors are very numerous and one can observe that the term 'theory' has several very different meanings. As a consequence, setting up a typology of theories mentions looks quite hazardous and risky. In an exploratory approach, we draw the notion of 'genre' from literary research and use it as a criteria to build a tentative typology of accounting theories. We finally analyze one of these 'genres'.

Keywords : Accounting theory, literary genres

Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité ?

Chacun des auteurs de cet article a eu l'occasion, dans un passé récent, de se voir refuser un article parce que ce dernier ne comportait pas de cadre théorique clairement identifié. De bonne foi cependant, chacun avait eu l'impression, à partir d'une étude empirique destinée à répondre à une question de recherche clairement posée, de proposer une explication argumentée. Aucun en revanche n'avait clairement affirmé qu'il souhaitait tester (confirmer, amender ou infirmer) une théorie ayant pignon sur rue ou le vent en poupe (Agence, parties prenantes, Théorie Néo-Institutionnelle, Actor Network Theory, etc.). Les premiers moments d'amertume passés, et en acceptant bien volontiers l'hypothèse que tous les acteurs de ce jeu étaient compétents et de bonne foi, nous avons tenté d'élucider cette situation. Nous en sommes arrivés à la conclusion que la jeune communauté scientifique des chercheurs en comptabilité était confrontée à un dilemme, tel qu'il est exprimé dans l'éditorial de CCA en septembre 2010 (Nikitin, Pezet, Piot, & Stology, 2010, pp. 3-4) : d'un côté, pour « *éviter le double piège de la simple description et de l'empirisme* » il convient d'imposer aux auteurs qu'ils expriment les présupposés théoriques de leurs assertions ; d'un autre côté, « *malheureusement, parce qu'elle est souvent considérée comme une obligation ou une contrainte, la référence à un cadre théorique est pratiquée comme un rituel par les plus dociles et les moins imaginatifs* »¹. Le cadre théorique peut alors devenir « *un frein plus qu'un moteur au développement d'une pensée véritablement originale et créative* ». « *Ce dilemme résulte d'un constat : l'activité de recherche suppose que ceux qui s'y adonnent développent simultanément deux qualités apparemment contradictoires : la rigueur et la créativité* ». L'éditorial se concluait sur la difficulté qu'il pouvait y avoir à définir précisément ce qu'est une contribution théorique.

Nous avons souhaité, dans cet article, avancer dans la définition de ce qu'est une contribution théorique en comptabilité, ou plus généralement de ce qu'est une théorie en comptabilité, la définition de « contribution théorique » renvoyant nécessairement à celle de « théories ». D'autres avant nous se sont bien évidemment confrontés à cette question. Malmi & Granlund (2009, p. 601) y répondaient de la façon suivante : « *Accounting academics seem to have very different perceptions of what is to be regarded as theory. While, for some authors, theory seems to be all the existing literature on management accounting and control, for others theory is rather an orienting set of ideas or explanatory concepts (Ahrens and Chapman, 2006). Sometimes accounting scholars refer to the theory being simply the psychological, economic, or social dynamics providing answers to why questions. Similarly, some colleagues commenting on this manuscript argue that any idea that can serve as a basis for a testable hypothesis is a theory* ». Dans le commentaire critique qu'il fait de l'article de Malmi & Granlund, Quattrone (2009, p. 623) propose une autre définition « *...by theory we mean a general statement subsuming² a series of phenomena* ».

Pour tenter de mettre un peu d'ordre dans cet ensemble très disparate, nous proposons de discerner au moins trois démarches (ou méthodes) de définition. La première, que nous

¹ Cette dimension rituelle peut être un effet pervers de la mesure de la production scientifique, telle qu'elle est pratiquée actuellement. Selon Berland et Drevet (2012), « *la publication permet alors de révéler les efforts d'adaptation des individus plus qu'il ne traduit, comme on le croit peut-être un peu pompeusement, la production de connaissances nouvelles. Sinon, il faudrait reconnaître que vu la masse des publications, le progrès dans la gestion des organisations est très rapide, ce que dément l'observation du champ organisationnel ou du contenu des livres de cours* ».

² *Subsuming* peut-être traduit par *englobant*.

qualifierons de large ou en compréhension, est celle que l'on trouve dans les dictionnaires et qui cherche à englober l'ensemble des emplois du mot ; si l'on élimine l'emploi très limité de « *groupe de personnes qui s'avancent en rangs* », on trouve des emplois qui peuvent ne concerner que les sciences dites exactes : « *Ensemble de théorèmes et de lois systématiquement organisés, soumis à une vérification expérimentale...* ». D'autres se rapportent plutôt aux sciences humaines et sociales : « *Ensemble systématisé d'opinions, d'idées sur un sujet déterminé* », ou encore « *Connaissance spéculative et vraisemblable, souvent basée sur l'observation ou l'expérience, donnant une représentation idéale, éloignée des applications* ». à un plus grand niveau de généralité, on trouve également : « *Principe ou règle qui fonde la connaissance rationnelle, par opposition à la pratique* ». Les définitions (en anglais) du paragraphe précédent entrent à l'évidence dans cette catégorie.

La seconde démarche est typologique et cherche à classer l'ensemble des éléments que l'on peut (ou que l'on a pu, dans le passé) considérer comme des théories comptables. Bernard Colasse (2000) distingue ainsi les théories descriptives (destinées, depuis le XVII^e siècle à décrire le fonctionnement des comptes ou à classer les principes comptables), des théories normatives ou prescriptives (destinées à établir les meilleures normes à utiliser³), et des théories explicatives (celles que l'on considère aujourd'hui comme des théories). Dans cette dernière catégorie, B. Colasse établit une distinction entre la théorie positive de la comptabilité d'une part, et les théories historiques et sociologiques d'autre part. Remarquons au passage, car nous y reviendrons au cours de cet article, que la première est clairement une théorie destinée à expliquer le fonctionnement de la comptabilité⁴⁵, alors que les secondes semblent venues d'autres disciplines. Le fait qu'une très grande partie des théories auxquelles nous faisons référence soient des théories venues de l'extérieur de nos disciplines pose d'ailleurs problème : sommes-nous légitimes et compétents pour faire évoluer et enrichir ces théories ?

Une troisième démarche pourrait correspondre à une vision restreinte de ce qu'est une théorie. Selon cette vision, une proposition d'explication ne pourrait mériter le titre envié de théorie qu'à partir du moment où elle aurait bénéficié d'une certaine reconnaissance de la part de la communauté scientifique correspondante. Dans le cadre de la théorie positive de la comptabilité par exemple, de très nombreuses explications du comportement comptable des managers ont pu être proposées, mais bien peu se sont vu accolé le terme flatteur de théorie. Une théorie serait donc « *une explication qui a réussi* », ou « *qui a rencontré son marché* », confortant ainsi la théorie de la réception⁶ (Jauss, 1978) appliquée elle-même aux théories. C'est vraisemblablement cette vision restreinte que les réviseurs qui ont refusé nos articles (Cf plus haut) avaient en tête.

Pour notre part, nous tentons ici une démarche empirique, considérant qu'une théorie est le cadre explicatif que les chercheurs invoquent dans les articles qu'ils publient. Nous souhaitons savoir si une définition, large ou restreinte, prévaut.

Pour mener ce travail, nous avons procédé comme suit : nous avons choisi, parmi les supposées « meilleures », huit revues (ABR, AOS, CPA, EAR, JAR, JMAR, MAR et TAR)

³ Ces théories sont apparues à partir des années 1950, et pourraient être liées au développement de la normalisation comptable. C'est sont-elles que Watts & Zimmerman (1979) appelaient *Accounting Theories*.

⁴ Même si l'on peut supposer qu'elle puisse s'appliquer à d'autres domaines des sciences humaines et sociales.

⁵ Le mot comptabilité est utilisé ici dans le sens d'un ensemble disparate incluant aussi bien un ensemble de techniques due les hommes chargés de leur élaboration et de leur mise en œuvre. Il s'agirait donc d'un emploi du terme s'ajoutant à ceux mis au jour par Labardin et Nikitin (2009).

⁶ Selon Jauss (1978), le succès d'une œuvre littéraire ne dépend pas uniquement de ses qualités intrinsèques, mais vient plutôt du fait qu'elle entre en résonance, à certaines époques, avec les préoccupations du public qui les reçoit.

offrant une grande diversité de politiques éditoriales et de positions épistémologiques. Nous avons effectué un tri en ne retenant que les articles parus depuis 1990 et dont le titre ou le résumé contenait au moins l'un des mots « theory », « theoretical » ou « theorist ». Nous avons ainsi obtenu un corpus de 906 articles. Dans une première partie, à vocation exploratoire, ce corpus est tout d'abord analysé dans son ensemble, sur la base de quelques données succinctes à propos de chaque article (date de publication, théorie « annoncée »⁷). On cherche ainsi à cerner l'évolution de l'intérêt des revues pour les questions théoriques ainsi que le spectre des différentes théories « annoncées ». Dans une seconde partie, nous étudions le contenu d'un nombre limité d'articles pour a) établir un parallèle entre certaines démarches théoriques et ce que l'on appelle un « genre » en littérature et b) présenter les caractéristiques principales de l'un de ces « genres » : la théorie foucauldienne de la comptabilité.

I. Exploration de l'ensemble du corpus

a) L'intérêt porté à la question de la théorie.

Pour cette phase exploratoire, nous avons collecté des articles dans des revues les mieux classées par le CNRS⁸. A l'aide des bases de données disponibles interrogeant les résumés et titres des articles, sept termes sont identifiés dans les publications comme représentatifs de la question de la théorie en comptabilité [tableau 1].

	<i>Theoretical</i>	<i>Theory</i>	<i>Theorist</i>	<i>Theorize</i>	<i>Theorization</i>	<i>Theorizer</i>	<i>Theorizing</i>
Nombre d'articles	312 26.42%	804 68.08%	42 3.56%	7 0.59%	5 0.42%	0 0.00%	11 0.93%

Tableau 1. Les termes identifiés dans les publications

Pour notre recherche, nous n'avons retenu que les trois termes les plus souvent mentionnés : *Theory*, *theoretical* et *theorist* représentant près de 97% des articles identifiés.

A partir de ces termes, la recherche identifie 906 articles publiés dans huit revues en comptabilité [tableau 2].

Revues		Date de création	Nombre d'articles	%
<i>Management Accounting Research</i>	MAR	1990	113	12.47%
<i>Accounting Organizations and Society</i>	AOS	1976	242	26.71%
<i>Accounting and Business Research</i>	ABR	1982	93	10.26%
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	CPA	1990	223	24.61%
<i>The Accounting Review</i>	TAR	1926	72	7.95%
<i>European Accounting Review</i>	EAR	1992	84	9.27%
<i>Journal of Accounting Research</i>	JAR	1963	43	4.75%
<i>Journal of management Accounting Research</i>	JMAR	1989	36	3.97%
Total			906	100%

Tableau 2. Les articles étudiés (phase exploratoire)

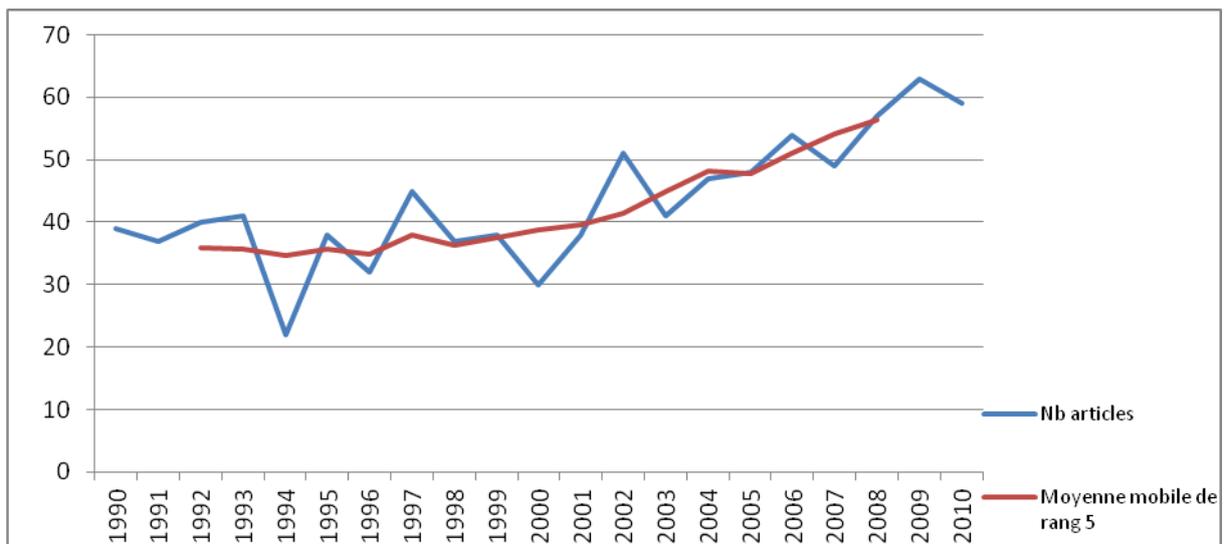
⁷ Dans un article, une théorie peut n'être que mentionnée, ou au contraire présentée en détail, commentée et éventuellement infirmée ou amendée. Le terme « annoncée » considère l'ensemble de ces cas de figure.

⁸ CNRS (2011), *Catégorisation des revues en économie et en gestion*, Section 37 Economie-gestion du Comité National de la Recherche Scientifique, oct

Le choix des revues résulte de la volonté de disposer d'articles publiés sur la période 1990-2010 (les seuls pris en compte, afin de rendre les données comparables), correspondant aux années d'émergence des principales revues classées en comptabilité. Pour cette raison il est, par exemple, décidé de ne pas tenir compte de la revue *Management Accounting Quarterly* créée en 1999. Il s'agit de revues d'origine à la fois européenne et américaine produisant des travaux scientifiques en comptabilité, y compris en comptabilité de gestion. Notre travail est centré sur les revues internationales qui sont donc censées le mieux représenter le recours à la théorie en comptabilité.

La question de l'absence des termes pré-identifiés dans les résumés et les titres, impose de tester les articles ne mentionnant pas ces concepts afin de s'assurer que la base des articles étudiés est représentative de l'utilisation de la théorie en comptabilité. Un premier test portant sur une revue et une année de publication est réalisé afin d'examiner des articles ne figurant pas dans notre corpus. Par ailleurs, des articles pris au hasard sur l'ensemble des revues et des années sont analysés pour identifier le contenu de ces articles. Ces tests montrent que la prise en compte de la théorie dans les publications en comptabilité apparaît marginale avec peu d'articles faisant explicitement référence à la théorie.

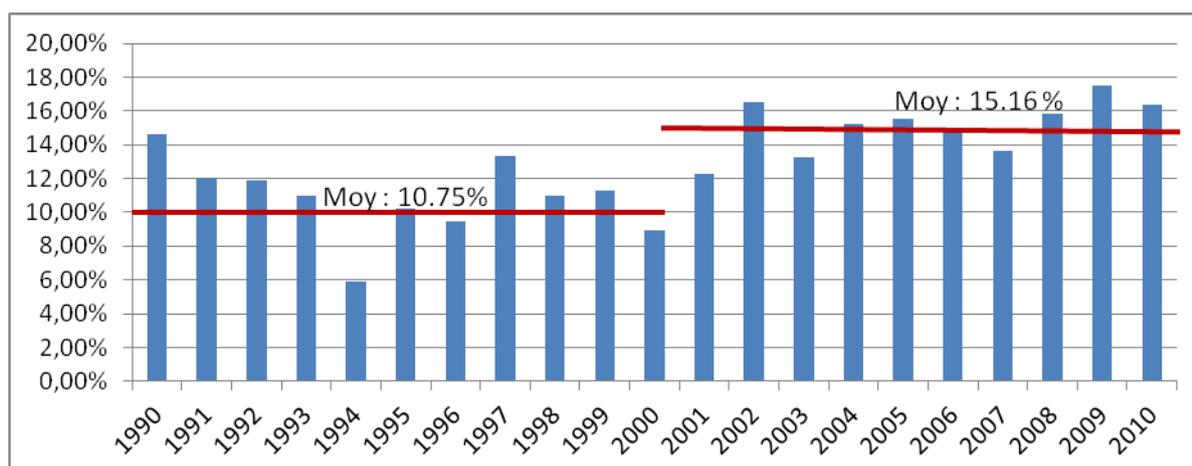
Le graphique ci-dessous représente l'évolution de l'intérêt entre 1990 et 2010 porté à la question de la théorie dans les travaux publiés en comptabilité [graphique 1].



Graphique 1. L'évolution de l'intérêt porté à la théorie en comptabilité

Le 'Nb d'articles' celui de notre corpus, année par année. Cette représentation graphique met en évidence l'augmentation du nombre d'articles intégrant les termes pré-identifiés dans les résumés et les titres sur la période 1990-2010. La moyenne mobile de rang cinq montre ainsi un intérêt croissant pour la question de la théorie en comptabilité avec une augmentation de près de 50% d'articles entre les années 1990 et 2010. La question de l'intérêt des chercheurs pour la théorie n'est donc pas un phénomène récent mais est marquée par un intérêt croissant sur la période 1990-2010.

Une comparaison de ce résultat est effectuée en le confrontant à une estimation du nombre total d'articles publiés dans les huit revues sur la période 1990-2010 [graphique 2].



Graphique 2. La répartition du taux estimé d'articles étudiés sur la période 1990-2010

Ce graphique confirme l'intérêt croissant pour la question de la théorie sur la période 1990-2010 avec une moyenne de 10.75 % d'articles mentionnant les termes pré-identifiés dans leurs résumés et titres sur la période des années 1990 et de 15.16 % d'articles sur la période des années 2000. Ce résultat montre ainsi une augmentation des articles souhaitant faire œuvre d'apports théoriques entre les années 1990 et 2000.

L'étude des taux d'articles révèle cependant des disparités selon les revues et les périodes [tableau 4].

	<i>ABR</i>	<i>TAR</i>	<i>AOS</i>	<i>JAR</i>	<i>CPA</i>	<i>EAR</i>	<i>JMAR</i>	<i>MAR</i>
1990 – 1995	8,81%	2,43%	34,26%	4,29%	11,60%	7,56%	25,76%	15,94%
1996 – 2000	7,23%	3,78%	23,91%	5,71%	11,29%	5,71%	11,11%	21,82%
2001 – 2005	14,07%	11,56%	21,33%	10,29%	17,46%	8,44%	5,00%	23,33%
2006 – 2010	17,58%	7,43%	26,00%	7,65%	19,00%	14,63%	11,00%	20,00%
Moyenne	10,90%	5,56%	26,28%	6,38%	14,88%	8,66%	13,28%	20,25%

Tableau 4. La répartition des taux d'analyse par revue et par période

L'analyse des taux de publications montre des disparités selon les revues avec des taux plus importants d'articles étudiés pour les revues *AOS* et *MAR* et beaucoup moins pour *TAR* et *JAR*. En terme d'évolution sur la période 1990-2010, l'étude identifie une augmentation courant 2000 des taux d'articles étudiés mentionnant les termes pré-identifiés concernant les revues *ABR* et *CPA* et dans une moindre mesure, pour la revue *MAR*. En revanche, les revues *AOS* et *JMAR* connaissent une baisse de leurs taux d'analyse avec moins d'affichage de ces termes dans les résumés et les titres des articles.

Il nous apparaît difficile d'interpréter ce résultat de comparaison entre revues et années. Cependant, ces résultats peuvent être mis en parallèle avec les politiques éditoriales de ces revues. Le travail d'analyse de ces politiques éditoriales obtenues à partir des sites internet des revues effectué en décembre 2011, identifie en effet cinq revues ne faisant aucune référence à la question de la théorie en comptabilité dans leurs politiques éditoriales respectives, à savoir *ABR*, *TAR*, *AOS*, *MAR* et *JAR*. De même, les revues *EAR* et *JMAR* ne précisent pas leurs politiques en la matière en se contentant de souligner la nécessité de publier des articles mentionnant la nécessité d'un apport théorique dans les articles publiés en

comptabilité. Seule la revue *CPA* a une volonté de différenciation théorique souhaitant publier des articles dépassant les théories « conventionnelles », sans précision sur le sens de ces cadres.

En revanche, une politique éditoriale « implicite » peut être identifiée susceptible de générer des signaux aux auteurs sur l'incitation à la théorie en comptabilité (ex. : incitation à une soumission d'articles axés exclusivement sur une accroche théorique). Les revues *JAR* et *TAR* apparaissent par exemple, centrées sur la question de la *Théorie positive de la comptabilité*, développée par Watts et Zimmerman. Cette théorie apparaît comme un cadre de positionnement du chercheur par rapport à ce que devrait être un travail de recherche. Ce point d'évolution peut également être identifié avec le travail de Scapens et Bromwich (2001) réalisant le bilan des dix premières années de la revue *MAR*. Ce travail établit notamment le bilan des théories sollicitées en soulignant la baisse de l'importance des théories à dominante économique au détriment des théories de types sociales et politiques.

L'analyse de ces résultats permet d'identifier une augmentation de l'intérêt porté à la question de la théorie dans les recherches en comptabilité et des politiques éditoriales des revues non explicitées.

b) Les théories sollicitées

L'objectif de cette section est de réaliser une typologie des théories sollicitées dans les articles présélectionnés. Le travail identifie quatre catégories de théories classées selon leurs origines disciplinaires, un article pouvant alors être référencé au sein de plusieurs théories [tableau 5].

Typologies des théories en comptabilité	Nombre	%
1. ABSENCE DE THEORIES		
Implicite	415	44.24%
2. THEORIES DE L'ECONOMIE		
Economie	133	14.18%
3. THEORIES DE LA GESTION		
Management, Stratégie	71	7.57%
Comptabilité	90	9.59%
Finance	11	1.17%
Autres en gestion	10	1.07%
4. THEORIES HORS CHAMP ECONOMIE-GESTION		
Social, Sociologie	59	6.29%
Psychologie	13	1.39%
Philosophie	57	6.08%
Politique, Institutionnel	57	6.08%
Autres hors gestion	22	2.35%
TOTAL	938	100%

Tableau 5. La typologie des théories sollicitées en comptabilité

Cette recherche identifie une majorité d'articles ne mentionnant aucun cadre explicite (44%). Une étude des théories implicites révèle d'ailleurs différentes catégories d'articles. La première catégorie formule le vœu d'apports sans qualifier la théorie. C'est par exemple, le cas des usages multiples du terme *Theoretical* ou *Theory*⁹. Une deuxième catégorie d'articles souligne une théorie en nommant par exemple, son champ disciplinaire ou une catégorie d'acteurs, mais sans mentionner un cadre explicite ou un titre à la théorie. Certains articles utilisent par exemple, les termes de "*Management control theory*", "*Financial accounting theory*", "*Theory of control*" ou "*Theory and practice of accounting*". D'autres articles qualifient en revanche, la théorie par rapport à des acteurs identifiés (ex. : *Stakeholder Theory of strategic; Theories for investors*). Ce propos montre ainsi des théories sollicitées souvent vague avec une absence d'auteurs ou de titres explicites associés aux termes pré-identifiés.

Au-delà de la question de ces théories, cette recherche identifie une diversité des théories sollicitées lorsqu'elles sont explicitées. Beaucoup de théories sont situées hors des sciences de gestion, notamment relevant des théories issues de l'économie (19%). Cette recherche identifie d'ailleurs, des théories multiples sollicitées en comptabilité où pour une même catégorie coexistent plusieurs appellations différentes. Le tableau 6 ci-après met en effet, en évidence la diversité des théories sollicitées pour un même domaine disciplinaire¹⁰. Ce travail permet de mettre en évidence la diversité des théories pour un même champ disciplinaire avec des auteurs multiples associés à la théorie. Il convient de souligner la diversité de ces intitulés dans la mesure où ces théories peuvent être identifiés à partir de leurs auteurs (ex. : Marx, Foucault), à partir de concepts centraux à la théorie (ex. : agence, acteur-réseau) ou à partir d'un positionnement de chercheur (ex. : contingence, positivisme). Les théories du management et de la stratégie comprennent par exemple des théories établies sur des objets explicites (ex. : décision, apprentissage, connaissance) mais également sur un positionnement de chercheur (ex. : analyse de la contingence, mise en place d'une vision critique et radicale des organisations).

Ce travail répertorie également des théories pouvant être qualifiées de « récurrentes », représentant environ 18% des articles étudiés. Il s'agit de théories associés à des articles et auteurs identifiés et régulièrement utilisés dans les travaux en comptabilité (c'est-à-dire revenant plus de 5 fois dans le corpus).

Le tableau ci-dessous répertorie les théories sollicitées, même si le travail reste non exhaustif [tableau 6].

⁹ A titre d'exemple, citons l'association des termes 1) *Theoretical framework, Theoretical results ; Theoretical formulation ; Theoretical Predictions ; Theoretical analysis; Theoretical model ;* ou 2) *Theory and Evidence ; Theory and practice*

¹⁰ Nous souhaitons souligner la limite de ce tableau 6 dans la mesure où une théorie peut être classée de notre point de vue, selon les utilisateurs, les fondateurs ou la qualité intrinsèque de la théorie. Le parti pris de cette typologie est de mettre en évidence le phénomène d'importation des théories en comptabilité. Nous avons donc fait le choix de classer les théories en fonction de leurs origines (ex. : théorie de l'agence publiée dans des revues principalement à l'origine d'économie). Cependant, ne peut-on pas voir aujourd'hui la théorie de l'agence comme une théorie en comptabilité et non d'économie du seul fait d'une utilisation de ce cadre par les recherches en comptabilité ?

Théories	Exemples de théories (Récurrence, % du total)
Economie	Agency theory ; Theory of the market ; (Implicit) contracting cost theory; Proprietary theory; Costs transactions theory ; Game Theory; Conventions theory; Theory of chaos and complexity ; Theory of interest
Management / Stratégie	Decision making theory; Organizational learning theory ; Contingency theory ; Resource dependence theory ; Theory of knowledge; Organizational legitimacy (boundary) Theory ; Theory of organizational justice ; Risk management Theory ; Entrepreneurial theory ; Managerial-incentive theory, Theory of organizational life; Critical and radical organization Theory
Comptabilité	Theory of auditor independence; Positive accounting theory ; Auxiliary measurement Theory ; Theory of accounting decision making. ; Theory of the transfer pricing process ; Theory in behavioral management accounting. ; Theory of audit change ; Balance sheet Theory ; Theory of ABC implementation
Finance	Theory of corporate finance ; Theory of kinks in Financial Reporting ; Theory of value
Autres gestion	Theory of communicative action ; Security-potential/aspiration Theory ; Kohlberg's stage Theory ; Comprehensive interaction Theory ; Role of Human-Capital and Signaling Theory
Social, Sociologie	Actor Network Theory ; Translation theory ; Structuration theory ; Theory of social investment ; Max Weber's Theory ; Bourdieu's Theory ; Social Theory mapping approach
Psychologie	Enaction theory, Theory of corporate disclosure behavior ; Theory on procedural fairness effects ; Motivated reasoning Theory ; Cognitive load Theory ; Theory of cognitive dissonance ; Behavioural theory
Philosophie	Foucauldian theory , Marxist theory ; Postmodernist art theory ; Totalizing Theory of modernity; Habermas' Theory of law ; Panglossian Theory ; Rawls' Theory of Justice ; Neo-Nietzschean theory; Girardian theory ;
Politique Institutionnel	Theory development ; Institutional theory; Neo-institutionalism theory ; Legitimacy theory; socio-political ; Interpretive Theory of culture ; Cultural Theory ;
Autres hors gestion	Prospects theory; Theories of racism ; Theory of jurisdictional boundaries ; Feminist Theories of conflict ; Social constructionist Theory of gender ; Darwin's Theory of natural selection ; Evolutionary Theory

Tableau 6. Les théories identifiées en comptabilité [non exhaustif]

Cette recherche identifie également des objectifs différents par rapport à l’usage d’une même théorie. Notre travail s’est intéressé par exemple à la théorie contractuelle de l’agence [tableau 7]

Théories	Extraits des résumés
Démontrer les logiques contractuelles	<i>“Agency theory shows that payout constraints can play an important role in debt contracting and mitigating debt-related incentive problems”</i> . Leuz C, Stubenrath D (1998), An International Comparison of Accounting-Based Payout Restrictions in the United States, United Kingdom and Germany, <i>ABR</i> , 28, 2, p111-129
Prédire des choix comptables	<i>“Agency theory variables are used to predict the individual accounting policy choices and combinations of policies in Terry Snith s analysis”</i> . Steele R, Pierce-Brown T (1999), The economics of Accounting for Growth, <i>ABR</i> , 29, p157-173
Etudier les choix d’indicateurs	<i>“Consistent with agency theory, we find that nonfinancial measures are used more frequently when the measures are more informative; when alternative control mechanisms are complements rather than substitutes; and when external pressures for quality of care and cost containment are greater”</i> . Pizzini M (2010), Group-Based Compensation in Professional Service Firms: An Empirical Analysis of Medical Group Practices, <i>TAR</i> , 85, 1, p343-380
Fonder l’étude des motivations	<i>“In agency theory, offering a flat salary contract under unobservable effort creates a moral hazard problem because the agent is motivated to shirk and provide less than a previously agreed-upon level of effort. We examine a moral solution to this moral hazard problem”</i> . Thevaranjan D, Stevens A (2010), A moral solution to the moral hazard problem, <i>AOS</i> , 35, 1, p125-139

Tableau 7. L’utilisation de la théorie de l’agence en comptabilité

Ce travail exploratoire de recherche met en évidence qu’un même intitulé de théorie comprend des concepts multiples de recherche (ex. : organisation, choix comptables, système de contrôle, logique contractuelle). Une théorie peut ainsi porter sur des objets de recherche différenciés mais également des finalités multiples. Ces théories peuvent être utilisées pour informer ou confirmer une théorie ou une relation de variable(s) par rapport à un objet de recherche (comparaison et débat données-théories), prévoir un comportement (étude de la prévisibilité d’un comportement), analyser des données (cadre d’analyse pour adopter des concepts clés pour l’étude des données), compléter un élément de la théorie (logique de complément), ouvrir un sujet (ouverture en conclusion ou formulation d’un postulat de départ pour lancer le sujet ou inscrire son travail dans une perspective théorique) ou formuler des recommandations (logique de contributions théoriques).

Au-delà de l’analyse de la théorie contractuelle de l’agence, ce travail identifie des différences de théories sollicitées selon les périodes de publications des articles, données obtenues à partir d’une estimation des articles publiés [tableau 8].

Champ théorique	1990 - 1995		1996-2000		2001-2005		2006-2010	
Implicite	87	4,29%	78	4,63%	105	6,80%	147	8,17%
Economie	40	1,97%	33	1,96%	38	2,46%	22	1,22%
Gestion	54	2,67%	43	2,56%	32	2,07%	49	2,73%
Hors Economie-Gestion	38	1,87%	35	2,09%	57	3,69%	71	3,94%

Tableau 8. La répartition des taux d’analyse par domaine disciplinaire et par période

Ce travail identifie une baisse d’influence des théories de nature économique mais une augmentation des articles comprenant des théories implicites durant la période 1990-2010. Cela peut apparaître d’ailleurs comme un paradoxe dans la mesure où l’augmentation de

l'intérêt porté à la théorie en comptabilité ne s'accompagne pas d'une plus grande de l'explicitation des théories. Il convient également de souligner l'augmentation de l'influence des théories hors champ économie-gestion (ex. : social, sociologie). Ce travail de recherche met ainsi en évidence l'existence d'une pluralité de théories sur une même période.

La comparaison des théories montre également des différences par revue en terme de pourcentage des articles publiés [tableau 9].

	<i>ABR</i>	<i>TAR</i>	<i>AOS</i>	<i>CPA</i>	<i>EAR</i>	<i>JAR</i>	<i>JMAR</i>	<i>MAR</i>	Total
Implicite	34	47	102	87	41	25	21	58	415
	3,99%	3,63%	11,07%	5,80%	4,23%	3,62%	7,75%	10,39%	5,88%
Economie	24	10	28	32	9	10	7	13	133
	2,81%	0,77%	3,04%	2,13%	0,93%	1,45%	2,58%	2,33%	1,88%
Gestion	24	10	54	33	24	7	7	23	182
	2,81%	0,78%	5,87%	2,19%	2,46%	1,01%	2,59%	4,12%	2,59%
Hors eco-gestion	12	5	73	83	12	1	1	21	208
	1,40%	0,39%	7,93%	5,54%	1,24%	0,14%	0,37%	3,76%	2,95%

Tableau 9. La répartition des articles étudiés en comptabilité par revue

Ce tableau révèle une spécialisation des revues selon les champs théoriques sollicités avec une majorité d'articles hors économie-gestion pour les revues *AOS* et *CPA* (respectivement 7.93% et 5.54%) et des théories majoritairement implicites pour *MAR* (10.39%).

Ce travail de recherche met en évidence que la théorie en comptabilité se nourrit de champs disciplinaires multiples avec majoritairement des théories non explicitées. La théorie pris dans son origine disciplinaire, est également marquée par une diversité d'appellations et de finalités dans son application en comptabilité.

II. Les genres de la recherche comptable

a) Théories comptables et genres littéraires

Devant la multitude et l'éclectisme des théories mentionnées (Cf tableau 6), il est naturellement tentant – et scientifiquement salubre – d'essayer de les classer. Le premier critère qui vient à l'esprit est celui des disciplines scientifiques d'origine, et c'est ce que nous avons tenté de faire dans les tableaux 6, 8 & 9. L'affectation d'une théorie à une discipline est cependant une démarche hasardeuse, tant les théories peuvent chevaucher plusieurs disciplines. A la recherche d'autres critères de regroupement typologique, nous sommes d'abord invités, par la contemplation du chaos, à recenser tout d'abord les groupes de théories les plus visibles. On peut alors se référer à la typologie proposée Bernard Colasse (2009, Cf plus haut) : nous opposerions alors la théorie positive de la comptabilité aux théories sociologiques¹¹. De fait, ces dernières peuvent être assimilées, en première approximation, à ce que l'on appelle le courant « critique » de la recherche comptable.

¹¹ Les travaux d'histoire sont marginaux dans le corpus d'articles que nous étudions, en raison principalement du fait que les trois revues consacrées à l'histoire de la comptabilité ne font pas partie des huit retenues.

La théorie positive s'impose à l'évidence comme le territoire le plus étendu puisque, pour la période qui nous préoccupe¹², deux revues (TAR et JAR) ne publient pratiquement que des articles admettant, implicitement ou explicitement, la validité de cette théorie, alors que d'autres (JMAR, EAR, ABR et MAR) en publient des proportions significatives. Le courant « critique » est également très présent dans notre corpus, même s'il semble beaucoup plus hétérogène. Bien qu'il n'existe aucune mention d'une éventuelle *critical theory*¹³ d'une part, et qu'il soit difficile de trouver un dénominateur commun à ceux qui se revendiquent de ce courant de pensée d'autre part, on peut considérer qu'il s'agit d'une communauté englobant les foucauldien(ne)s, les marxistes et les tenants de l'ANT, pour ne nommer que les trois principales composantes.

Parmi les groupes de chercheurs se réclamant de ce courant critique, les adeptes des théories de Michel Foucault occupent une place importante, ne serait-ce qu'en raison de la prééminence de ce courant dans la revue dominante (AOS) de ce « secteur théorique ». C'est la raison pour laquelle nous consacrons une partie de cet article (cf plus bas) à examiner des travaux issus de ce courant de pensée. Ce dernier est d'ailleurs bien plus large que la seule référence aux *Foucauldian Studies*, puisqu'il englobe le courant post moderne et d'une manière générale ceux qui font de la relation savoir/pouvoir le centre de leur réflexion.

Les deux grands types d'articles que nous venons de décrire, compte tenu de l'importance numérique de leurs « adeptes » d'une part, et de leur relative stabilité depuis une vingtaine d'années d'autre part, constitue le socle de toute démarche typologique. Ces deux grands types recouvrent également des positions épistémologiques différentes et des méthodologies de recherche différentes. Aucun de ces deux courants théoriques n'a, jusqu'à présent, administré la preuve de sa supériorité sur les autres dans la recherche de la vérité et la création d'énoncés enseignables. Il faut donc admettre, à l'instar de ce qui se passe dans les sciences humaines et sociales, qu'elles continueront de cohabiter dans la communauté scientifique des chercheurs en comptabilité. Chacune peut même être considérée comme une forme de discours permettant d'exprimer et de comprendre les ressorts de l'action humaine. Leurs caractéristiques les plus importantes les distinguent très nettement et c'est ce qui nous a fait penser à la notion, ou au concept, de « genre », surtout utilisée par la recherche littéraire. Le genre, en permettant de dégager les caractères importants, donne à voir, au-delà de la diversité des théories annoncées, des sous-communautés de pensée structurant une communauté scientifique.

Mais qu'est-ce qu'un genre ? Il y a bien sûr plusieurs façons de définir le terme¹⁴ et nous commencerons de façon purement descriptive en indiquant qu'il s'agit d'un « ensemble d'objets ayant en commun quelques caractères importants ». On sent très rapidement poindre la difficulté de repérer des genres quand on lit le terme « caractères importants ». Pour ce qui est des articles de recherche et plus précisément des théories qui y sont annoncées, on remarque qu'à des théories sont le plus souvent associées des méthodes d'investigations bien délimitées. On peut donc inclure, dans les caractères importants d'un genre, les méthodologies d'investigations, la façon de formuler les hypothèses, la façon de formuler les résultats, ainsi que parfois la structure de l'article lui-même.

¹² TAR a publié, dans les années 1980, des articles bien éloignés de la théorie positive, mais semble, depuis une vingtaine d'années, avoir fait de la preuve statistique l'alpha et l'oméga des articles qu'elle publie. Cela semble d'ailleurs contradictoire avec la politique éditoriale officielle. Cf http://www.allentrack.net/AAA/Editorial_Policies/ACCR.pdf

¹³ Mais il existe une revue fédératrice pour ce courant : *Critical Perspectives on Accounting*.

¹⁴ Nous nous sommes appuyés sur un ouvrage de vulgarisation à destination des apprentis chercheurs en littérature (Stalloni, 1997), sur le cours d'Antoine Compagnon (<http://fabula.org/compagnon/genre1.php>) et sur divers textes à vocation pédagogiques disponibles sur internet.

Si l'on cherche maintenant une définition permettant de subodorer à quoi sert le genre, on trouve, dans le cours d'Antoine Compagnon (2001), une formulation différente de la précédente (mais non contradictoire) : « *un genre est une convention discursive* ». Le genre permet donc au lecteur de se situer par rapport au texte et surtout de savoir ce qu'il peut en attendre. Chaque genre a ses règles habituelles de fonctionnement et la connaissance du genre permet de guider la lecture et de la rendre plus efficace. Le genre est donc un outil d'analyse pour le lecteur : « *c'est comme catégorie de la lecture que le genre est certainement le moins contestable, sinon incontestable* ». (Compagnon 2001, leçon1, page 2).

Par ailleurs, la notion de genre peut nous permettre de relier un ensemble de théories liées à un même type d'article ou à une communauté scientifique qui le pratique régulièrement.

« *La notion de genre implique qu'un texte littéraire ne naît jamais seul, mais qu'il s'inscrit toujours dans un horizon d'autres textes auxquels il s'oppose ou se relie. Cette relation porte le nom d'intertextualité. On peut ainsi émettre l'hypothèse que l'auteur écrit toujours son texte par rapport à un archi-texte, qui constitue le modèle abstrait dont il se démarque. Or, cet archi-texte n'est autre que l'horizon d'attente du lecteur, c'est-à-dire le code qu'implique le genre dans lequel il s'inscrit* »¹⁵.

La délimitation des genres théoriques en comptabilité, ou plus généralement en management, permet de classer les différentes formes du discours sur le comportement des managers et aider ainsi les lecteurs des travaux de recherche (chercheurs, mais surtout étudiants, enseignants et managers) à appréhender les différents discours.

A côté des deux genres principaux, on pourrait d'ailleurs recenser d'autres genres, peu présents dans les huit revues de notre échantillon : les recherches historiques déjà mentionnées, mais aussi les recherches à caractère normatif et prescriptif. A chacun de ces deux autres genres correspondent des caractéristiques importantes et distinctes de celles des deux premiers genres évoqués. Les quatre genres ainsi définis (mais il est bien sûr possible d'en définir d'autres) regroupent les chercheurs qui se reconnaissent dans des « méta théories » chacune construite autour d'une position épistémologique affirmée. Un travail de cartographie complète dépasse bien sûr le cadre de cet article, et nous nous contenterons pour l'instant d'analyser un genre particulier.

b) Analyse d'un genre particulier : la TFC

Nous nous intéressons maintenant à un genre particulier : la théorie foucauldienne de la comptabilité (TFC dorénavant). Michel Foucault a largement inspiré des travaux des chercheurs en comptabilité ; d'abord parmi les chercheurs anglo-saxons sur l'ensemble de la période que nous étudions, puis chez les chercheurs français plus récemment. Pour les anglo-saxons, Foucault apparaît en effet comme le premier auteur français cité, dans des recherches de type interprétative-radical (Gendron & Baker, 2001). Pour Pezet (2004), les travaux en comptabilité ont mobilisé les études de Foucault dès le milieu des années 1970, essentiellement aux États-Unis et en Grande-Bretagne¹⁶ en se constituant autour d'un courant de recherche désigné sous le terme *Foucauldian studies*.

Ce travail de recherche vise à comprendre les caractéristiques des travaux les plus souvent cités en comptabilité, données obtenues à partir d'un logiciel de mesure des citations. Cette

¹⁵ <http://www.assistancescolaire.com/eleve/2nde/francais/lexique/G-genre-litteraire-fx056>

¹⁶ Michel Foucault apparaît comme un auteur d'influence international avec des traductions complètes de ses œuvres (ex. : *The birth of the clinic : an archeology of medical perception* en version en français en 1963 et en anglais en 1973) mais également avec des synthèses de ses interviews comme par exemple de Gordon (1981) ou des compilations de ses travaux dans le domaine du management comme par exemple, McKinlay (2006).

méthodologie comprend l'analyse de treize articles utilisant plus spécifiquement les recherches de Michel Foucault en comptabilité publiés entre 1980 et 2010 [encadré 2].

- [1] Hoskin, K., & Macve, R. (1986), Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power, *Accounting, Organizations and Society*, 11(2), 105-136 (cité 405 fois, soit 15 par an)
- [2] Loft, A. (1986). Yowards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the UK, 1914-1925. *Accounting organizations and society*, 11(2), 137-169. cité 345 fois, soit 13 par an)
- [3] Miller, P., & O'Leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable person. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 235-265. (cité 770 fois, soit 32 par an)
- [4] Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting Organizations and Society*, 12(3), 207-234. (cité 754 fois, soit 31 par an)
- [5] Hoskin, K., & Macve, R. (1988), The genesis of accountability: the west point connections. *Accounting Organizations and Society*, 13(1), 37-73. (cité 274 fois, soit 11 par an)
- [6] Rose, N. (1991). Governing by numbers: figuring out democracy. *Accounting Organizations and Society*, 16(7), 673-692. (cité 214 fois soit 11 par an)
- [7] Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change: the process of translation. *Accounting Organizations and Society*, 16(5/6), 547-570. (cité 167 fois, soit 8 par an)
- [8] Robson, K. (1992). accounting numbers as "inscription" : action at a distance and the development of accounting. *Accounting Organizations and Society*, 17(7), 685-708. (cité 238 fois, soit 13 par an)
- [9] Hopper, T., & Macintosh, N. (1993). Management accounting as disciplinary practice: the case of ITT under Harold Geneen. *Management Accounting Research*, 4(3), 181-216. (cité 35 fois, soit 2 par an)
- [10] Vaivio, J. (1999). Examining "the Quantified Customer". *Accounting, Organizations and Society*, 24, 689-715. cité 98 fois, soit 8 par an)
- [11] Cowton, C. J., & Dopson, S. (2002). Foucault's prison? Management control in an automotive distributor. *Management Accounting Research*, 13, 191-213. (cité 94 fois, soit 10 par an)
- [12] Ezzamel M. & Hoskin K (2002), ReTheorizing accounting, writing and money with evidence from Mesopotamia and ancient Egypt, *Critical Perspectives on Accounting* (cité 38 fois, soit 4 par an)
- [13] Watkins, A. L., & Arrington, C. E. (2007), Accounting, new public management and American Politics : Theoretical Insights into the National Performance Review. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 33-58. (cité 18 fois, soit 5 par an)

Encadré 2. Les articles étudiés (phase d'analyse)

Au travers de la comparaison de ces articles (numérotés de 1 à 13), l'analyse proposée vise à examiner et caractériser les recherches utilisant la TFC. Ces articles sont des travaux publiés sur la période 1980-2010 dans trois revues *MAR*, *AOS* et *CPA*. Le nombre de citations par an marque une grande disparité, puisqu'il va de 2 à 32. Par ailleurs, on note une diversification des revues dans lesquelles sont publiés ces articles : exclusivement publiés dans *AOS* jusqu'au n°8, on les trouve ensuite également dans *MAR* et *CPA*. Cette dispersion est corrélative avec une baisse du nombre de citations, mais il est difficile de tirer des conclusions de ce phénomène sur la base du seul échantillon dont nous disposons. Le fait que les articles les plus récents sont plus faiblement cités est également lié à leur âge..

L'objectif de cette recherche est de caractériser les fondements de la TFC en vue de caractériser la théorie en comptabilité. Les recherches publiées portent sur des objets de recherche à l'interface de la comptabilité et du management. A titre illustratif, c'est le cas de l'article de Cowton et Dopson (2002) étudiant les systèmes de contrôle instaurés au sein d'un concessionnaire automobile *Motorparts* confronté à l'évolution des pratiques de contrôle. Cette recherche étudie alors le déploiement du contrôle de gestion au travers de l'introduction d'un nouveau système d'information informatisé. L'usage de cet outil est appréhendé comme augmentant la visibilité des opérations exposant les managers à une surveillance permanente. L'informatique permet ainsi non seulement d'aider les managers à connaître l'impact de leurs propres actions mais également de rendre visible leurs comportements vis-à-vis d'une direction soucieuse de rentabilité. Ce lien comptabilité-management apparait également dans le travail de Watkins & Arrington (2007) portant plus spécifiquement sur le *New public management*.

De même, les recherches de la TFC se positionnent sur l'étude d'objet de recherche sur les chiffres et les nombres. C'est le cas par exemple, du travail de Rose (1991) sur les enquêtes d'opinion en parlant de « *governing by numbers* ». Ce travail étudie les relations entre l'utilisation des nombres et le pouvoir politique des systèmes démocratiques en explicitant les effets de la quantification sur le citoyen au XIX^e siècle. Rose (1991) montre que l'exercice politique dépend ainsi des chiffres où la quantification est politisée et où l'image de la vie politique est influencée par les réalités statistiques. Dans cette recherche, il relie alors l'utilisation des chiffres avec les technologies de régulation de la population. Hopper et Macintosh (1993) décrivent également la mise en œuvre d'un système de contrôle disciplinaire par les chiffres développés par Harold Geneen en tant que Directeur d'ITT dans les années 1960-1970. Ces travaux s'accompagnent d'une posture « critique » vis-à-vis de l'utilisation de ces chiffres dans les organisations par une dénonciation par les auteurs, de ces mécanismes de surveillance.

Enfin, ces travaux de recherche s'intéressent à la question de la performance globale des organisations. Miller et O'Leary (1987) s'intéressent par exemple, à la combinaison des coûts standard avec les systèmes de gestion budgétaire au début du XX^e siècle. Pour Miller et O'Leary (1987), cette articulation conduit à une nouvelle technique servant à rendre visible l'inefficacité des employés dans l'entreprise pour normaliser leurs comportements. La surveillance permanente des coûts standard transforme alors les employés en agents auto disciplinés et autorégulés dans la mesure où ces techniques de gestion permettent de surveiller les individus et de mettre en place un système de sanctions et de récompenses. L'articulation coûts standard et gestion budgétaire permet l'émergence d'un individu contrôlable en diffusant à tous les niveaux, le projet d'organisation scientifique du travail (*governable person*). Ce point portant sur la performance globale apparaît également dans l'article de Vaivio (1999) étudiant les pressions dans l'entreprise ayant abouties à la quantification des services rendus par les clients.

Cette analyse identifie également les méthodologies de recherche de ces articles impactant les données collectées [tableau 10].

Code	Caractéristiques des données collectées par les recherches
3	Textes anglo-saxons publiés entre 1900 et 1930 sur les coûts standard aux Etats-Unis.
9	Ecrits d'Harold Geneen en tant que Directeur d' <i>International Telephone and Telegraph</i> (période 1960-1970).
10	Etude de cas de mise en œuvre des indicateurs de mesure de la relation client à la <i>Lever Industrial - United Kingdom</i> avec étude documentaire et entretiens auprès de responsables de l'entreprise.
11	Etude de cas avec observations directes couplées à onze entretiens de directeurs et collecte de données documentaires (ex. : rapports annuels, brochures).
12	Etude d'archives en Mésopotamie sur les relations entre la monnaie, l'écriture et la comptabilité.

Tableau 10. Les méthodologies utilisées par la TFC [extrait]

L'analyse des méthodes montre que les recherches de la TFC utilisent principalement la méthode historique, conformément à l'utilisation des travaux de Michel Foucault. C'est par exemple, le cas de la recherche de Loft (1986) travaillant sur les pratiques des calculs de coûts en Grande-Bretagne sur la période 1914-1925. Par cette méthodologie, il s'agit de montrer l'historicité des phénomènes comptables (ex. : calcul des coûts industriels) en travaillant sur des périodes relativement courtes (10-30 ans) et présentant les données selon un plan thématique. D'après McKinlay et Pezet (2010), le développement de ce courant qualifié de "*New accounting history* ayant émergé dans les années 1970 autour des concepts foucauldien de gouvernementalité vise au renouvellement de la pensée structuraliste marxiste. Ces travaux étudient les spécificités historiques de la comptabilité en la présentant comme une donnée

socialement construite, le contexte social étant appréhendé comme affectant le développement des pratiques et techniques comptables.

Cependant, la méthode historique n'est pas la seule méthode de collecte des données utilisées. D'autres travaux réalisent une collecte documentaire portant sur une (ou des) étude(s) de cas appliqué(s) à des secteurs spécifiques. C'est le cas par exemple de Hopper et Macintosh (1993) dont les données portent sur les écrits d'Harold Geneen dans le secteur des télécommunications ou de Cowton et Dopson (2002) étudiant les réactions des managers face au changement du contexte organisationnel au sein d'un concessionnaire automobile. Les travaux foucauldien(ne)s peuvent également combiner des données documentaires avec des entretiens comme par exemple, Vaivio (1999) étudiant les rôles des acteurs dans le développement des mécanismes comptables.

Enfin, ce travail identifie les caractéristiques des auteurs des articles publiés apparaissant comme rattachés à des structures situées en Grande-Bretagne (à l'exception de Juhani Vaivio travaillant au sein de la *Helsinki School of Economics and Business Administration*). Ce point d'origines géographiques des travaux en comptabilité sollicitant Michel Foucault est souligné dans l'article de Gendron et Baker (2001). Pour ces auteurs, la Conférence *Interdisciplinary Perspectives on Accounting* à l'Université de Manchester en 1985, a permis aux auteurs tels que Miller et O'Leary, et Loft, de faire connaître leurs recherches en comptabilité fondées sur une approche foucauldienne. La revue *AOS* a ainsi publié en 1986 et 1987, leurs articles présentés lors de la conférence de 1985. Selon Gendron et Baker (2001), cette conférence a contribué à asseoir l'influence de Foucault sur la recherche en comptabilité en apparaissant comme le support dans un premier temps, à la publication et donc au développement de la TFC. Pour Gendron et Baker (2001), des facteurs sociologiques comme par exemple, la formation universitaire en sociologie et philosophie des chercheurs britanniques, ont contribué à intensifier l'influence des penseurs français comme Michel Foucault sur la recherche en comptabilité. Au-delà de ces premières publications, McKinley et Pezet (2010) souligne également le rôle des institutions de recherche comme la *London School of Economics and Political Science*, avec le programme appelé *London School of governmentality*, tourné vers le concept de gouvernementalité de Michel Foucault.

Ce travail sur la TFC révèle des travaux scientifiques orientés vers l'analyse de la mesure de la performance globale des organisations. La TFC s'appuie sur un réseau d'acteurs insérés dans des conférences et institutions facilitant leurs publications sur des sujets reliant les problématiques comptables aux aspects managériaux. Si cette théorie n'apparaît pas comme exclusive d'une méthodologie, elle exclut cependant des choix de données collectées apparaissant comme incompatible avec la théorie (ex. : collecte de données par questionnaires).

Cette recherche identifie les caractéristiques de la TFC au travers des thèses développées par ces articles [tableau 11].

Code	Caractéristiques des thèses de la TFC
1	Ce travail explore les mutations de la relation savoir-pouvoir (<i>power-knowledge</i>) dans le domaine comptable. Le point de départ de ce travail est constitué par le constat d'une différence existante entre le moment où la technique comptable de la partie double est inventée et le moment où elle se diffuse dans les entreprises.
2	La comptabilité apparaît reliée avec son contexte au travers d'une dualité <i>knowledge-institutions</i> . Ce travail vise à rompre avec la vision neutre de la comptabilité de gestion ne pouvant être vu uniquement comme un processus de collecte d'informations.
4	Cet article propose un programme de recherche des changements comptables où la comptabilité s'inscrit dans la construction d'un ordre social. Il s'agit de la proposition d'un <i>conceptual network</i> orientée vers l'analyse archéologique des changements comptables.
9	L'utilisation des outils de contrôle par Geneen révèle l'importance des mécanismes de discipline dans les organisations. Afin d'atteindre l'efficacité, Geneen transforme ainsi l'entreprise ITT en organisation de type disciplinaire (<i>disciplinary practice</i>).
10	Les indicateurs non financiers en tant que processus de contrôle par les nombres permettent un nouvel espace de calculabilité. L'auteur identifie le phénomène de pouvoir rendant visible le travail des employés autour d'un nouvel espace de suivi des performances (<i>The Quantified Customer</i>).

Tableau 11. Les caractéristiques des thèses de la TFC [extrait]

Ces travaux inscrivent leurs propos dans le cadre de la description du pouvoir disciplinaire des pratiques comptables. Ces outils sont présentés comme permettant d'individualiser, de classer, d'assurer la hiérarchisation de l'espace, d'analyser les comportements et de comparer les performances. Ce pouvoir disciplinaire se fonde sur la présentation par exemple, du Panoptique développé par Bentham en recherchant à montrer l'adaptation de ses principes dans l'application des outils comptables. Le pouvoir disciplinaire produit des réalités, des domaines d'objets et des rituels de vérité en transformant l'individu en objet de savoir. Les techniques comptables permettent d'après la TFC, de produire des sujets disciplinés fabriquant des individus en tant qu'objet de connaissance et de calcul (principe de la relation pouvoir-savoir). Les travaux de Hoskin et Macve (1986 ; 1988) mettent par exemple, en avant les relations entre les régimes de savoir et les systèmes de pouvoir en étudiant leurs interdépendances, les outils comptables apparaissant ainsi comme « *New panoptically-structured* ». La thèse du pouvoir disciplinaire est articulée à un positionnement « critique » des chercheurs à l'égard de ces techniques comptables (*Critical perspectives*) dans la mesure où il s'agit de montrer que la comptabilité n'est pas neutre (*calculated power*). Par l'utilisation des concepts foucauldien, c'est également la dénonciation des caractéristiques « modernes » du pouvoir disciplinaire qui est mentionné par les chercheurs comme par exemple, Rose (1991) présentant ces nouvelles formes de pouvoir (ex. : enquête d'opinion).

L'apport de la TFC porte également sur la question de l'influence du contexte sur le déploiement des techniques comptables. Dans ces recherches, la comptabilité n'est pas seulement la conséquence d'une volonté de production de données pour décider, elle est aussi le fruit d'un processus social et politique. Ces travaux identifient ainsi le rôle des contextes sociaux dans le déploiement de ces pratiques. C'est le cas par exemple, de Hopwood (1987) prenant appui sur la crise économique pour proposer un programme de recherche archéologique. De même, Rose (1991) explique que les technologies de mesure sont intrinsèquement liées à l'exercice du pouvoir des gouvernements néolibéraux, les techniques disciplinaires étant exercées au nom de réformes démocratiques. La TFC apparaît ainsi comme un moyen de penser les liens entre l'outil comptable et le contexte. Par ces travaux, il s'agit également pour le chercheur d'abandonner la recherche de liens de causalité en présentant la cohérence du contexte comme favorisant l'émergence de ces pratiques disciplinaires. Miller et O'Leary (1987) montrent par exemple, que ces techniques s'intègrent dans les discours sur l'efficacité et le gaspillage caractérisant cette époque. Cette calculabilité

s'associe à un idéal de société rationnellement administrée dans laquelle l'efficacité est rendue visible aux niveaux individuel et collectif de la société.

Par ailleurs, cette recherche étudie les travaux de Michel Foucault utilisés de la TFC. Certains articles peuvent ainsi être appréhendés comme des travaux purement foucauldien en ne sollicitant que ces travaux en vue de l'analyse et la collecte des données. C'est le cas par exemple, de l'article de Miller et O'Leary (1987) travaillant sur les coûts standard à l'aide des travaux de Foucault publié sur la période 1967-1981 avec six ouvrages sollicités. D'autres articles combinent en revanche, d'autres cadres théoriques. C'est le cas par exemple, d'Ezzamel et Hoskin (2002) combinant les travaux de Derrida et de Foucault dans une optique de complément théorique :

“We develop Foucault's work on practices and Derrida's work on “the logic of the supplement” to advance the argument that writing emerged as a supplement to accounting, money emerged as the double supplement to both accounting and writing, with accounting itself being a supplement to prior ways of numbering and valuing, and so accounting is part of a play of supplements” (2002, p. 333),.

De même, Robson (1991, 1992) combinent les travaux de Latour et de Foucault. Cette combinaison permet à l'auteur, d'étendre l'analyse des données à d'autres concepts non spécifiquement foucauldien. Cette combinaison par Robson (1991 ; 1992) permet d'étendre l'analyse de la TFC (ex. : *concept of the arena ; discourse of accountability*) à des concepts spécifique aux auteurs de la sociologie des sciences comme par exemple, « *action at a distance* » et « *process of translation* ».

Au-delà de la combinaison des travaux dans une optique d'extension de l'analyse, l'utilisation de la référence à Michel Foucault peut servir à encadrer une méthodologie de collecte des données. Rose (1991) étudie par exemple, le développement des discours sur les nombres au cours du XVIII^e siècle aux Etats-Unis et leurs articulations avec les programmes et les techniques de discipline du citoyen. Dans cette recherche de Rose (1991), le concept de « *gouvernementalité* » permet de relier l'utilisation des chiffres avec les discours contemporains et les programmes de régulation de la population par les gouvernements. Cette recherche propose ainsi une méthodologie spécifiquement foucauldienne tournée vers la collecte des aspects techniques et programmes. De même, le travail de Miller et O'Leary (1987) s'intéresse également à l'alignement entre problématisation, programmes et technologies régulant la vie des employés au travail. Les recherches de la TFC sont ainsi organisées sur la collecte de données sur les liens entre la problématisation et les programmes et technologies comptables.

L'utilisation des travaux de Michel Foucault peut correspondre à une méthodologie d'analyse des données, en étant conçu comme un cadre d'analyse spécifique qui ne pourrait être adopté dans le cadre d'une autre théorie. C'est le cas par exemple, de l'utilisation des travaux de Michel Foucault par Hopper et Macintosh (1993) en présentant les données autour des principes de gestion de l'espace, d'efficacité du corps et de corps discipliné. Le système de contrôle financier de Geneen est continu et basé sur une surveillance fonctionnelle de chaque centre de responsabilité. Le principe de cloisonnement est lié à la mise en place d'un système de centre de responsabilité comptable et budgétaire rendant les responsables de centres, comptables de leurs performances. L'utilisation des travaux de Michel Foucault correspond ainsi à une manière d'analyser les données collectées. Pour Geneen, les systèmes de contrôle par les chiffres agissent comme un dispositif de normalisation et de surveillance de chaque responsable de centre par la mise en place d'outils d'examen, de surveillance et de sanctions normées. D'après Hopper et Macintosh (1993, p.215),

“conforming to the principal of disciplinary power, financial controls act as an apparatus for the totalizing, normalizing surveillance of each responsibility centre and the constant examining, ranking and

sanctioning of the employees. This all-seeing, all-knowing disciplinary power produces docile obedient managers who willingly carry out the work of the organization”.

Cette présentation permet de nuancer les recherches de non causalité des travaux s’intégrant néanmoins dans une logique de confirmation-infirmité au cadre de la TFC. Ces travaux présentent par exemple, les limites de l’analyse. Cowton et Dopson (2002) expliquent par exemple, que le concept du Panoptique développé par Bentham et repris par Foucault, est insuffisant pour comprendre et caractériser les situations de travail révélant les insuffisances de ce cadre dans la compréhension des processus de contrôle.

Enfin, l’utilisation des travaux de Michel Foucault peut servir à approfondir un concept spécifiquement développé dans le cadre de la TFC. C’est le cas par exemple, de l’article de Hoskin et Macve (1986) sur le concept de savoir-pouvoir en analysant les institutions d’éducation durant le XIX^e siècle :

“this we hope, is where our account furthers theoretical debate by showing (1) how the apparently secondary socialization into knowledge-disciplines and the power of the norm under a regime of examination and grading is historically prior to the new relations of labour and capital and (2) how a new discourse of accountability and a new panoptically-structured mode of organization issue there from, thus creating the conditions where modern economic rationalism can discover its possibilities (and contradictions)” (p.65),.

Ce travail de recherche met en évidence que la théorie s’apparente à un « genre littéraire » labellisée avec des méthodologies, des objets de recherche, des thèses et des concepts spécifiques tout en permettant néanmoins des emprunts théoriques. La TFC apparaît ainsi comme une façon d’écrire la pensée comptable. L’utilisation de la référence TFC permet en effet, d’envisager l’interdisciplinarité. En utilisant les travaux de Michel Foucault en comptabilité, il s’agit de se référer à l’objet au travers de son ancrage historique, philosophique ou/et économique, c’est-à-dire à des aspects hors champ de la gestion et de la comptabilité.

La référence théorique donne également une image aux chercheurs qui l’utilisent. En utilisant la TFC, le chercheur en comptabilité se positionne par rapport aux savoirs qu’il produit (ex. logique « critique » vis-à-vis du contrôle par les chiffres ; rejet du normatif et de l’hypothético-déductif). La formulation de la TFC apparaît alors comme un affichage labellisé et différenciateur qui positionne le chercheur dans sa théorie ou lui permet de dénoncer l’utilisation de techniques comptables (ex. : présenter les effets de la combinaison des systèmes de contrôles financiers et non financiers par une accroche fondée sur l’actualité).

Enfin, la référence à la TFC permet des emprunts conceptuels et méthodologiques. La référence à la TFC constitue une « boîte à outil » avec des méthodes et concepts adaptés à chaque recherche (ex. : utilisation circonstanciée du concept du Panoptique ou de la gouvernementalité). Cette logique permet aux chercheurs de laisser de côté certains aspects de la théorie voire d’intégrer d’autres concepts hors du cadre de la TFC.

Conclusion

L’examen des résumés et titres de 906 articles parus dans les meilleures revues de comptabilité nous a permis d’entrevoir quelques caractéristiques de ces recherches : la « préoccupation théorique » est présente depuis le début de la période étudiée (1990), mais son accroissement est sensible et régulier depuis la fin des années 1990.

Les théories auxquelles ces articles renvoient offrent l’aspect d’une grande diversité d’appellations d’une part, mais également d’une diversité d’acceptation du mot « théorie » d’autre part. À tel point qu’une démarche typologique partant de la liste des théories

mentionnées semble particulièrement délicate et hasardeuse. La seule typologie tentée semble pour l'instant être celle qui regroupe les théories selon leur discipline d'origine (économie, sociologie, psychologie, etc.). Une telle typologie nous amène à constater que bien peu de théories peuvent être considérées comme des théories « comptables ». Par ailleurs, les théories du management sont souvent des territoires disputés par les économistes et les sociologues. Une telle typologie possède donc de réelles limites : elle est très difficile à établir d'une part, et nous amène à douter de notre légitimité d'autre part. Sommes-nous en effet légitimes pour tenter d'enrichir des théories dont l'élaboration est l'affaire de spécialistes des domaines d'où nous les importons ?

La démarche exploratoire que nous proposons consiste à emprunter aux études littéraires la notion de 'genre' et d'en faire un critère pour élaborer une typologie des théories (ou méta théories) présentes dans les recherches en comptabilité. Nous pouvons ainsi, en première approximation, cerner quatre genres principaux, définis chacun par des démarches théoriques et épistémologiques distinctes : la théorie positive, les recherches critiques, les recherches historiques et les recherches normatives¹⁷. A partir des caractéristiques importantes de chacun de ces genres (méthodologies de prédilection, position épistémologique implicite), il pourrait peut-être devenir possible de classer les articles selon les repères théoriques sous jacents plutôt qu'à partir des théories mentionnées chacun des articles. La dernière partie de cet article examine plus en détail, à l'intérieur du genre que nous avons qualifié de 'recherches critiques', la subdivision des articles se rapportant à la théorie foucauldienne de la comptabilité.

Références citées

- Berland, N., & Drevet, B. (2012). Mesurer la performance des chercheurs, au risque de la bureaucratie: In *La comptabilité, la société et le politique*. (Eds Nikitin, M., Richard, C.), Economica, à paraître.
- Colasse, B. (2000). Théories comptables: In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Ed, Colasse, B.). Paris : Economica, 1233-1244.
- Cowton, C. J., & Dopson, S. (2002). Foucault's prison ? Management control in an automotive distributor. *Management Accounting Research*, 13, 191-213.
- Ezzamel, M., & Hoskin, K. (2002). Retheorizing accounting, writing and money with evidence from Mesopotamia and Ancient Egypt. *Critical Perspectives on Accounting* 13, 333-367.
- Gendron, Y., & Baker, R. C. (2001). par-delà les frontières disciplinaires et linguistiques : l'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité. *Comptabilité Contrôle Audit*, 2, 5-23.
- Gordon, C. (1981). *Power/knowledge selected interviews and other writings 1972-1977 by Michel Foucault*. new-york.
- Hopper, T., & Macintosh, N. (1993). Management accounting as disciplinary practice : the case of ITT under Harold Geneen. *Management Accounting Research*, 4(3), 181-216.
- Hoskin, K., & Macve, R. (1986). Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power. *Accounting Organizations and Society*.
- Jauss, H. R. (1978). *Pour une esthétique de la réception*: Paris : Gallimard.

¹⁷ Il est cependant curieux de remarquer que cette démarche aboutit, par des chemins différents, à une typologie similaire à celle établie par Bernard Colasse (2009)

- Labardin, P., Nikitin, M. (2009). Accounting and the words to tell it. *Accounting, Business and Financial History*, 19(2), 149 – 166.
- Loft, A. (1986). Towards a critical understanding of accounting: the case of cost accounting in the UK, 1914-1925. *Accounting Organizations and Society*, 11(2), 137-169.
- Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In search of Management accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597-620.
- McKinlay, A. (2006). *Managing Foucault : Genealogies of management* (Vol. 1).
- McKinlay, A., & Pezet, E. (2010). Accounting for Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 21, 486–495.
- Nikitin, M., Pezet, A., Piot, C., & Stolowy, H. (2010). Cadre théorique versus contribution théorique. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 16(2), 3-6.
- Pezet, E. (2004). discipliner et gouverner : influence de deux thèmes foucauldien en sciences de gestion. *Finance Contrôle Stratégie*, 7(3), 169-189.
- Quattrone, P. (2009). "We have never been post-modern" : On the Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, 18(3), 621-630.
- Robson, K. (1991). On the arenas of accounting change : the process of translation. *Accounting Organizations and Society*, 16(5/6), 547-570.
- Robson, K. (1992). Accounting numbers as "inscription" : action at a distance and the development of accounting. *Accounting Organizations and Society*, 17(7), 685-708.
- Rose, N. (1991). Governing by numbers : figuring out democracy. *Accounting Organizations and Society*, 16(7), 673-692.
- Scapens, R. W., & Bromwich, M. (2001). Management Accounting Research: the first decade. *Management Accounting Research*, 12, 245-254.
- Stalloni, Y. (1997). *Les genres littéraires*. Dunod.
- Vaivio, J. (1999). Examining "the Quantified Customer". *Accounting, Organizations and Society*, 24, 689-715.
- Watkins, A. L., & Arrington, C. E. (2007). Accounting, new public management and American Politics : Theoretical Insights into the National Performance Review. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 33-58.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1979). The Demand for and Supply of Accounting Theories : The Market for Excuses. *The Accounting Review*, 2, 273-305.