



**HAL**  
open science

# RECHERCHE APPLIQUEE EN COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT : ANALYSE DE QUELQUES ENJEUX

Philippe Zarlowski

► **To cite this version:**

Philippe Zarlowski. RECHERCHE APPLIQUEE EN COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT : ANALYSE DE QUELQUES ENJEUX. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00691153

**HAL Id: hal-00691153**

**<https://hal.science/hal-00691153>**

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.

# ***RECHERCHE APPLIQUEE EN COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT : ANALYSE DE QUELQUES ENJEUX***

Philippe Zarlowski

ESCP Europe, pzarlowski@escpeurope.eu

**Résumé :** Nous proposons dans cette communication de poursuivre la réflexion engagée depuis quelques années dans la communauté des chercheurs en comptabilité, contrôle de gestion et audit (CCA) sur les postures et les pratiques des enseignants-chercheurs dans nos domaines. Nous nous intéressons ici en particulier aux travaux de recherche appliqués, qui visent à aborder simultanément les dimensions techniques, organisationnelles et sociales des systèmes de comptabilité et de contrôle. Après avoir présenté les objectifs de ces travaux et les éléments de controverse sur leur légitimité académique, nous en discutons certains des enjeux méthodologiques et paradigmatiques en nous référant aux débats récents sur ces questions dans nos domaines de recherche.  
Mots clés : recherche appliquée, méthodologie, paradigmes de recherche

**Abstract:** In this communication, we intend to contribute to the on-going reflection engaged by researchers in Accounting, Management Control and Auditing on their professional stances and practices. More precisely, we focus here on applied research contributions that try to combine the social, organizational and technical dimensions of accounting and management control systems. We first present the objectives of applied research contributions and their controversial academic legitimacy. Based on recent debates in our academia, we then discuss some of the methodological and paradigmatic questions raised by applied research endeavors.

Key words: applied research, methodology, research paradigms

Depuis quelques années, une réflexion a été engagée dans la communauté des chercheurs francophones en comptabilité, contrôle de gestion et audit sur la manière d'aborder nos activités d'enseignement et de recherche et la posture de l'enseignant-chercheur dans nos domaines (Dupuy, et al., 2006, Fabre et Bessire, 2006, Bourguignon, 2009, 2010). Ces réflexions font souvent état de la difficile mise en cohérence de nos activités entre « pièges éthiques » potentiels de nos enseignements (Bourguignon, 2009) ou les « dilemmes » et identités multiples auxquels sont confrontés les enseignants-chercheurs (Dupuy et al., 2006). La forte composante technique et instrumentale de nos domaines serait au centre des difficultés que nous rencontrons pour mettre en cohérence nos postures de chercheurs et d'enseignants. En particulier, une posture critique, réflexive ou interprétative dans nos travaux de recherche conduirait à aborder instruments et instrumentation en termes d'enjeux organisationnels, sociaux, sociétaux ou politiques (Morales et Sponem, 2009) alors que les outils de la comptabilité et du contrôle de gestion seraient surtout abordés dans nos enseignements dans une perspective technique normative, assez largement décontextualisée, ou encore orientée vers la présentation et la diffusion de supposées « meilleures pratiques ».

Dans cette proposition de communication, nous souhaitons contribuer à ce débat sur la posture de l'enseignant-chercheur en comptabilité, contrôle, audit (CCA) en nous intéressant plus particulièrement aux enjeux de la recherche dans nos domaines. En particulier, nous proposons de

ménager collectivement une place plus grande, dans nos activités, aux travaux de recherche appliqués, qui abordent simultanément les dimensions techniques, organisationnelles et sociales des systèmes de comptabilité et de contrôle. La question du caractère appliqué de la recherche en CCA est régulièrement, et encore récemment, au centre de controverses académiques dans nos domaines, ouvrant sur des conflits paradigmatiques. Dans la première section de notre proposition de communication, nous présentons ce qui caractérise, selon nous, un travail de recherche appliquée en CCA et présenterons les termes de controverses académiques autour de la pertinence d'une telle posture de recherche. Dans la seconde section, nous reviendrons sur quelques enjeux méthodologiques et paradigmatiques de la recherche en contrôle de gestion (management accounting research) ou en CCA avant de conclure notre propos.

## **1 Objectifs et légitimité d'un travail de recherche appliquée**

### **1.1 Recherche appliquée versus recherche théorique ou fondamentale**

Un travail de recherche appliquée est défini par opposition à un travail de recherche plus théorique ou « fondamental », pour reprendre la classification des travaux de recherche usuellement utilisée dans d'autres domaines scientifiques. Plutôt que de relever de l'une ou l'autre de ces deux catégories, nombre de contributions dans nos domaines de recherche se positionnent sur un continuum entre ces deux pôles de la recherche théorique et appliquée. Il n'en demeure pas moins que certains travaux sont plus proches d'un pôle que de l'autre si bien qu'il est utile de les caractériser. De plus, au-delà des caractéristiques des travaux que nous menons, c'est bien souvent une question de posture revendiquée dont il est question : comment nous comprenons et mettons en avant ce que nous faisons dans le cadre de nos activités scientifiques, quelle est notre identité en tant que chercheurs, telle que nous nous la représentons.

De manière simple, un travail de recherche appliquée en comptabilité, contrôle et audit a vocation à présenter des implications pour, ou à informer, les pratiques dans ces domaines et ceci pour une ou plusieurs des parties concernées. Il s'adresse donc à la communauté académique mais aussi, dans le même temps, à d'autres audiences : praticiens et utilisateurs de la comptabilité, du contrôle et de l'audit, décideurs, managers et ensemble des participants des entreprises et organisations, et parties concernées par leur gouvernance.

A l'autre extrême du continuum, un travail plus théorique s'adressera prioritairement aux membres de la communauté académique du domaine concerné ou des domaines connexes. Il vise par exemple à développer un cadre théorique et conceptuel original, à mettre en relation des cadres théoriques existants, ou encore à les enrichir par l'ajout de dimensions supplémentaires permettant d'en préciser le champ ou d'en augmenter la portée.

Informer la pratique, dans les domaines de la comptabilité, du contrôle et de l'audit, recouvre plusieurs types de contributions. Pour certaines, l'apport managérial comme académique réside dans l'identification des formes, dimensions ou éléments d'un problème ou d'une situation de

gestion mettant en jeu des dispositifs relevant de ces domaines ou dans l'expression des conséquences possibles de certaines décisions de conception et de mise en œuvre de nouveaux dispositifs. L'identification de problèmes et de leurs conséquences pratiques peut conduire à dessiner les contours de solutions possibles, voire à proposer directement ces solutions et, dans certains cas, à accompagner leur mise en œuvre. Il s'agit alors d'une démarche de recherche intervention dont l'objectif, pour reprendre la formulation de Baldvinsdottir et al. (2010, p. 81), est de « contribuer directement à changer ou à développer les pratiques »<sup>1</sup>. Ces projets de recherche intervention ne constituent donc que l'une des formes possibles de travaux de recherche appliquée.

Le principal apport d'un projet de recherche appliquée peut également résider dans sa contribution empirique. Réunir un corpus pour mettre en évidence les caractéristiques d'un contexte et en dessiner les évolutions possibles présente des implications pour la pratique dans la mesure où ce travail de mise en forme et mise en perspective peut, à son tour, informer la manière dont différentes parties se représentent des situations, des évolutions en cours et les enjeux qui y sont associés.

Le positionnement d'un travail à proximité de l'un ou l'autre pôle du continuum entre recherche appliquée et recherche théorique détermine quelles en sont les audiences possibles, comme évoqué ci-dessus, mais aussi les modes de diffusion. Les publications académiques sont l'un des vecteurs existants, à côté d'autres types de publications : publications managériales ou à destination d'un public plus large, ou encore manuels cohérents avec une posture de recherche, c'est-à-dire centrés sur la présentation de concepts et de principes, des conditions de mise en œuvre et des modalités d'usage des techniques et dispositifs de contrôle, et de leur contexte de diffusion - plutôt que de « meilleures pratiques ». Enseignements, formations, et séminaires réunissant chercheurs et praticiens, sont aussi des occasions de diffuser les résultats de travaux de recherche. Ces échanges permettent, pour les chercheurs, une meilleure appréhension de certains enjeux et de leur contexte, donc constituent autant d'occasion de participer, de part et d'autre, au processus de développement des connaissances dans nos domaines.

## 1.2 Quelle légitimité académique ?

La question de la pertinence et de la légitimité de travaux de recherche appliquée a fait et fait encore l'objet de débats. Dans le domaine de la recherche en contrôle de gestion, en particulier, un débat resté célèbre s'est formé, il y a une dizaine d'années, autour de ce qui doit motiver un travail de recherche, à la suite de la revue de littérature de travaux récents en management accounting publiée par Ittner et Larcker (2001). Est-il légitime de justifier un travail de recherche par l'étude d'innovations managériales et d'évolutions dans les pratiques ou au contraire la seule justification que l'on puisse admettre doit-elle résider dans un questionnement théorique ? Cette dernière position a été défendue avec peu de nuances, dans son commentaire de l'article d'Ittner et Larcker, par l'un des chercheurs souvent présenté comme l'un des fondateurs la recherche dite

---

<sup>1</sup> “(...) interventionist research (...) is intended to contribute directly to changing and developing practice”.

positive en comptabilité (Zimmerman, 2001). Une telle posture n'est pas surprenante : selon Jeanjean et Ramirez (2008), en effet, le monde académique de la recherche en comptabilité aux Etats-Unis a construit sa légitimité, son espace professionnel et sa pratique scientifique en s'autonomisant progressivement par rapport au monde des praticiens et le découplage entre la théorie et pratique est au cœur du paradigme de la recherche positive ou empirique en comptabilité. Le commentaire de Zimmerman a, à son tour, suscité plusieurs réponses (Hopwood, 2002, Ittner et Larker, 2002, Luft et Shields, 2002, Lukka et Mouristen, 2002) défendant une plus grande pluralité de postures pour la recherche dans le domaine du contrôle - tout en soulignant certains des partis pris contestables sur la base desquels la revue de littérature initiale proposée par Ittner et Larcker avait été menée<sup>2</sup>.

Ce débat s'est prolongé mais, en dépit de l'intérêt pour les pratiques d'un point de vue théorique, devenu manifeste, à l'instar d'autres domaines des sciences de gestion (e.g. Johnson et al. 2007), au sein de recherches menées en CCA (Ahrens et Chapman, 2007), reconnaître que la pertinence pour la pratique des travaux de recherches que nous menons constitue une question importante pour la communauté académique est resté un positionnement minoritaire. Ainsi, récemment, Baldvinsdottir et al. (2010) ont regretté que leur appel à contributions pour une section spéciale de la revue *Management Accounting Research* sur le thème des relations entre théorie et pratique ait suscité si peu d'intérêt : seules deux contributions ont été publiées. Pour Baldvinsdottir et al., la recherche en *management accounting*, d'abord centrée principalement sur les aspects techniques des systèmes de contrôle, l'est aujourd'hui surtout sur les aspects sociaux et les travaux cherchant à ménager un équilibre entre ces deux aspects sont négligés<sup>34</sup>. Il ressort de cette analyse que perdre de vue les aspects techniques du domaine, c'est courir le risque de rompre le lien entre travaux académiques et enjeux pour la pratique - mais c'est aussi risquer que l'identité académique de la recherche en CCA ne se dissolve totalement dans la communauté plus large des chercheurs en sciences sociales.

Constats et préoccupations similaires courent dans l'ensemble des derniers textes écrits, peu de temps avant son décès, par Anthony Hopwood. Ces textes traitent de l'état et du devenir de la recherche en comptabilité au sens large (2007, 2008a, 2009a et 2009b), ou en *management*

---

<sup>2</sup> Le champ de littérature défini par Ittner et Larcker (2001) dessinait en creux les contours d'un paradigme très étroit pour la recherche en *management accounting*, correspondant au paradigme dominant dans la tradition de recherche nord-américaine pour ce domaine : une forme de réification et de désinstitutionalisation des entreprises, analysées en tant qu'entités décisionnelles (ou dont les choix reflètent les intérêts de leurs dirigeants) orientées vers un objectif univoque de création de valeur pour l'actionnaire, une focalisation sur les questions incluant la mesure de la performance économique, l'analyse de données quantitatives fondée sur un modèle économique de l'entreprise de type principal/agent : "we limit our review to organizational level studies that use archival or survey data to examine issues related to the VBM [Value-Based Management, i.e. objectif de création de valeur pour l'actionnaire] perspective. These criteria lead us to exclude most behavioral research, experimental studies, and qualitative case research" (p.350).

<sup>3</sup> "Management accounting research has moved from a predominant focus on the technical to a predominant focus on the social. There has been a neglect of research which seeks to balance both aspects (...)" (2010, p. 80)

<sup>4</sup> L'analyse de Baldvinsdottir et al. se réfère ici aux travaux de recherche en *management accounting* qui s'appuient sur des perspectives empruntées à la philosophie ou aux sciences sociales. Ces travaux sont aujourd'hui devenus l'approche dominante en Europe et sont également très représentés dans plusieurs des pays du commonwealth : Canada, Australie, Nouvelle-Zélande.

*accounting* (2008b). Ils analysent les facteurs institutionnels et individuels – considérations de carrière en particulier – qui ont conduit les chercheurs à poursuivre des travaux s’isolant de plus en plus des pratiques et les risques associés à une autonomisation du monde de la recherche par rapport à celui des praticiens (2007, 2008a). L’on y trouve une invitation à développer des travaux de recherche plus appliqués qui puissent rendre compte des pratiques, de leur contexte et de leurs évolutions<sup>5</sup> (2009a) et à développer de nouveaux espaces d’échanges entre chercheurs et praticiens (2008a). Dans le domaine de la recherche en *management accounting*, à développer des travaux conciliant sciences sociales et problèmes de conception des systèmes de contrôle, la conception des systèmes étant entendue comme recouvrant «leurs aspects techniques mais aussi, au-delà, les questions de leur adéquation culturelle et organisationnelle »<sup>6</sup> (2008b, p.7).

Dans ces textes, analyses et constats sont souvent sévères et l’optimisme voulu sur les évolutions possibles paraît très mesuré. L’approfondissement de la crise économique et financière, souvent perçue comme une menace pour les ressources de nos institutions pourrait, au contraire, constituer une opportunité pour développer toute la portée économique, politique et sociale de nos activités recherche. Notre analyse, en effet, est que dans nos domaines, nous serons de plus en plus appelés à justifier l’intérêt de nos travaux pour les problèmes de gestion dans les entreprises et organisations, et à nous interroger sur leur impact possible, au-delà de la communauté académique à laquelle nous appartenons. Notre conviction est que les projets pertinents continueront à trouver les ressources, espaces et audiences dont ils ont besoin pour se développer et qu’à long terme, seule la valeur ajoutée de nos travaux, laquelle peut s’exprimer de différentes manières, selon plusieurs dimensions et plusieurs horizons, pourra être garante du maintien de notre autonomie professionnelle vis-à-vis de parties dont les actions pourraient la réduire : tutelles, régulateurs, ou groupes et coalitions d’acteurs animés par la poursuite d’intérêts particuliers.

Cependant, si l’on admet qu’une posture de recherche appliquée est possible et légitime, quelles en sont les conséquences d’un point de vue scientifique ? Quelle est la place des théories dans les travaux correspondants, quelles approches méthodologiques sont possibles ? Plus généralement, comment pourraient se situer les travaux correspondants dans le champ paradigmatique de la recherche en comptabilité, contrôle, audit ? Ces questions sont abordées dans la section suivante.

## **2. Enjeux méthodologiques et positionnement paradigmatique d’un travail de recherche appliquée**

Dans la première partie de cette section, nous proposons d’esquisser quelques éléments de réponse aux questions soulevées ci-dessus sur les enjeux méthodologiques d’un travail de recherche appliquée. Dans la seconde partie, nous présentons les termes de débats récents autour

---

<sup>5</sup> “(...) by more closely observing and reflecting on both practice and its context and the changes that have occurred in recent times, the accounting research community might recognize the advantages of moving beyond their current focus on research at a distance” (2009a, p, 802)

<sup>6</sup> “(...) our understanding of design would need to go beyond the merely technical to include issues of organizational and cultural fit”

des paradigmes de la recherche dans nos domaines. Il est intéressant de noter que ce questionnement paradigmatique a précisément été initié par des chercheurs qui s'intéressent à la dimension appliquée de la recherche en *management accounting* ou en CCA. Ceci conforte l'idée selon laquelle la recherche appliquée dans nos domaines est en elle-même porteuse d'enjeux scientifiques et académiques au sein de notre communauté.

## 2.1. Quelques enjeux méthodologiques

Comme nous l'avons indiqué plus haut, dans un travail de recherche appliquée, les théories sont mobilisées d'abord pour leur portée heuristique. L'objectif n'est pas, à partir d'un matériau empirique, d'évaluer des propositions ni de faire émerger des concepts et relations entre concepts mais de montrer en quoi les cadres mobilisés permettent de rendre compte, dans une perspective managériale, des situations étudiées. C'est le souci de cette perspective managériale et l'originalité et l'intérêt de la contribution empirique en tant que telle qui permet de différencier cette posture de recherche appliquée des approches interprétatives pour lesquelles proposer une interprétation théorique nouvelle de situations ou problèmes de gestion constitue en soi la contribution recherchée. Le statut épistémologique de ces théories heuristiques fait écho à la complexité des problèmes de gestion. L'objectif n'est pas de comprendre ni d'expliquer mais bien, selon la forme verbale souvent rencontrée dans les travaux en sciences sociales, de rendre compte. La connaissance ainsi produite est modeste et située mais néanmoins susceptible d'être mobilisée par différents sujets et d'orienter leurs représentations et leurs actions.

Il s'ensuit que les critères pour évaluer un travail de recherche appliquée ne peuvent être ceux qui ont cours pour un travail de recherche à visée plus théorique. Selon nous, la contribution est surtout liée à l'identification de cadres ou perspectives théoriques pertinents par rapport à la situation étudiée, au développement d'un cadre analytique approprié pour rendre compte de cette situation, et à la discussion de la portée de la situation étudiée et de ses spécificités par rapport au cadre conceptuel et analytique utilisé.

C'est la formulation de la question ou du thème de recherche en termes de contenu et de périmètre qui déterminent le type de méthodes mises en œuvre, plutôt que l'inscription des travaux dans un paradigme particulier. C'est là une proposition susceptible d'être contestée. En effet, comme nous l'évoquerons ci-dessous, de nombreux travaux de recherche en CCA sont ancrés dans l'un des paradigmes de la recherche dans ce domaine. Cependant, s'il importe, comme le rappelle K. Lukka, d'avoir conscience du ou des paradigme(s) dans le(s)quel(s) l'on mène ses travaux et au(x)quel(s) l'on souhaite contribuer (Lukka, 2010), ces ancrages paradigmatiques ne sont pas neutres pour le développement des connaissances. En effet, ils peuvent favoriser ce développement, grâce au caractère cumulatif des travaux de recherche, ou au contraire le scléroser si la rigueur dans la conception et l'exécution des projets menés dans le cadre et selon l'organisation et les principes scientifiques d'un paradigme donné vient à occulter en grande partie la pertinence de ces recherches et du questionnement sur lequel elles reposent. Récemment, un débat académique autour des paradigmes de la recherche dans nos domaines a commencé à

prendre forme, souvent à l'initiative de collègues qui, précisément, s'intéressent également à la dimension pratique et appliquée des travaux qu'ils mènent.

## **2.2. Quel positionnement paradigmatique d'un travail de recherche appliquée ?**

Historiquement, dans le champ de la recherche en CCA, l'intégration de dimensions sociales, historiques, politiques et philosophiques dans le questionnement sur la comptabilité a conduit au développement de paradigmes remettant en cause le postulat de technicité, de neutralité et d'universalité qui dominait la recherche dans ce domaine jusqu'au début des années 1970. Trois paradigmes se sont consolidés et domineraient aujourd'hui encore la recherche en CCA (Lukka, 2010, Lukka et Modell, 2010). Par analogie avec la classification proposée par Burell et Morgan (1979) pour la sociologie des organisations, les approches techniques ou économiques, associées au paradigme souvent dénommé positiviste ou fonctionnaliste sont opposées aux approches inspirées par les sciences humaines, sociales et politiques des paradigmes interprétatifs, d'une part et critique, d'autre part (Lukka, 2010). De manière très schématique, cette opposition paradigmatique renvoie également aux postulats sur la nature, objective ou subjective, de la réalité – et, partant, de la réalité comptable – et, pour les approches dites critiques, sur l'existence de rapports de domination qui structurent le monde économique, politique et social et que les dispositifs comptables contribueraient à produire ou reproduire. Ces paradigmes ont effectivement permis de décrire, au niveau international, les positionnements relatifs et la dynamique des communautés de recherche en CCA, leurs oppositions théoriques, conceptuelles, méthodologiques mais aussi identitaires et institutionnelles, et aussi leur clôture.

C'est précisément de cette clôture que peut naître la sclérose progressive de l'activité scientifique : phénomènes d'imitation, auto-référencement, conservatisme, hyperspécialisation thématique aboutissant à des travaux de recherche parcellaires dont l'apport empirique ou conceptuel devient intangible pour les acteurs qui n'appartiennent pas à la communauté des chercheurs concernés. Si plusieurs voix éminentes du domaine se sont alarmées de cette évolution de la recherche comptable aux Etats-Unis (Bromwich et Scapens, 2010, Hopwood, 2007, 2008, Merchant, 2010), qu'en est-il de la recherche interprétative en CCA ? Il n'est pas impossible que ce risque de clôture de l'activité scientifique puisse également qualifier certaines communautés de chercheurs interprétatifs en CCA, qui trouvent leurs références et les postures de recherche qu'ils empruntent dans les domaines plus larges des sciences sociales et de la philosophie (Balvinsdottir et al., 2010).

En effet, l'appellation englobante de recherche comptable interprétative masque parfois une grande diversité de positionnements et d'ancrages théoriques et méthodologiques qui co-existent plus qu'ils n'interagissent autour d'une entreprise de recherche commune, conduisant à la production de contributions fragmentées et faiblement cumulatives (Kakkuri-Knuutila et al., 2008a, Moizer, 2008, Quattrone, 2009). Le débat polyphonique sur la recherche interprétative en comptabilité, pour reprendre le titre de la contribution collective publiée récemment par quinze chercheurs du domaine (Ahrens et al. 2008), est-il véritablement une polyphonie organisée ou la juxtaposition de points de vue particuliers sur certaines dimensions, enjeux, questions de et



autour de la recherche dans ce domaine ? En d'autres termes, quelle est la nature et quel est l'apport de la connaissance produite aujourd'hui par ces travaux ?

Il est sans doute salutaire que, depuis peu, les questions de la nature paradigmatique des recherches en CCA, des conséquences de l'unicité ou de l'hétérogénéité des paradigmes, de leurs implications en termes de questionnement et de méthodes de recherche, fassent l'objet d'un regain d'intérêt. La notion même de paradigme et ce qu'elle recouvre pour la recherche en comptabilité, contrôle ou audit est discutée et sont proposées de nouvelles approches paradigmatiques, telles que le « constructivisme pragmatique » (Nørreklit et al., 2010a) qui cherche à réunir dans un paradigme unique la recherche et la pratique comptables. Le réexamen des paradigmes selon une perspective philosophique naturaliste (Kakkuri-Knuuttila et al., 2008a) remet en cause l'idée selon laquelle les recherches interprétatives respecteraient totalement la posture subjectiviste propre à ce paradigme, ce qui conduit à mettre en évidence l'intérêt et l'apport de recherches empruntant à plusieurs paradigmes ((Kakkuri-Knuuttila et al., 2008a, Lukka et Modell, 2010, Modell, 2010, Vaivio et Sirèn, 2010). Ou encore, une analyse de ce que recouvrent et apportent les théories dans la recherche en *management accounting* aboutit à un plaidoyer pour l'élaboration de théories endogènes à ce domaine de recherche, qui puissent traiter des questions pratiques de conception, mise en œuvre et changement des systèmes de contrôle (Malmi et Granlund, 2009a). Ces contributions récentes posent notamment les questions de la dimension pratique et technique des travaux de recherche et de la possibilité pour les chercheurs d'étudier ce qui ressortirait du domaine de l'intersubjectivité des acteurs concernés par les dispositifs comptables et de gestion qui sont en jeu. Cependant, ce questionnement, animé surtout par des chercheurs scandinaves, reste aujourd'hui minoritaire et contesté ou, en tout cas, débattu (Ahrens, 2010, Laughlin, 2010, Quattrone, 2009) et loin d'être parvenu à son point d'aboutissement (Kakkuri-Knuuttali et al. 2008b, Malmi et Granlund, 2009b, Nørreklit et al. 2010b).

Ce débat pourrait sembler spécifique au monde de la recherche en CCA. Cependant, il semble qu'il traverse également celui de la recherche en management et sur les organisations. Récemment, Corley et Gioai (2011), par exemple, ont soulevé la question du rapport des théories à la pratique et de la manière dont cette question peut conduire à réexaminer la notion de contribution théorique devenue centrale pour l'évaluation des travaux académiques. Selon Corley et Gioai, les théories devraient être guidées par des problèmes qui présentent une pertinence directe ou indirecte et à long terme pour la pratique (2011, p.22). Comme d'autres chercheurs en CCA (e.g. Young et Oaks, 2009), Corley et Gioai posent la question de l'utilité même des recherches que nous menons. Ils y apportent également une réponse : selon eux, c'est bien l'utilité d'un travail de recherche qui devrait en guider le questionnement théorique, ce qui conduirait à réexaminer les critères d'évaluation d'un travail scientifique et la notion même de contribution théorique.

De telles propositions sont intéressantes mais ne sont pas sans poser d'autres problèmes : comme le signale Quattrone (2009) dans sa discussion du texte de Malmi et Granlund (2009a), dont les recommandations sont proches de celles de Corley et Gioai, les « praticiens » susceptibles d'être intéressés par les résultats des travaux de recherche en *management accounting* sont loin de constituer un groupe professionnel homogène et aisément identifiable et leurs attentes sont

difficiles à cerner. Cette critique pourrait être étendue aux positions développées par Baldvinsdottir et al. (2010) et Norreklit et al. (2008a) qui voient dans les praticiens de la comptabilité les parties prenantes privilégiées de la recherche comptable, l'objectif premier de cette dernière étant, selon Baldvinsdottir et al. (2010), défini de manière relativement étroite comme consistant à « comprendre et expliquer les comportements des comptables »<sup>7</sup> (p. 80). Ce critère d'utilité de la recherche pour les praticiens demanderait sans doute à être précisé dans sa définition comme dans ses conditions de mise en œuvre : il soulève, notamment, de nombreuses questions politiques et morales. Plutôt que d'évaluer la pertinence d'un projet de recherche en termes d'utilité pour l'un des parties prenantes concernées, une approche alternative consisterait à essayer d'en identifier a priori l'impact potentiel pour les différentes parties susceptibles d'être intéressées par ses résultats.

## Conclusion

Les enjeux scientifiques et académiques, notamment autour de la nature de la connaissance produite et du mode de production de la connaissance sont nombreux pour des travaux de recherche appliquée, cherchant à concilier les dimensions techniques et sociales des dispositifs de gestion et qui posent la question du rapport à la pratique. Ces enjeux appellent au développement de nouveaux cadres et de nouvelles approches dont les contours, s'ils ont été esquissés, demandent encore à être précisés ; comme l'indiquent Kakkuri-Knuuttali et al. (2010b), il importe d'abord d'éviter de fermer prématurément un débat qui vient de s'ouvrir.

Ces débats conduisent finalement à réexaminer les critères classiques de rigueur et de pertinence dont la définition et la portée relative déterminent la qualité de la connaissance scientifique qui sera produite. Rigueur, pertinence, mais aussi curiosité : comme le notait A. Hopwood (2008a), la curiosité qui doit, ou devrait, continuer à animer la production intellectuelle dans nos domaines. Dans le même esprit, un éditorial récent de la revue *Comptabilité Contrôle Audit* invitait à faire preuve d'audace dans les travaux de recherche et les manuscrits soumis pour publication (Nikitin et al., 2009). On peut noter, d'ailleurs, qu'une tradition d'ouverture à l'accueil de contributions relevant de postures épistémologiques et méthodologiques variées caractérise la communauté académique rassemblée autour de l'Association Francophone de Comptabilité. Les institutions de cette association - congrès et revue en particulier - sont des espaces où rencontres et dialogues entre différentes perspectives de recherche sont possibles, voire favorisés, et propres de la sorte à limiter les risques de clôture paradigmatique et les écueils qui lui sont associés.

S'interroger sur les choix qui motivent nos projets de recherche, c'est aussi construire le rapport que nous avons à notre métier d'enseignant-chercheur. Les dispositifs de gestion et les questions qu'ils soulèvent sont porteurs d'enjeux techniques, qu'il convient de (re-)considérer, mais aussi économiques, politiques et sociaux. Avoir conscience de ces enjeux, et de ce qu'ils impliquent pour nos activités académiques, c'est aussi se donner les moyens d'essayer de les rendre visibles

---

<sup>7</sup> "From a social science perspective the primary aim of accounting research is to explain and understand the behavior of accountants."

pour les autres et de résoudre ce faisant certains des dilemmes auxquels nous pouvons nous trouver confrontés dans nos pratiques professionnelles.

## Références

- Ahrens, T. (2008). Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research, *Accounting, Organizations and Society* 33: 292-297
- Ahrens, T., et al. (2008). The future of interpretive accounting research—A polyphonic debate, *Critical Perspectives on Accounting* 19: 840-866
- Ahrens, T. Chapman C. S. (2007). Theorizing practice in management accounting research", in Chapman C. S., Hopwood A. G. Shields M. D. (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, vol.1, Oxford, R.-U., et Amsterdam, Elsevier: 99-112
- Baldvinsdottir, G., Mitchell F. Nørreklit H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting, *Management Accounting Research* 21: 79-82
- Bourguignon, A. (2010). Les instruments de gestion sont-ils éthiques ? Les enjeux de la réification", in Palpacuer F., Leroy M. Naro G. (dir.), *Management, mondialisation, écologie : regards critiques en sciences de gestion*, Paris, Hermès, 2010 : 163-183
- Bourguignon, A. (2009). Enseigner le contrôle de gestion : un piège éthique ?", Actes du 30ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC), Strasbourg, mai 2009, <http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc09/PDF/p188.pdf>
- Burrell, G. Morgan G. (1979). *Sociological paradigms and organizational analysis*, Londres, Heinemann
- Corley, K. G. Gioia D. A. (2011). Building theory about theory building: What constitutes a theoretical contribution?, *Academy of Management Review* 36: 12-32
- Dupuy, Y., Lacroix M., Naro G. (2006). Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables, *Comptabilité Contrôle Audit* 12(2) : 9-26
- Fabre, P., Bessire D. (2006). Enseigner la conception de systèmes de comptabilité de gestion, *Comptabilité Contrôle Audit* 12(2) : 67-85
- Hopwood, A. G. (2002). 'If only there were simple solutions, but there aren't: some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research, *European Accounting Review* 11: 777-785
- Hopwood, A. G. (2007). Whither accounting research?, *The Accounting Review* 82: 1365-1374
- Hopwood, A. G. (2008a). Changing pressures on the research process: on trying to research in an age when curiosity is not enough, *European Accounting Review* 17: 87-96
- Hopwood, A. G. (2008b). Management accounting research in a changing world, *Journal of Management Accounting Research* 20: 3-13
- Hopwood, A. G. (2009a). The economic crisis and accounting: Implications for the research community, *Accounting, Organizations and Society* 34: 797-802
- Hopwood, A. G. (2009b). Reflections and projections – and many, many thanks, *Accounting, Organizations and Society* 34: 887-894
- Ittner, C. D., Larcker D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective, *Journal of Accounting and Economics* 32: 349-410
- Ittner, C. D., Larcker D. F. (2002). Empirical management accounting research: are we just describing management accounting practice?, *European Accounting Review* 11: 797-794
- Jeanjean, T., Ramirez, C. (2008). Aux sources des théories positives : contribution à une analyse des changements de paradigme dans la recherche en comptabilité, *Comptabilité Contrôle Audit*, 14 (2): 5-26

- Johnson, G., Langley A., Melin L., Whittington R. (2007). *Strategy as practice: research directions and resources*, Cambridge, UK, Cambridge University Press
- Kakkuri-Knuuttila, M.-L., Lukka K., Kuorikoski J. (2008a). Straddling between paradigms: a naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting, *Accounting, Organizations and Society* 33: 267-291
- Kakkuri-Knuuttila, M.-L., Lukka K., Kuorikoski J. (2008b). No premature closing of debates, please: a response to Ahrens, *Accounting, Organizations and Society* 33: 298-301
- Laughlin R. (2010). A comment on "Towards a paradigmatic foundation for accounting practice", *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 23, pp. 759-763
- Luft, J., Shields M. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: describing present and prescribing the future of management accounting research, *European Accounting Review* 11, pp. 795-803
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research, *Management Accounting Research* 21: 110-115
- Lukka, K., Modell S. (2010). Validation in interpretive management accounting research, *Accounting, Organizations and Society* 35: 462-477
- Lukka, K., Mouritsen, J. (2002). Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting research, *European Accounting Review* 11: 805-811
- Malmi, T., Granlund, M. (2009a). In search of management accounting theory, *European Accounting Review* 18: 597-620
- Malmi, T., Granlund, M. (2009b). Agreeing on problems, where are the solutions? A reply to Quattrone, *European Accounting Review* 18: 631-640
- Merchant, K. A. (2010). Paradigms in accounting research: a view from the North America, *Management Accounting Research* 21: 116-120
- Modell, S. (2010). Bridging the paradigms divide in management accounting research: the role of mixed methods approaches, *Management Accounting Research* 21: 124-129
- Morales, J., Sponem (2009). Rationaliser, dominier, discipliner, Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion, *Economies et Sociétés* 21: 2001-2043
- Moizer, P. (2008). Publishing in accounting journals: A fair game? *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, pp. 285-304
- Nikitin, M., Pezet, A., Piot, C., Teller R. (2009). Editorial – A quoi sert CCA ?, *Comptabilité Contrôle Audit*, 15 (1) : 1-4
- Nørreklit, H., Nørreklit L., Mitchell F. (2010a). Towards a paradigmatic foundation for accounting practice", *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 23: 733-758
- Nørreklit, H., Nørreklit, L., Mitchell F. (2010b). Paradigms and pragmatic constructivism: a reply, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 23: 764-773
- Quattrone, P. (2009). 'We have never been post-modern': On the search of management accounting theory", *European Accounting Review* 18: 621-630
- Scapens, R. W. et M. Bromwich (2010). Editorial report-Management Accounting Research: 20 years on", *Management Accounting Research* 21: 278-284
- Vaivio, J., Sirèn A. (2010). Insights into method triangulation and "paradigms" in interpretive management accounting research, *Management Accounting Research* 21: 130-141
- Young, J. J., Oaks L. S. (2009). Reflections on the practice of research, *Accounting Forum* 33: 280-284
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting, *Journal of Accounting and Economics* 32, pp. 411-427