



HAL
open science

PREMIERE APPROCHE D'UN CADRE METHODOLOGIQUE DE RECHERCHE EN COMPTABILITE

Jean-Louis Malo

► **To cite this version:**

Jean-Louis Malo. PREMIERE APPROCHE D'UN CADRE METHODOLOGIQUE DE RECHERCHE EN COMPTABILITE. 10ème Congrès de l'AFC, May 1989, France. pp.cd-rom. hal-00823422

HAL Id: hal-00823422

<https://hal.science/hal-00823422>

Submitted on 18 Sep 2014

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.

PREMIERE APPROCHE D'UN CADRE METHODOLOGIQUE
DE RECHERCHE EN COMPTABILITE

par Jean-Louis MALO

IAE - Université de POITIERS

Avertissement

Si plusieurs articles et ouvrages traitant de méthodologie de la recherche en comptabilité ont été publiés dans les pays anglo-saxons, ils sont en général d'accès difficile (publications confidentielles). Par ailleurs, la bibliographie française est très mince (voir in fine).

En conséquence, le récent développement de la recherche comptable en France (voir le succès croissant des Congrès AFC et la fréquentation accrue des Congrès de l'EAA) nous semble actuellement compromis par le manque de cadre méthodologique (ou l'obligation de le redécouvrir individuellement).

Une première ébauche, encore sommaire, de ce cadre est ici proposée. "Il peut paraître audacieux que s'essaie sur ce thème de la recherche en comptabilité quelqu'un qui n'en a pas vraiment fait": ainsi débutait la communication de Daniel BOUSSARD sur ce même sujet il y a 9 ans, ainsi pourrait commencer celle-ci, qui entend d'abord susciter un débat constructif. L'objectif de présentation d'un cadre synthétique et cohérent entraîne malheureusement des choix, et des raccourcis: il ne pouvait être question ici de reprendre la controverse sur la falsification de POPPER, par exemple, ou de procéder à une revue détaillée des différentes théories de la comptabilité. Mais toutes les critiques et remarques ainsi que les indications bibliographiques seront les bienvenues et seront intégrées dans une deuxième version. (*)

Les principales références ayant inspiré ce travail sont les suivantes:

- Champs et méthodes d'une recherche en comptabilité de Daniel BOUSSARD (BOUSSARD 80)
- Méthodes des Sciences Sociales de Madeleine GRAWITZ (GRAWITZ 86);
- Empirical Research in Accounting: a methodological viewpoint, de A.Rashad ARDEL-KHALIK et Bipin B.AJINKYA (A&A 79).

Elles ne seront citées que lors d'extraits précis, mais ont été utilisées en fait beaucoup plus largement.

(*) L'idée de cette première version remonte au Congrès EAA de Stockholm (1986). Les principaux éléments ont été rassemblés à l'occasion de séminaires de DEA à Poitiers et Bordeaux et d'un Forum AFC à Bordeaux (1987). L'auteur a bénéficié d'échanges très fructueux avec de nombreux collègues et membres de l'AFC, qu'il tient ici à remercier, et tout particulièrement, Daniel BOUSSARD, Alain BURLAUD, Bernard COLASSE, Claude COSSU, Alain COURET, Yves DUPUY, Claude GRENIER, Stéphane GRIFFITHS, Michel LEBAS, Dang PHAN, Jean-Claud SCHEID et Robert TELLER. Mais l'auteur est seul responsable de ses opinions et erreurs éventuelles.

congrès afc 1989

PLAN

INTRODUCTION: LE PROBLEME DE RECHERCHE

- 1- Définition du problème de recherche
- 2- Etapes de recherche

PREMIERE PARTIE: DOMAINES DE RECHERCHE

- 1- Qu'est-ce que la comptabilité ?
- 2- Vision générale du domaine
- 3- Quelques domaines négligés

DEUXIEME PARTIE: THEORIES ET PARADIGMES

- 1- Peut-on faire de la recherche sans théorie ?
- 2- Différentes théories
- 3- Multiples paradigmes

TROISIEME PARTIE: METHODES DE RECHERCHE

- 1- Pourquoi modéliser ?
- 2- La recherche empirique: approche "scientifique"
- 3- La recherche empirique: approche "descriptive"

CONCLUSION: COMMUNICATION DE LA RECHERCHE

BIBLIOGRAPHIE

Congrès AFC 1989

INTRODUCTION: LE PROBLEME DE RECHERCHE

Pourquoi, comment se poser un problème de recherche ?

Pourquoi ?

Trois réponses possibles:

- par obligation: le "publish or perish" des anglo-saxons dont nous connaissons de nombreuses déclinaisons en France;
- par goût: faire avancer le "schmilblic", c'est à dire avoir la satisfaction intellectuelle de comprendre un problème, de réduire l'incertitude, de prédire un phénomène
- par obligation et par goût...

Comment ?

Une seule réponse: la bonne façon de se poser un problème est celle qui permet de le résoudre ou de donner une indication sur la manière de le résoudre.

Aucune méthode ne permet d'assurer un tel résultat: seules l'expérience des directeurs de recherche et quelques recettes permettent de limiter les risques.

1- Définition du problème de recherche

La question initiale (l'idée):

Il est assez curieux de constater que beaucoup d'étudiants (ou de candidats au mémoire d'expertise comptable) ne se posent pas plus de question à propos de la comptabilité qu'à propos de la Tour Eiffel:

- dans les deux cas, le monument apparaît comme parfait: chaque partie est soigneusement ajustée, son emplacement ne peut être amélioré, son utilité ne peut être contestée.
- dans les deux cas, le monument est une référence permanente et immuable: les interprétations (audacieuses) du Lefebvre ne seront finalement que jeux de lumière...

Il est vrai que le caractère non public des travaux du Conseil National de la Comptabilité favorise un tel respect du Plan Comptable (respect entretenu par les enseignants ..). Mais le manque de témérité tient aussi à une vision trop restreinte du champ de la recherche. Ainsi, une recherche sur la Tour Eiffel ne pourrait se borner à étudier la résistance des matériaux, mais devrait s'élargir au problème de financement, de coordination des hommes durant sa construction, de mythe collectif, etc...

Montesquieu nous rappelle d'ailleurs que: "Quand on fait une statue, il ne faut pas toujours être assis en un lieu, il faut la voir de tous les côtés, de loin, de près, en haut, en bas, dans tous les sens".

Appliquée à la recherche, cette citation implique que le chercheur doit avoir une vision suffisamment large du domaine de recherche, et des théories explicatives existantes. Les déclarations d'autorités compétentes, attirant l'attention sur un dysfonctionnement actuel de la comptabilité, peuvent être un puissant générateur d'idées de recherche, de même que la volonté de faire partager des convictions personnelles (ainsi les attitudes sexistes implicites de la comptabilité sont actuellement disséminées dans les pays anglo-saxons; voir par exemple TINKER et NEIMARK 85).

La question peut aussi surgir par la grâce d'un croisement avec une autre approche: une autre discipline (théorie des organisations, cybernétique), une autre méthode (méthode clinique, expériences de laboratoire). De tels croisements sont réputés être les plus féconds.

La question peut déjà avoir été traitée par un autre chercheur, mais elle peut parfaitement être reprise au moyen d'une autre méthode, ou sur d'autres données, dans un autre contexte, ou à un autre niveau.

Le niveau:

Il est inutile et dangereux de (se) poser des problèmes trop vastes. Les contraintes existent:

- temps
- méthode (si le problème contient plusieurs questions, il faudra éventuellement adopter différentes méthodes pour arriver à un résultat)
- possibilité de vérification empirique (éventuellement): "plus vaste est le problème de recherche, plus faibles sont les chances de vérification empirique" (A&A79, p.14)
- capacités intellectuelles du chercheur
- motivation du chercheur (les frontières du savoir, ou les solutions pratiques..).

D'où l'intérêt et la nécessité de bien délimiter son problème, ce qui implique d'avoir la capacité et la volonté de ne traiter qu'une partie de la réalité:

- la capacité: pour savoir "isoler" les interactions à étudier
- la volonté: pour se limiter à ces seules interactions (difficile pour un jeune chercheur..)

Congrès AFC 1989

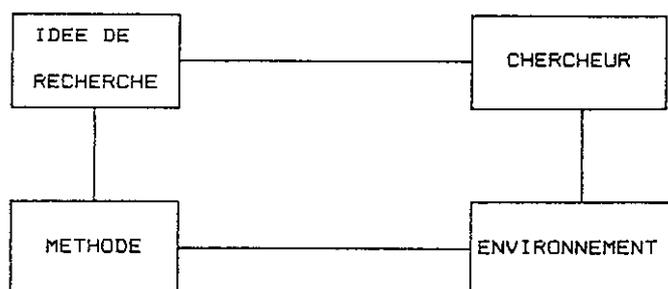
Finalemment:

La définition du problème de recherche est le résultat d'interactions entre:

- le chercheur: ses valeurs, sa formation, ses objectifs, sa motivation (cf BOUSSARD 80, p.25: "Les chercheurs ne sont pas neutres. Ils ont des stratégies dans un environnement"):

- l'environnement: le directeur de recherches, les thèmes d'actualité, la disponibilité des données

- la méthode: mode d'acquisition et de traitement des données, intégration dans un cadre conceptuel



2- Etapes de recherche

"La recherche peut être caractérisée comme un processus de construction et de vérification de théories" (A&A 79,p.14). En conséquence, un plan de travail complet comprend les étapes suivantes (suivant les mêmes auteurs):

- 1) identification du problème de recherche (voir paragraphe précédent et première partie)
- 2) développement de la structure conceptuelle et théorique, incluant les liaisons causales (voir deuxième partie)
- 3) traduction opérationnelle de la construction et des liaisons théoriques (voir troisième partie)
- 4) élaboration du test empirique
- 5) construction de l'échantillon et collecte des informations
- 6) analyse des informations afin de tester les hypothèses
- 7) évaluation des résultats

congrès afc 1989

8) considération et spécification des limites et contraintes

Les étapes 4 à 8 ont été développées dans l'hypothèse d'une vérification empirique "scientifique". Mais l'aspect empirique peut être totalement absent (approche analytique), et l'aspect théorique très peu présent (approche descriptive)... Une discussion sera menée sur ce thème dans la troisième partie.

Congrès AFC 1989

PREMIERE PARTIE: DOMAINES

Sans entrer dans la controverse: la comptabilité est-elle une science ou une technique ?, il convient cependant de réfléchir sur quelques définitions et objectifs de la comptabilité, avant de montrer toute l'étendue de son domaine.

1- Qu'est-ce que la comptabilité ?

Quelques citations nous rappelleront le caractère nécessairement (et heureusement) très pluriel de notre discipline:

D'une modalité d'archivage à une aide à la décision:

AICPA (1941): "la comptabilité est l'art d'enregistrer, de classer et de résumer de façon significative et en termes monétaires les transactions et événements qui sont, au moins en partie, de caractère financier, et d'interpréter ensuite les résultats".

AAA (1966): "la comptabilité est un processus d'identification, de mesure et de communication de l'information économique permettant aux utilisateurs de cette information de former leur jugement et de prendre leurs décisions en connaissance de cause".

AICPA (1970): "la comptabilité est une activité de service. Sa fonction est de fournir de l'information quantitative, principalement de nature financière, sur les entités économiques. Cette information doit être utile pour la prise de décisions économiques - en faisant des choix raisonnés entre des possibilités alternatives d'action".

Un langage plutôt qu'une science:

P.LASSEGUE (LASSEGUE 62, p.326): "La comptabilité est une forme, c'est à dire un langage, dans lequel on exprime de manière chiffrée les phénomènes économiques. Ce langage donne la possibilité d'un contrôle matériel et permet un calcul économique sur des grandeurs interdépendantes.

La comptabilité n'est pas une science explicative, comme par exemple, l'économie politique. Il ne faut donc pas lui reprocher de ne pas donner ce que la science seule peut fournir. Il ne faut pas, d'autre part, la laisser se fourvoyer dans des impasses par prétention scientifique: elle ne peut pas donner une évaluation unique du résultat ou de la situation et on est contraint de multiplier les mesures et les points de vue; il ne faut pas non plus vouloir la réduire à n'être qu'une étude du passé (une mémoire authentique), puis le lui reprocher; elle tend à accorder une place de plus en plus grande à la description ordonnée de l'avenir, c'est à dire au budget, et elle le peut puisqu'elle est une forme".

congrès afc 1989

Un langage influençant les décisions économiques et les relations entre les hommes:

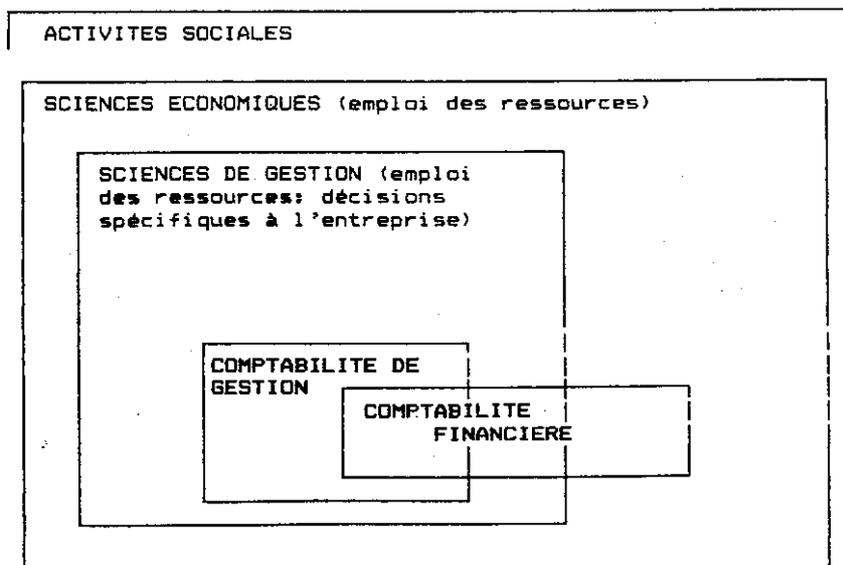
S.ZEFF (ZEFF 80, p.8): "Je suis impressionné par un important message des années 70: la comptabilité est maintenant et de façon nette un élément qui façonne l'environnement économique, social et politique. La comptabilité ne peut plus être vue comme une activité isolée et technocratique".

Un langage cachant une idéologie:

A.BELKAOUI (BELKAOUI 85, p.5): "Karl Marx a soutenu que la comptabilité entretient une forme de fausse conscience et fournit un moyen de mystification, plutôt que de révélation, de la véritable nature des relations sociales à la base de l'effort productif. La comptabilité a été aussi perçue comme un mythe, un symbole, un rituel qui permet la création d'un ordre symbolique à l'intérieur duquel interagissent les agents économiques. Tout ceci est intégré dans une vision de la comptabilité comme instrument de la rationalité économique et outil du système capitaliste".

En résumé: Que la comptabilité soit plus tournée vers des décisions externes (comptabilité financière) ou internes à l'entreprise (comptabilité de gestion), elle fait partie des "activités sociales" en général. Bien qu'évidente, cette constatation, trop souvent oubliée, doit cependant être rappelée afin:

- de permettre la génération de nouvelles idées de recherche.
- et faire saisir la fragilité de recherches très techniques qui reposent trop lourdement sur un contexte économique et social dont elles ignorent l'évolution (voir sur ce point PRODHAN 89).

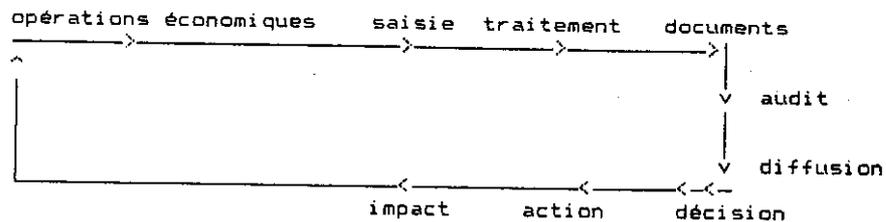


Congrès AFC 1989

2- Vision générale du domaine

Une première vision peut être obtenue en suivant le "produit comptable".

Le cycle de vie du produit comptable



Historiquement, la recherche anglosaxonne a évolué de l'étude du traitement à celle des documents et de leur diffusion. "Plus récemment, l'accent a été mis sur les interactions entre les documents financiers et leurs utilisateurs" (A&A 79, p.13).

En effet, le domaine de la recherche ne peut être limité à l'offre (ou à la production) des chiffres comptables; l'utilisation des chiffres comptables doit être aussi étudiée (ne serait-ce que pour préciser: quoi produire, et comment produire ?)

L'idée de recherche peut alors porter sur une ou plusieurs étapes à la fois du cycle de vie du produit comptable, et peut donner lieu à diverses déclinaisons:

- selon les différents produits comptables envisageables:
par exemple: compta financière/ compta de gestion
compta d'une entité/ compta de groupe
spécificités sectorielles
spécificités nationales
- selon les différentes caractéristiques de chaque étape:
par exemple: opération réalisée: identification (des opérations saisies, traitées, diffusées, etc.: problème des ressources humaines ou naturelles), mesure (comptabilité d'inflation, problèmes d'évaluation en général), chronologie (durée, fréquence).
acteurs: producteurs, transmetteurs, destinataires de l'information comptable
ressources techniques utilisées: bases de données, systèmes experts, réseaux, ordinateurs, etc.. coûts en général

congrès afc 1989

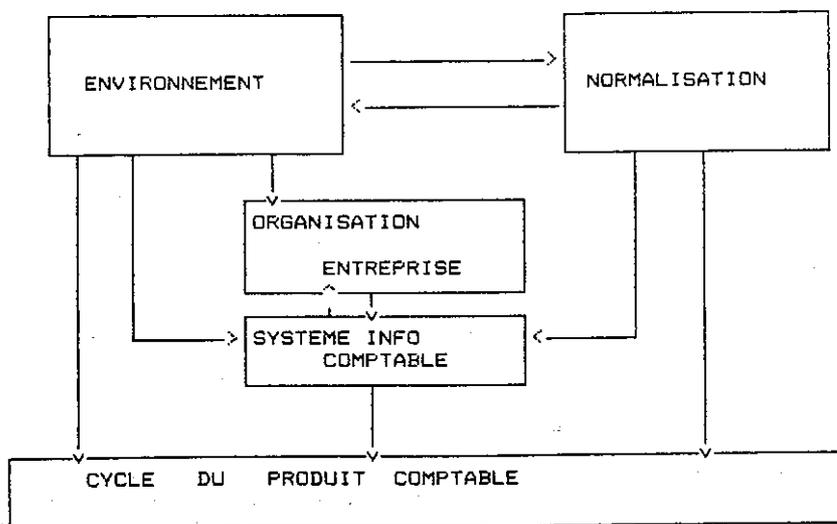
- ou selon le détail de chaque caractéristique:
par exemple, pour les acteurs:
formation initiale, sexe, position hiérarchique
mode d'utilisation des ressources techniques
comportement face à des alternatives, des
décisions à prendre

Mais de telles taxonomies ne peuvent être poussées trop avant, sous peine de détourner le chercheur de l'étude, certainement plus fructueuse, des interactions entre produit comptable et activités sociales (NB: neutralité ou non-neutralité de la comptabilité ne peuvent être postulées a priori).

Cycle de vie du produit comptable et activités sociales

Le cycle de vie du produit comptable peut être rattaché aux activités sociales par 4 liens différents:

- le système d'information comptable de l'entreprise, lui-même dépendant du
- processus de normalisation (nationale et internationale)
- et de l'organisation de l'entreprise;
- l'environnement (partenaires de l'entreprise, et marchés).



Des problématiques peuvent alors émerger (de façon certainement différente pour la comptabilité financière et pour la comptabilité de gestion).

Congrès afc 1989

Ainsi, l'organisation du système d'information comptable peut être étudiée en elle-même (rapidité, coût, fiabilité des procédures, contrôle interne et vérification externe, utilisation des hommes et des machines) et dans ses relations avec le processus de normalisation, l'organisation de l'entreprise ou l'environnement (voir par exemple: "Le système d'information de l'entreprise" DECCA 88).

La normalisation peut être discutée dans son intérêt (pourquoi ne pas laisser faire le marché ? faut-il normaliser la comptabilité analytique ?), dans ses modalités (normalisation publique ou privée ?), dans ses procédures (secrètes ou publiques?), dans ses objectifs (exclusivement financiers ?), dans son impact sur les marchés, dans ses acteurs (normalisateurs et lobbyistes), etc...

L'organisation de l'entreprise est, avec le système d'information comptable, une réponse aux besoins d'information nés de la complexité et de l'incertitude internes et externes à l'entreprise (liaison avec la taille, la stratégie, le mode de production, l'évolution des marchés, et les processus de décision des acteurs..) (voir DENT 87).

Enfin l'environnement sera affecté par la communication des chiffres comptables:

- mode de communication, nature des informations diffusées, mode de présentation (influence d'une comptabilité d'inflation-relation avec la normalisation)
- marchés financiers (impact des documents comptables sur les cours boursiers)
- partenaires (actionnaires, personnel, fournisseurs, banquiers-prévention des défaillances- etc..)

3- Quelques domaines négligés

Des participations à 2 Congrès de l'American Accounting Association et à 4 Congrès de l'European Accounting Association m'ont permis de constater quelques écarts entre nos axes de recherche (voir BURLAUD et COSSU 84) et ceux des Anglo-Saxons. Prenons par exemple la ventilation des 213 communications présentées au Congrès de l'AAA en 1987:

Audit:	11,2 %
Fiscalité:	10,3 %
Finance:	11,2 %
Normalisation:	12,7 %
Compta. Internationale:	5,6 %
Histoire de la Compta:	3,8 %
Compta.gestion, Syst.Info:	11,2 %
Sociologie et Compta:	1,9 %
Secteur non lucratif:	3,8 %
Pédagogie de la compta:	28,1 %

congrès afc 1989

Force est de constater que:

- nous abandonnons souvent la fiscalité aux juristes (peut être une réaction contre le rapt de la comptabilité par la fiscalité !

- nous délaissions l'étude de l'audit, certainement pour des raisons légales (normalisation et commissariat aux comptes masquent les problèmes de qualité de l'audit), mais l'étude de l'application des principes comptables et les diligences pourrait être plus développée);

- nous délaissions également l'histoire et la sociologie, et l'enseignement de la comptabilité;

- et nous commençons simplement les comparaisons internationales....

Plus précisément, mais cette liste pourrait être complétée par des suggestions individuelles, les domaines suivants seraient dignes de recevoir plus d'attention (à mon avis...):

- l'enseignement (ou la formation):

- intérêt des nouvelles méthodes (informatique, video, télématique)

- attention portée à la formation du jugement et à la communication (cas, dossiers, etc..)

- la pratique des comptables (entreprise ou cabinets):

- sources d'information

- application de la normalisation

- rôle de la formation permanente

- formation d'un jugement (sur la continuité d'exploitation par exemple..)

- communication écrite ou orale avec les autres cadres ou les clients

- la conception des systèmes d'information comptable

- liaison avec stratégie et structure - formelle et informelle- de l'entreprise (cf différents facteurs de contingence) - voir BOUQUIN 86 et 88.

- contrôle de gestion non limité au contrôle budgétaire

- comptabilité analytique adaptée aux nouvelles techniques de production

- modélisation de l'entreprise et micro-informatique (cf travaux de ROY 88)

- l'influence des documents comptables

- sur les marchés

- sur les individus (externes ou internes à l'entreprise):

- communication de l'information comptable

- éléments (comptables et non comptables) d'une

prise de décision

congrès afc 1989

- enfin, l'histoire de la comptabilité
 - liaison comptabilité/développement des entreprises
 - émergence des concepts comptables et de la normalisation
- rôle des hommes et des institutions

oooooooooooooooo

La prise de conscience du positionnement de son thème de recherche par rapport à l'ensemble du domaine comptable peut donc favoriser une meilleure prise de conscience des liaisons potentielles à étudier, et, éventuellement, déboucher sur une reformulation bénéfique de ce thème à un niveau inférieur ou supérieur. La valeur de la recherche sera en effet fonction de son apport réel aux connaissances, et non de son degré de généralité, ou de difficulté (analytique par exemple). Repositionner un thème à un niveau inférieur n'est pas infamant: simplement sont réduites les dimensions de la boîte noire que l'on désire ouvrir. Ce qui permet de s'assurer ainsi des contours de la boîte noire, et de l'adaptation des outils du chercheur: la recherche débouchera donc sur des résultats.

Il faut bien sûr éviter d'ouvrir des boîtes vides: la référence à un cadre théorique peut se révéler utile pour délimiter le sujet de recherche.

congrès afc 1989

DEUXIEME PARTIE: THEORIES ET PARADIGMES

Une fois le sujet de recherche identifié, il convient de suivre un raisonnement (une progression) correct, permettant d'aboutir à des conclusions valables. Ne désirant pas entrer dans des débats épistémologiques fort bien documentés par GRAWITZ 86 (p.8 à 25) ou BLANCHE 83, nous limiterons notre propos à un rapide panorama des divers modes de raisonnement, en abordant directement la question (très fréquente): peut-on raisonner de façon correcte, peut-on faire une recherche valable sans théorie ?

1- Peut-on faire de la recherche sans théorie ?

La théorie comptable a été définie comme "un ensemble cohérent de principes hypothétiques, conceptuels et pragmatiques formant un cadre général de référence pour un champ d'études" (AAA 1966). "La théorie sert à expliquer et/ou à prédire" (UNDERDOWN et TAYLOR 85, p.1). Comment pourrait-on alors oser faire de la recherche sans théorie ?

En fait, le problème est mal posé du fait d'une image trop souvent confuse du terme "théorie".

L'antinomie classique déduction-induction

Une théorie déductive est "dérivée logiquement d'un ensemble d'hypothèses et de propositions élémentaires" (les mathématiques, par exemple).

Une théorie inductive est "dérivée d'un ensemble spécifique d'observations qui peuvent être réelles ou hypothétiques (par exemple, obtenues par simulation)" (A&A 79, p.15).

Si "la déduction démontre, (...) elle découvre rarement" (GRAWITZ 86, p.20). Par contre, l'induction rigoureuse (aristotélicienne) "reconnaît certaines caractéristiques aux phénomènes observés (en principe, la totalité des cas), les généralise ou les résume en une loi, et l'induction amplifiante (...) ou expérimentale (...), d'un nombre déterminé de faits observés, généralise à un nombre infini de faits possibles". Mais se pose alors le problème de l'apport réel de l'induction à la connaissance scientifique (voir POPPER)....

Pour GRAWITZ, on peut toutefois réduire l'antinomie entre induction et déduction en constatant:

- 1° que la déduction du syllogisme formel pur est, à la limite, une tautologie si son contenu ne lui ajoute rien;
- 2° que l'induction rigoureuse est rarement utilisable, car on n'est jamais sûr d'avoir la liste complète des objets d'où l'on extrait la loi les concernant;
- 3° qu'en revanche, dans la mesure où le syllogisme porte un contenu, où le jugement reconnaît une qualité (Socrate est un homme, etc.), dans ce cas, le plus fréquent, la déduction se rapproche de l'induction amplifiante qui généralise, sans

Congrès AFC 1989

certitude totale. Dans les deux cas, la pensée prend un risque, établit un compromis entre rigueur et invention. Dans les deux démarches de la pensée, l'important c'est de discerner l'essentiel, d'abstraire, de généraliser, de créer des concepts".

Théories déductives et théories inductives

La distinction entre théories inductives et déductives est souvent renforcée par d'autres caractéristiques:

- les théories inductives sont plus fréquemment:

- descriptives: elles sont dérivées d'observations empiriques, elles décrivent comment est la réalité
- sémantiques: elles donnent une structure descriptive de relations empiriquement valides
- pragmatiques: elles indiquent les relations entre une théorie descriptive et son environnement (utilisateurs, par exemple)

Exemple: le financement prioritaire des innovations sur fonds propres est une théorie induite de la réalité; les modalités de financement extérieur (ratios, chronologie, etc..) sont empiriquement valides et peuvent être utilisées de façon pragmatique par les pouvoirs publics et les banquiers

- les théories déductives sont plus fréquemment:

- normatives: elles prescrivent comment devrait être le monde
- syntactiques, analytiques: leur structure est formelle et constituée de relations logiquement cohérentes.

Exemples: théorie financière (MEDAF), théorie de l'agence

L'opposition de ces deux catégories de théories peut entraîner une double interprétation de notre question initiale:

- peut-on mener une recherche sans théorie déductive ? la réponse est affirmative: les théories inductives peuvent elles aussi fournir de très bonnes bases de recherche (voir cependant Troisième Partie);

- peut-on mener une recherche sans théorie du tout ? la réponse doit être plus nuancée, et nécessite de bien distinguer deux approches de la recherche: scientifique et interactive.

Approche scientifique et approche naturaliste ou interactive

"La méthode scientifique requiert que la définition du problème et la structure conceptuelle soient développées avant de poser les hypothèses ou d'entreprendre le test empirique. La structure théorique (qu'elle soit sous forme mathématique ou sous forme d'un raisonnement conceptuel a priori) doit permettre

congrès afc 1989

L'identification des variables dépendantes et indépendantes et doit suggérer les formes de leurs relations. De plus, la méthode scientifique requiert une structuration du cadre de recherche et un ensemble de contrôles. Ces éléments sont essentiels pour donner de la force (de la validité interne) à la vérification de la causalité (...).

L'école interactive-naturaliste rejette les formes structurées de recherche (ou se réfère de façon très vague à une approche de type systémique - ROY 85, p.22-). Les avocats de cette école partagent la vue de SHATZMAN et STRAUSS (*): "Le processus de découverte et les questions soulevées par le chercheur n'ont pas besoin d'être reliés à une théorie "admise" ou antérieure. Une telle théorie n'est pas nécessaire sur le terrain, sauf lorsque le chercheur désire spécifiquement la tester ou explorer les limites de son utilité. Le chercheur est libre de penser à n'importe laquelle ou à toutes les théories et hypothèses pertinentes par rapport à son sujet, et de cette façon, se libérer de l'orthodoxie" (A&A 79, p.16).

Cette approche naturaliste est analogue à celle de la "grounded theory" développée par GLASER et STRAUSS (**): "la meilleure approche pour une théorie descriptive et prédictive est de la découvrir à partir des données" (cité par A&A 79, p.17) Ce à quoi les avocats de la méthode scientifique objectent: "les faits ne parlent pas pour eux-mêmes".

Dans le domaine comptable, l'approche naturaliste est plus fréquente qu'il ne semble à première vue: si les interviews non structurés, l'observation par un participant sont des méthodes chères aux sociologues mais encore peu développées en comptabilité (malheureusement, voir Troisième Partie), par contre l'emploi de techniques statistiques telles que celle de BOX-JENKINS ou l'analyse factorielle correspond souvent à une exploration motivée par l'absence de référence théorique (NB: la liberté de l'explorateur est plus limitée dans la méthode BOX-JENKINS, qui ne teste que les relations qui lui sont connues).

Une réconciliation des deux points de vue semble possible selon A&A 79 (p.19): "dans des situations qui ne permettent pas de développer des modèles théoriques avant l'observation empirique, la meilleure alternative suivante doit être retenue". D'ailleurs, dans la mesure où des approches "scientifiques" ne sont pas totalement exemptes de risques d'erreurs, la sagesse recommande selon DENZIN (***) d'employer les diverses méthodes disponibles avant de pouvoir affirmer l'existence d'une relation causale:

"Je conclurai qu'aucune méthode utilisée isolément ne permettra jamais à un chercheur de développer des propositions causales excluant des interprétations différentes. De même, je conclurai qu'aucune méthode utilisée isolément ne pourra satisfaire aux critères de la théorie interactive.

(*) A.SHATZMAN et A.STRAUSS: " Field Methods", Prentice Hall 1969

(**) B.N.GLASER et A.L.STRAUSS: " The Discovery of Grounded Theory" (Chicago: Aldine Publishing Co 1967)

(***) N.DENZIN: "The research act" (Chicago, Aldine Publishing Co, 1970), cité par A&A 79, p.20

Congrès AFC 1989

(...) de multiples méthodes d'observation doivent être employées. Ceci est appelé triangulation et je poserai comme règle méthodologique ultime le principe que de multiples méthodes doivent être utilisées pour chaque investigation, car aucune méthode ne pourra jamais assurer qu'elle élimine bien tous les facteurs causaux non désirés".

oooooooooooo

A la question de départ: "peut-on faire de la recherche sans théorie" ?, on voit que la réponse doit finalement être nuancée:

- la référence théorique est préférable, car elle permet de mieux définir le problème de recherche et le cadre de vérification empirique;
- la référence théorique peut être déductive ou inductive
- en l'absence de référence théorique (à titre exploratoire), ou pour réaliser une "triangulation", d'autres méthodes peuvent être employées (même si leur force et leur fiabilité sont plus faibles que celles d'une méthode scientifique).

Aussi maintenant passerons-nous rapidement en revue les théories pouvant servir de référence dans le domaine comptable.

2- Différentes théories

La classification de BELKAOUI 85 sera principalement reprise, à titre d'illustration (voir en français LANGOT 87 et LEQUIN 88 et en anglais HOPWOOD 76, UNDERDOWN et TAYLOR 85, MOST 86, WATTS et ZIMMERMAN 86).

L'approche événementielle

"L'objectif d'une théorie normative événementielle en comptabilité est de maximiser la capacité de prédiction des documents financiers en focalisant sur les caractéristiques les plus pertinentes des événements cruciaux pour les utilisateurs" (p.83).

Une telle théorie débouche sur la mise en place de bases de données, de réseaux, de comptabilités multidimensionnelles, de tableaux de bord.

congrès afc 1989

L'approche comportementale (behavioral approach)

"L'approche comportementale (...) insiste sur:

- la pertinence pour la prise de décision de l'information communiquée (orientation communication-décision)
- le comportement des individus et des groupes causé par la communication de l'information (orientation décideurs)" p.85

L'approche comportementale a été appliquée à:

- l'appréciation de la divulgation des informations comptables par les firmes (relation avec la taille, la rentabilité et la qualité des auditeurs)
- l'utilité des données des comptes annuels (données comptables les plus importantes, autres informations non comptables utilisées par les investisseurs et actionnaires)
- la pratique des documents financiers (choix entre méthodes alternatives)
- l'appréciation du seuil de signification (par les comptables)
- la mise en évidence de différents codes socio-linguistiques en matière de comptabilité (suivant les groupes professionnels ou les organisations)
- la mise en évidence de la fixation fonctionnelle (la fixation sur le terme "profit" peut faire négliger que des méthodes très différentes ont pu être utilisées pour calculer le résultat)
- l'impact des standards budgétaires sur les cadres, etc...
- l'influence des procédures sur le choix des investissements

L'approche du processus humain de décision

Les différentes étapes du processus humain de décision ont été détaillées:

- les entrées: variables pouvant affecter la façon dont les individus prennent leurs décisions (propriétés statistiques des variables -variance-, présentation, etc..)
- la prise de décision: caractéristiques individuelles, nombre de personnes concernées, règles de décision
- les sorties: rapidité, qualité, cohérence des décisions

L'approche prédictive

Pour ses tenants, le choix entre des alternatives comptables dépend de la capacité à prédire des événements intéressants pour les utilisateurs:

- les profits futurs
- la pertinence des comptes prévisionnels (selon leur origine externe ou interne à l'entreprise)
- les défaillances
- les "ratings" des obligations
- les fusions et OPA
- les octrois de crédits.

Cette approche tente aussi de prédire les réactions des marchés, à partir de l'hypothèse d'efficacité des marchés, et de préciser le contenu informationnel des rapports annuels.

Congrès AFC 1989

L'approche positive

Elle explique et prédit les choix de la direction en matière de standards comptables en analysant les coûts et les avantages de certaines divulgations selon les individus et l'allocation des ressources dans l'économie. Elle est basée sur la proposition suivante: les dirigeants, les actionnaires, les auditeurs et les normalisateurs et politiciens sont rationnels et tentent de maximiser leur satisfaction, qui est directement reliée à la différence avantages-coûts et donc à leur richesse. Ont été ainsi examinés:

- l'hypothèse du lissage des résultats des sociétés (particulièrement celles dont les propriétaires ne sont pas dirigeants)
- le choix de procédures comptables en fonction de leur influence sur le cash flow (plutôt que sur le résultat) selon la théorie de l'agence
- le mode de rémunération des cadres dirigeants (théorie de l'agence).

oooooooo

La diversité des approches est bien évidemment liée à l'absence d'une théorie générale de la comptabilité, que tous déplorent, mais dont l'émergence est encore impossible dans cette période encore largement exploratoire.

D'où l'intérêt des paradigmes.

3- Multiples paradigmes

Un paradigme est "une image fondamentale d'un sujet à l'intérieur d'une science. Il sert à définir ce qui doit être étudié, quelles questions doivent être posées, comment elles doivent être posées, et quelles règles doivent être suivies pour interpréter les réponses. Le paradigme est le plus grand dénominateur commun du consensus à l'intérieur d'une science, et sert à différencier une communauté scientifique (ou une sous-communauté) d'une autre. Il regroupe, définit et relie les exemples, théories, méthodes et instruments qui existent en son sein" (RITZER 75, p.15 *).

Nous reprendrons les 6 paradigmes discernés par BELKAQUI 85 (p. 453-466) .

(*) George RITZER: "Sociology: a multiple-paradigm science" The American Sociologist, August 1975, p.15-17, cité par BELKAQUI, P.452.

congrès afc 1989

Le paradigme anthropologique/inductif

Les chercheurs (par exemple LITTLETON et IJIRI) sont particulièrement concernés par une approche descriptive-inductive de la construction d'une théorie comptable, et partagent une croyance dans la valeur des pratiques comptables existantes (ainsi la seule mesure objective est celle de la performance économique de la firme). En conséquence, ils auront recours à deux types de théories:

- le premier type de théories regroupe toutes les tentatives de justification des pratiques comptables existantes: coûts historiques, techniques traditionnelles d'allocation des coûts, etc..

- le deuxième type de théories a trait à toutes les théories tentant d'expliquer le rôle du management (hypothèse du lissage des résultats, et balbutiements de théorie positive)

Le paradigme du vrai revenu/ déductif

Dans ce cas, les chercheurs (par exemple EDWARDS and BELLS, SPROUSE et MOONITZ) ont une approche normative-déductive, et pensent qu'une seule modalité d'évaluation du revenu (les coûts actuels) pourra satisfaire tous les utilisateurs. Mais ils ne partagent pas la même définition des coûts actuels (coûts de remplacement, coûts historiques indexés, etc..).

Une méthode analytique est généralement employée pour justifier la construction d'une théorie comptable, ou pour montrer les avantages d'un mode d'évaluation autre que celui des coûts historiques.

Le paradigme d'utilité pour la décision

L'information comptable est sélectionnée et élaborée selon son utilité pour les décideurs: "Le critère de sélection que je préfère est la fourniture d'information pour les modèles rationnels de décision. L'adjectif "rationnel" signifie qu'il s'agit des modèles de décision qui sont les plus susceptibles de permettre aux décideurs d'atteindre leurs objectifs.

En résumé, un système comptable doit être conçu pour fournir l'information pertinente aux modèles rationnels de décision. Le système comptable ne peut fournir toute l'information désirée par tous les décideurs et, en conséquence, nous sommes obligés de décider l'exclusion de certaines catégories d'information et l'inclusion d'autres catégories. En restreignant les modèles de décision aux seuls modèles rationnels, nous pouvons exclure une masse de données basées sur les caprices des décideurs. Cela nous permet de nous concentrer sur les modèles qui ont déjà démontré leur efficacité dans l'atteinte des buts des décideurs" (STERLING *).

(*) Robert R. STERLING: "Decision-Oriented Financial Accounting" Accounting and Business Research (Summer 1972), p.198-208 - cité par BELKAQUI 85, p.459

Congrès AFC 1989

Les auteurs de ce courant se sont penchés sur deux problèmes différents:

- les besoins d'information des modèles "quantitatifs" de décision (PERT, programmation linéaire, choix d'investissement etc..)
- les besoins d'information sur la prédiction du fonctionnement de l'entreprise (défaillances, prises de contrôle, fusions etc..). Beaucoup reste à faire dans ce deuxième cas.

Le paradigme d'utilité pour la décision - comportement du marché

La comptabilité est vue (par GONEDÉS et DOPUCH par exemple) comme productrice de nombres possédant un contenu informationnel (contenu révélé par les réactions du marché): les effets de politiques comptables alternatives se traduisent dans les cours boursiers (utilisation de l'hypothèse d'efficacité des marchés).

Le paradigme d'utilité pour la décision - utilisateur individuel

Ce paradigme recouvre en particulier l'approche "comportementale" (behavioural accounting), qui étudie l'influence des fonctions et documents comptables sur le comportement des comptables et des non-comptables:

- dans les rapports externes à l'entreprise: adéquation de l'information financière, utilité des documents financiers, appréciation des seuils de signification
- dans les rapports internes à l'entreprise: utilisation des budgets, modalités du contrôle.

Le paradigme information - économie

L'information est considérée comme un bien économique, et l'acquisition d'information comme un problème de choix économique (comparaison avantages-coûts). L'utilisateur choisira l'information comptable (et le système d'information comptable) qui lui procurera le plus grand avantage net (ou, plus exactement, la plus forte espérance mathématique de gain..)

000000

Le positionnement d'une recherche dans le cadre d'un paradigme présente l'avantage de sécuriser le chercheur: bonnes questions, limites du domaine, théories de référence et méthodes adéquates lui sont suggérées par les travaux des "parrains" du paradigme.

En ce sens, il serait certainement utile que les paradigmes anglo-saxons soient adaptés aux spécificités françaises: importance de la normalisation publique, plus grande attention portée aux problèmes d'économie mixte et aux partenaires sociaux, moindre développement des marchés financiers etc..

Mais sortir des sentiers battus est également nécessaire (pour réaliser la "triangulation", par exemple, voir 2^o partie) et peut être payant, à condition de le faire avec méthode (s).

TROISIEME PARTIE: METHODES

Le mot "méthode" en sciences économiques et de gestion est souvent utilisé par les chercheurs réalisant des tests au moyen de techniques quantitatives à partir de modèles. Mais, le passage par les modèles est-il obligatoire ? est-il souhaitable ? (dangers du réductionnisme).

La question de la modélisation sera abordée dans un premier paragraphe, avant de décrire les méthodes "scientifiques" (deuxième paragraphe), puis les méthodes "descriptives" (troisième paragraphe).

1- Pourquoi modéliser ?

Reprenons les étapes de recherche exposées dans l'Introduction: après l'identification du problème, le chercheur doit "développer la structure conceptuelle et théorique, incluant les liaisons causales". Nous venons de rappeler rapidement les différentes théories. Qu'elles soient déductives ou inductives, le chercheur doit reprendre soigneusement celles qu'il compte utiliser, en se pénétrant de leurs hypothèses, en vérifiant leur logique interne, en tentant de les améliorer, ou de les adapter à son problème. En fonction de la qualité des travaux antérieurs, cette phase peut être très rapide, ou représenter l'essentiel de l'apport du chercheur (la vérification empirique n'étant envisagée qu'à plus longue échéance; le chercheur peut aussi se spécialiser dans la recherche a priori ou analytique).

La troisième étape consiste à réaliser la "traduction opérationnelle de la construction et des liaisons théoriques", c'est à dire la modélisation.

La modélisation

"Un modèle est une représentation symbolique de la théorie" selon HOMAN (*). Cette représentation adopte souvent une forme mathématique, et décrit l'ensemble des variables dépendantes (expliquées, endogènes) qui doivent être expliquées par un ensemble spécifique de variables indépendantes (explicatives, exogènes) et le sens de la relation.

En général, du fait de leur structure analytique, les théories déductives seront plus faciles à formaliser que les théories inductives (voir par exemple la formalisation de l'hypothèse d'efficacité des marchés).

Les modèles normatifs ou prédictifs qui en seront tirés permettront de prévoir de futurs événements (défaillances d'entreprises, etc.) et les implications de décisions, de déterminer la sensibilité des solutions aux caractéristiques du modèle et de fournir une référence pour le contrôle des décisions.

(*) HOMAN 1964, reproduit dans N.DENZIN (ed): "Sociological methods: a sourcebook" (Mc Graw-Hill 1978), cité par A&A 79, p.23

Congrès AFC 1989

Mais il est également possible de construire des modèles plus simples sous forme de chaînes de relation (de causalité) entre variables indépendantes et dépendantes, sans que puisse être précisée la nature et l'intensité exactes des relations (forme de la fonction, signe des coefficients, etc.). De tels modèles pourront se présenter sous forme littéraire, ou mieux, graphique (schémas) et, en dépit de leur relative pauvreté, présenteront les avantages suivants:

- indication des domaines de recherche et d'expérimentation
- génération d'hypothèses sur la structure même des relations
- fourniture d'un cadre pour la vérification empirique
- assistance à une réflexion de caractère systématique.

La modélisation ne doit donc pas être vue comme un gadget mathématique aboutissant à une caricature inutilisable de la réalité mais bien comme une étape essentielle où le chercheur devra déployer toutes ses qualités intellectuelles, rassembler toutes ses connaissances théoriques et empiriques pour décider des caractéristiques essentielles du phénomène qu'il étudie et de leur représentation opérationnelle:

- définition des variables dépendantes et indépendantes: si la théorie indique que le taux d'intérêt est une variable explicative importante du niveau de trésorerie d'une entreprise, quel taux d'intérêt retenir pour le test empirique ? Celui du découvert, celui de l'escompte, ou celui des placements ?

- chaîne de causalité retenue entre ces variables (en l'absence de d'information plus précise quant à l'intensité de leurs liaisons).

Ce dernier point mérite de plus amples développements.

La causalité

C'est l'apport le plus intéressant de la modélisation: il ne suffit pas d'appeler certaines variables dépendantes et d'autres indépendantes puis de trouver une corrélation entre elles pour en déduire qu'il existe une relation de causalité entre variables indépendantes et variables dépendantes.

En fait, la relation de causalité peut être dans l'autre sens, ou être beaucoup plus faible qu'une autre relation négligée, ou ne pas exister du tout (du fait d'une variation concomitante de deux variables, provenant, soit du hasard, soit d'un lien avec une troisième variable oubliée par le chercheur).

Aussi, la référence à une théorie (indiquant le sens de la relation) est-elle une précaution indispensable. Si la théorie n'existe pas, ou si plusieurs théories divergentes sont en concurrence (spécialement dans les nouveaux domaines de recherche en comptabilité), seule une recherche empirique menée dans le respect des trois conditions suivantes permettra d'affirmer l'existence d'une causalité postulée par un modèle (*):

(*) H. ASHER: "Causal Modeling" (Sage Publications, 1976), cité par A&A 79, p.26

congrès afc 1989

- 1) il doit exister une variation concomitante ou une covariation entre X et Y, les deux variables étudiées
- 2) il doit exister un décalage temporel entre ces deux variables
- 3) les autres facteurs causaux qui pourraient produire la relation observée entre X et Y doivent avoir été systématiquement éliminés.

La première condition est relativement facile à satisfaire: l'analyse statistique peut être utilisée pour montrer la covariation.

La seconde condition exige plus de précautions pour que puisse être mise en évidence la séquence temporelle.

Mais la troisième condition est manifestement la plus difficile à respecter: "pour tout phénomène, il existe un nombre infini d'hypothèses concurrentes et il est inconcevable que chacune d'elle puisse être réfutée. Aussi, les chercheurs ont-ils recours à deux méthodes comme substituts à une réfutation systématique de chaque hypothèse. Ce sont: 1) la triangulation et 2) le sondage aléatoire comme forme de contrôle. Nous désirons insister sur le fait que le sondage aléatoire et la triangulation ne sont pas vraiment des méthodes substituables entre elles, mais qu'il s'agit de méthodes plutôt complémentaires" (A&A 79, p.27).

NB: les spécificités des sciences sociales rendent très difficile l'élimination des autres facteurs causaux - voir paragraphe suivant-. Aussi, seront plus souvent calculées des corrélations partielles, et le décalage temporel sera difficile à mettre en évidence (problème des coupes transversales).

oooooooooooo

Pour conclure sur cette question, la modélisation représente donc une étape indispensable entre la théorie et la vérification empirique: elle seule peut permettre d'établir clairement la chaîne causale postulée entre les variables opérationnelles, et de tester sa validité. La représentation de la chaîne causale peut être faite sous une forme graphique, le recours au symbolisme mathématique n'étant possible qu'avec une meilleure connaissance des liaisons (de leur signe et de leur intensité). Les points cruciaux (et douteux) de la chaîne de causalité peuvent donner lieu à la formulation d'hypothèses explicites qui orienteront plus précisément les travaux de vérification empirique.

2- La recherche empirique: approche "scientifique"

L'approche "scientifique" prend appui sur la modélisation, et va tenter de confirmer (ou d'infirmer) la causalité postulée en se donnant un cadre général de recherche. Une première caractéristique de ce cadre de recherche sera le recours à l'expérimentation ou à la quasi-expérimentation. Les différentes méthodes de définition des groupes de contrôle seront ensuite étudiées.

Congrès AFC 1989

Le cadre général de recherche

Pour respecter les trois conditions posées dans le paragraphe précédent, "la conception d'un cadre de recherche empirique devra répondre aux objectifs suivants:

- être capable de déterminer dans quelle mesure une variation de(s) la variable(s) indépendante(s) cause une variation de la variable dépendante;
- minimiser la variation de la variable dépendante attribuable à des variables non incluses dans l'expérience ou le sondage;
- contrôler ou minimiser le résidu aléatoire.

De plus, bien sûr, le cadre de recherche devra inclure des spécifications détaillées sur les observations à faire, la période à laquelle elles doivent être faites, l'analyse statistique appropriée, et des considérations sur la validité des résultats et les conclusions qui pourraient en être tirées.

Mais le cadre de recherche qui nous permet de voir le plus clairement les effets des variables indépendantes sur la variable dépendante inclut généralement au moins deux groupes qui sont similaires sur tous les facteurs et toutes les dimensions sauf pour le facteur ou la dimension représentant la variable indépendante sur laquelle porte la recherche" (A&A 79, p.30).

Expérimentation ou quasi-expérimentation

Le chercheur doit donc déterminer au moins deux groupes:
- l'un sera dit groupe expérimental, et présentera une valeur de la variable indépendante sur laquelle est basée l'hypothèse
- l'autre sera dit groupe de contrôle, et présentera une autre valeur (ou un autre ensemble de valeurs) de la variable indépendante (cette dernière pouvant aussi être absente).

Par exemple, on peut vouloir rechercher l'influence du tableau ou de plan de financement sur les décisions d'octroi de crédit prises par les banquiers:

- le groupe expérimental sera constitué d'entreprises joignant leur tableau ou plan de financement au dossier bancaire;
- le groupe de contrôle sera constitué d'entreprises ayant les mêmes caractéristiques générales (taille, situation financière, etc..) mais ne fournissant pas leur tableau de financement à leurs banquiers.

Deux méthodes peuvent être utilisées pour constituer les groupes:

- la méthode de "l'expérimentation vraie": le chercheur est capable de manipuler explicitement la ou les variables indépendantes et d'assigner les sujets dans le groupe expérimental ou le groupe de contrôle

Exemple: le chercheur détermine l'intérêt d'un didacticiel de comptabilité en mesurant la performance d'un groupe expérimental (ayant reçu un enseignement par didacticiel) et en la comparant à la performance (au même test) d'un groupe de contrôle (enseignement selon méthodes traditionnelles)

Congrès AFC 1989

- la méthode de la "quasi-expérimentation" (ou cadre ex-post-facto): le chercheur utilise des données provenant d'un environnement qui a existé ou d'événements qui se sont produits sans son intervention directe:

Exemple: l'existence d'une comptabilité analytique (d'un contrôle de gestion..) réduit-elle les risques de défaillance des entreprises? Le chercheur ne pouvant provoquer l'événement (la défaillance), il doit constituer un groupe expérimental (utilisation de la comptabilité analytique) et un groupe de contrôle (entreprises identiques en toutes dimensions, sauf absence de comptabilité analytique) et comparer les probabilités de défaillance..

La méthode "expérimentation vraie" (ou EV) est préférable à la quasi-expérimentation (QE) pour deux raisons:

- 1) l'expérimentateur manipulant directement les variables peut mieux satisfaire aux conditions d'établissement de la causalité
- 2) l'expérimentateur contrôlant mieux les "sujets" peut plus facilement neutraliser l'influence de facteurs étrangers (ou parasites); en particulier, il peut sélectionner les sujets par tirage aléatoire, et les affecter ensuite à chacun des deux groupes de façon aléatoire. Groupe expérimental et groupe de contrôle ont alors toute probabilité d'être identiques sous toutes leurs dimensions (y compris pour les facteurs étrangers ou parasites non identifiés). Seule l'intervention du chercheur manipulant une variable indépendante de façon différente dans chaque groupe les rendra différents, sur cette seule et unique dimension et sera donc logiquement responsable d'une (éventuelle) modification des variables dépendantes.

Exemple: pour tester l'impact d'une présentation graphique de ses comptes sur ses actionnaires, une société peut soumettre des comptes ancienne et nouvelle formule à des groupes (de cobayes ou d'actionnaires) tirés au hasard, et comparer les images de sa situation financière perçues par chacun de ces groupes.

Mais la méthode expérimentale EV ne peut pas toujours être utilisée et présente des risques de moindre validité externe:

- 1) certaines variables ne peuvent être observées que dans un environnement réel, et ne peuvent être manipulées: la défaillance d'entreprises, par exemple. Il faut alors recourir à la méthode quasi-expérimentale en neutralisant le mieux possible les facteurs étrangers (ou parasites). Trois techniques sont utilisées:
 - la technique de l'appariement (pair-matching): chaque unité du groupe expérimental est appariée avec une autre unité du groupe de contrôle, unité qui lui sera similaire sur toutes les dimensions importantes (et connues) sauf sur celle de la variable indépendante (exemple: entreprise saine - entreprise défaillante); il s'agit donc d'un essai délibéré de la part du chercheur de neutraliser les effets des facteurs étrangers identifiés;
 - malheureusement, certaines variables inconnues peuvent demeurer incontrôlées et contribuer à influencer la variable dépendante de façon gênante.

congrès afc 1989

- la technique du tirage aléatoire limité: dans l'EV, le tirage aléatoire est pur et concerne la totalité de la population alors que dans la QE le tirage est limité aux sous-populations ayant connu les événements intéressant le chercheur. Si ces sous-populations ont des caractéristiques biaisées sur certains facteurs identifiés ou non identifiés, le tirage d'un échantillon à l'intérieur de ces sous-populations, même effectué au hasard, ne pourra évidemment éliminer les biais.

L'appariement semble donc une meilleure technique, mais est d'une grande difficulté d'emploi car il faut déjà avoir identifié à l'avance les variables indépendantes les plus importantes, connaître les valeurs de ces variables chez les sujets (problème de base de données, d'enquête), et disposer d'une population d'une taille suffisante !!

- la technique de la régression multiple: les facteurs étrangers ne sont plus éliminés (ou neutralisés), mais font partie du modèle comme variables indépendantes supplémentaires, dont l'influence sur la variable dépendante pourra alors être mesurée. L'analyse statistique permet donc ici de simuler la manipulation des variables. Mais elle est soumise à plusieurs conditions:

- une bonne connaissance préalable des liaisons entre variables
- un ensemble de données de taille suffisante pour obtenir des résultats significatifs

2) les risques de moindre validité externe: les résultats obtenus par le chercheur peuvent ne pas être valides pour des raisons d'ordre interne ou des raisons d'ordre externe. A&A 79 (p.34-35) classent ainsi les différentes menaces pesant sur la validité d'une étude:

- menaces sur la validité interne (c'est à dire sur l'existence de la causalité que l'on croit avoir démontrée):

- manque de stabilité ou de neutralité des conditions existant avant et après la survenance de l'événement expérimental
- instabilité du processus à l'intérieur du cadre expérimental lui-même (phénomènes d'apprentissage, de fatigue)
- changements dans la fiabilité des mesures et dans l'étalonnage de l'instrument utilisé pour les mesures
- évolution de l'expérimentateur et/ou des sujets, surtout si l'expérimentation s'étend sur une longue période de temps.

- menaces sur la validité externe (c'est à dire sur les possibilités de généralisation des résultats trouvés sur les groupes):

- changements dans la représentativité de l'échantillon dus à la réalisation de pré-tests
- biais provenant d'une sélection personnelle
- création d'effets expérimentaux non voulus du fait des conditions artificielles ou forcées de l'expérimentation

Congrès AFC 1989

- non pertinence des variables indépendantes (ou de leurs traitements)
- motivation des sujets

Si la validité interne peut être plus facilement assurée dans le cas d'une EV (les innombrables variables parasites de l'environnement réel étant neutralisées), par contre, les résultats obtenus ainsi seront difficilement généralisables du fait des conditions artificielles ou forcées de l'expérimentation, de l'absence de contrôle de la motivation des sujets et de l'éventuelle non pertinence des variables testées.

D'où l'intérêt du recoupement entre différentes études utilisant la même méthode, et de la triangulation à l'aide de méthodes différentes.

La constitution des groupes

L'établissement de la causalité implique de constituer les groupes (expérimental et contrôle) suivant des règles précises que nous reprenons de A&A 79 avec leurs notations (p.37 à 43), en nous limitant au cas de la quasi-expérimentation.

Notations symboliques:

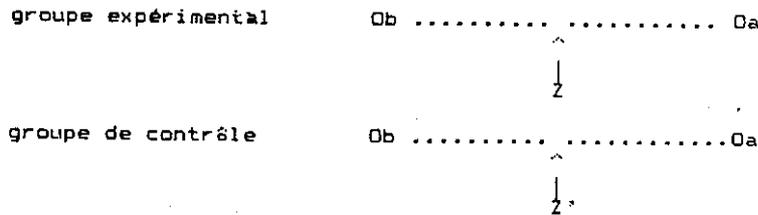
un niveau de la variable indépendante qui s'est produit naturellement	Z
un autre niveau de la variable indépendante qui s'est produit naturellement	Z'
observations de la variable dépendante dans un environnement naturel	O
indices désignant la période d'observation de la variable dépendante/occurrence de la variable indépendante	b (before) a (after)

Le schéma pré-test/post-test

La variable dépendante est observée dans les deux groupes avant et après l'occurrence ou la manipulation de la variable indépendante (qui n'a lieu que dans le groupe "expérimental"). Ce schéma n'est donc pas sensible aux événements pouvant survenir entre le prétest et le post-test, ni aux effets de maturité (évolution des sujets ou du chercheur): la différence d'évolution de la variable dépendante dans le groupe expérimental et dans le groupe de contrôle pourra bien être reliée à l'occurrence de la variable indépendante.

Ce schéma pourrait être utilisé pour rechercher si l'implantation d'un contrôle de gestion améliore les résultats des entreprises: l'influence de la conjoncture serait ainsi facilement éliminer. Il resterait à bien neutraliser tous les autres facteurs pouvant influencer la performance...

Congrès afc 1989



Rappel: Z': non-occurrence de l'événement, ou autre valeur de la variable indépendante.

Ce schéma recèle quelques inconvénients:

- les sujets peuvent être sensibilisés par le pré-test, et le groupe de contrôle ne plus être un véritable groupe de contrôle (changements possibles aussi pour le groupe expérimental);
- la sélection peut être biaisée (voir plus haut)
- le groupe expérimental et le groupe de contrôle peuvent connaître des taux de mortalité différents: comment calculer et interpréter la variable dépendante ??

Le schéma post-test seulement

Il est utilisé la plupart du temps en recherche comptable:

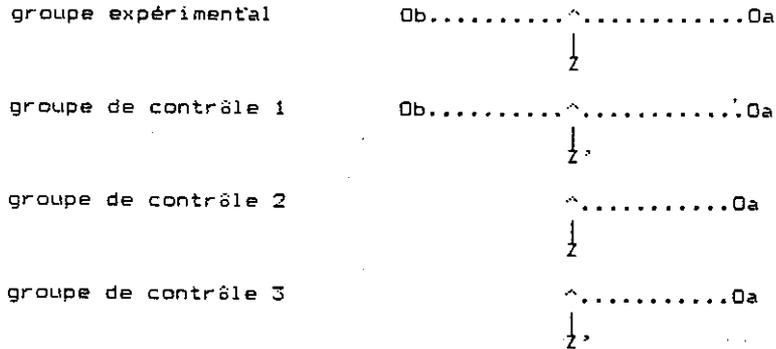


Les différences entre les valeurs observées d'un groupe à l'autre ne peuvent être reliées avec certitude à la survenance de Z ou Z'. Un tel schéma ne peut donner des résultats acceptables que si l'influence de Z est extrêmement puissante et ne peut être sensiblement affectée par l'occurrence d'autres événements.

Le schéma de SOLOMON

Le plus complet, car il combine les deux précédents en cherchant à neutraliser les conséquences d'une sensibilisation des sujets à un pré-test. 4 groupes seront donc nécessaires:

congrès afc 1989

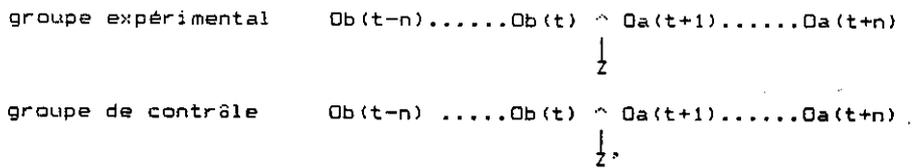


Notons que la validité externe n'est pas plus assurée que dans les autres schémas.

NB: une seule étude américaine a utilisé ce schéma

Le schéma des séries temporelles interrompues

Le comportement tendanciel de la variable dépendante est utilisé comme référence afin de déceler la discontinuité introduite par un événement ou une décision. La discontinuité peut consister en changement dans les moyennes, les trends, les cycles, et ne peut être mise en évidence que par des tests statistiques soigneux.



Ce type d'analyse est très utilisé en comptabilité-finances, en particulier pour rechercher le contenu informationnel de politiques comptables alternatives (Ob et Oa étant alors les cours boursiers). Le groupe de contrôle n'est pas toujours considéré comme indispensable.

Congrès AFC 1989

oooooooo

Les exigences de l'approche scientifique en matière de preuve du lien de causalité l'amèneront à privilégier des modes de collecte des données tels que:

- l'expérimentation en laboratoire: particulièrement utilisée en recherche comptable pour disséquer les processus d'apprentissage et de décision (jugement): didacticiels et compréhension des mécanismes comptables, mode de conduite d'une analyse financière (documents et postes comptables utilisés en priorité), influence d'une présentation graphique ou non graphique d'une situation financière (ou d'un tableau de bord) sur la formation d'un jugement, etc... Mais, obtenus dans des conditions trop stériles, les résultats sont parfois difficilement interprétables et généralisables.
- l'expérimentation sur le terrain: plus intéressante, puisque plongée dans des situations plus riches et plus complexes, elle est forcément limitée par l'impossibilité de manipuler des variables cruciales (la compréhension des entreprises connaît des limites).
- les enquêtes: plus faciles à utiliser, elles se prêtent mal au contrôle des variables indépendantes et seront plus adaptées à la génération d'hypothèses; mais l'absence de manipulation des variables indépendantes pourra être compensée par une constitution soigneuse des échantillons et une analyse statistique rigoureuse.

Mais l'intérêt porté à ces trois méthodes par l'approche scientifique ne doit pas amener à négliger d'autres méthodes de recherche.

3- La recherche empirique: approche "descriptive"

Comme nous l'avons déjà remarqué en deuxième partie, il est possible de faire de la recherche sans théorie, et une telle approche, plus descriptive, est particulièrement recommandée en l'absence de théorie (ou, ce qui revient au même, en cas d'obsolescence de la théorie). La simulation d'une approche scientifique ne peut alors mener, dans un tel cas, qu'à la catastrophe du fait d'une modélisation trop tôt amorcée, de variables indépendantes trop hâtivement sélectionnées, d'une causalité trop précocement postulée.

Congrès AFC 1989

Un plaidoyer pour la recherche descriptive: KAPLAN 85

Robert KAPLAN part de la triste constatation suivante: "L'enseignement et la recherche académiques sont vraisemblablement basés sur les descriptions résumées des pratiques réelles, descriptions réalisées par la National Accounting Association dans les années 50 (...). La grande majorité des articles sur la comptabilité de gestion ne sont ni basés sur des données, ni testés sur des données" (p.7).

Aussi pose-t-il la question: "Peut-on développer une théorie systématique de la comptabilité de gestion sans observation ni mesure?" (p.8). Reprenant alors les travaux de divers historiens des sciences, il rappelle que "le début d'une approche scientifique, dans toutes les disciplines, est la description"

Et il propose que soit développée une approche clinique des organisations (voir aussi sur ce thème MAYER 84), et tout particulièrement par des études de cas (sans rejeter toutefois les enquêtes et les expérimentations sur le terrain). Les études de cas présentent pour lui plusieurs caractéristiques intéressantes: - une étude intensive d'une seule entité, au moyen de méthodes qualitatives (basées sur des interviews individuelles, l'observation personnelle) et quantitatives (données financières, équipements, etc..) - la description du contexte dans lequel fonctionne la comptabilité de gestion

En général, le chercheur ne manipule pas les variables indépendantes (sauf indirectement s'il se place dans une situation de recherche action cf ROY 85 et TREMBLAY 89), et la méthode servira donc plus à la génération d'hypothèses qu'à leur vérification. Mais, par ailleurs, les études de cas pourront révéler d'intéressantes pratiques des entreprises: le chercheur peut en effet sélectionner les entreprises les plus innovantes, et ne pas se limiter aux entreprises "moyennes" qui ressortiront souvent lors de tirages au hasard, ou d'élaboration d'échantillons "représentatifs".

Mais il n'est pas exclu que ces études de cas puissent être utilisées pour tester des théories: suivant le schéma pré-test/post-test, elles peuvent, en encadrant l'occurrence d'un événement (changement de pratique en comptabilité de gestion, par exemple), révéler ou confirmer pourquoi et comment ce changement s'est, ou non, produit. La méthode sera alors bien plus puissante qu'une simple enquête (post-test) qui renseignera simplement sur l'existence ou non des pratiques.

Des conditions de rigueur inspirées par la recherche historique doivent alors être respectées pour que puissent être mis en évidence, par exemple, les facteurs d'évolution des systèmes comptables (évolution des technologies de production, de l'organisation et de la stratégie de l'entreprise, et des technologies comptables).

Congrès AFC 1989

La valeur des études de cas

En dépit de l'enthousiasme de KAPLAN, force est de reconnaître que la plupart des études de cas que nous connaissons restent au stade de monographies inutilisables pour la recherche (et quelquefois même pour l'enseignement). Plusieurs raisons nous semblent expliquer ce manque de valeur des études de cas:

1) le manque de connaissance en théorie des organisations, en système d'information ou, tout simplement, en fonctionnement des organisations: le cycle du produit comptable exposé en Première Partie n'est pas étudié dans son entier, et des variables indépendantes produisant des influences puissantes sont négligées

2) le manque de connaissance de techniques psychologiques ou sociologiques d'observation: certaines techniques ne sont guère utilisées (analyse de contenu, par exemple), d'autres sont mal employées. Ainsi, GRAWITZ 86 insiste beaucoup (p.906-913) sur les différentes causes d'erreurs lors des administrations de questionnaires ou interviews:

- le rapport observateur-observé, plus facile semble-t-il à établir que lors d'une interview hors conditions de travail, est souvent non systématisé, ce qui rend délicate l'exploitation des données recueillies;

- la fidélité de l'observateur par rapport à lui-même (note-t-il toujours selon les mêmes normes ?)

- la fidélité d'un observateur à un autre..

Le développement de protocoles de recherche tournés vers les études de cas serait éminemment bénéfique.

congrès afc 1989

CONCLUSION: COMMUNICATION DE LA RECHERCHE

Si la production de la recherche doit obéir aux règles que nous venons de rappeler, cette recherche ne restera qu'une satisfaction personnelle si elle n'est pas (bien) communiquée. En supposant résolu le problème du support ("working paper", communication à un colloque, article de revue), l'auteur d'un papier de recherche se doit de penser à son public lorsqu'il rédige son papier.

Quelles questions se pose le lecteur ? Comment lui faciliter une lecture rapide, et cependant profitable ? (rappel: les spécialistes recommandent de ne lire que l'introduction et la conclusion d'un article ou d'un livre). A&A 79 nous donnent (p.79-100) une liste des principales interrogations auxquelles se doit de répondre l'auteur:

1) Quelle est la motivation de l'auteur ?

- étendre une recherche antérieure ?
- appliquer de nouveaux instruments à un vieux problème ?
- étendre les frontières de la discipline (nouvelles idées, nouvelles théories, nouveaux modèles)

2) Quel est le problème spécifique sur lequel porte la recherche ?

- description claire du problème
- délimitation précise (place dans le cycle du produit comptable)
- niveau du problème

3) Existe-t-il une théorie sous-jacente ?

si oui:

- est-elle de type inductif, ou déductif ?
- quelle est la cohérence logique de cette théorie ?

4) Quelles sont les hypothèses ?

si elles existent:

- sont-elles déduites rigoureusement de la théorie (processus de modélisation) ?
- ou sont-elles "en l'air" ? Si les hypothèses sont posées de façon approximative, les résultats seront évidemment difficiles à interpréter...

5) Quelles est le schéma de recherche utilisé ? Quelles sont les possibilités de validation ?

- groupes pré-test, post-test etc..
- triangulation etc...

Et, pour se donner du courage, citons BACHELARD: "Le réel n'est jamais ce qu'on pourrait croire, mais toujours ce qu'on aurait pu penser".

congrès afc 1989

BIBLIOGRAPHIE

A&A 79: "Empirical research in accounting: a methodological viewpoint", A.Rashad ABDEL-KHALIK et Bipin B.AJINKYA, American Accounting Association (Accounting Education Series, Volume n°4), 1979, 125 pages.

BELKAOUI 85: "Accounting Theory" Ahmed BELKAOUI, Harcourt Brace Jovanovitch International Edition (2nd édition), 1985, 484 pages

BLANCHE 83: "L'épistémologie " Robert BLANCHE, PUF (Que Sais-Je?), 1983

BOUQUIN 86: "Le contrôle de gestion" Henri BOUQUIN, PUF 1986

BOUQUIN 88: "Les perspectives de recherche en contrôle de gestion: 1- les cadres conceptuels" Cahiers de Recherche 88/2, IAE de Lille.

BOUSSARD 80: "Champs et méthodes d'une recherche en comptabilité- quelques interrogations" Daniel BOUSSARD, Communication au Congrès de l'AFC décembre 1980, 30 pages.

BURLAUD et COSSU 84: "A propos des tendances de la recherche en comptabilité" Alain BURLAUD et Claude COSSU, in SAVALL 84, p.246-248.

DENT 87: "Organizational research in accounting: perspectives, issues and a commentary" Communication au Congrès de l'EAA, Londres, avril 1987.

GRAWITZ 86: " Méthodes des sciences sociales" Madeleine GRAWITZ, Dalloz 7^eédition 1986, 1104 pages

HOPWOOD 76: "Accounting and Human Behaviour" Anthony HOPWOOD, Prentice Hall, 1976

LASSEGUE 62: "Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité" Revue d'Economie Politique, 1962

LANGOT 87: "Recherches en théorie comptable" Jacqueline LANGOT, Actes du Congrès AFC, Rennes 1987, p.413-422

LEQUIN 88: "Approches récentes et perspectives nouvelles de la théorie comptable" Yves LEQUIN, communication au Congrès joint EAA-AFC, Nice 1988.

MAYER 84: "La recherche en gestion: une science clinique de l'homme et de la société" P.MAYER, in SAVALL 84, p.141-145

MOST 86: "Accounting Theory" Kenneth S.MOST, HRW 1986

congrès afc 1989

DECCA 88: "Le système d'information de l'entreprise" Rapport préparatoire au 43^e Congrès de l'OECCA, Strasbourg 1988

PRODHAN 89: "Ethics in accounting and finance" Bimal PRODHAN, Communication au Congrès EAA de STUTTGART, avril 1989, 23 pages

ROY 85: "Vers une définition du concept de la recherche action" Groupe d'Etudes sur la recherche-action (Marcel ROY, Rita ROY, Paul PREVOST, Michel BELLEY, Roland CHARBONNEAU, Adam LAPOINTE et Pierre H.SIMARD) Revue PMO, Vol 1, 1985, p.20-23

ROY 88: "Comptabilité financière et solutions informatiques" Henri ROY, La Villeguerin-Editions, 1988

SAVALL 84: "la recherche en sciences de gestion: développement et perspectives en France dans les années 80" sous la direction de Henri SAVALL, Actes du Colloque, FNEGE-ISEDR 1984

TINKER et NEIMARK 85: "The role of annual reports in gender and class contradictions at general motors: 1917-1976" Tony TINKER et Marilyn NEIMARK, Accounting, Organizations and Society, 1985

TREMBLAY 89: "La recherche-action et les sciences de l'administration" Ghislain TREMBLAY, Revue PMO, Vol 4, n°1, 1989

UNDERDOWN et TAYLOR 85: "Accounting Theory and Policy Making" Brian UNDERDOWN et Peter J.TAYLOR, Heinmann, 1985 (le premier chapitre a été traduit par l'auteur: "Theorie et Politique Comptable" traduction par J-L MALO, Cahier du CEREGE n°34, octobre 1986, 40 pages.)

WATTS et ZIMMERMAN 86: "Positive accounting theory", Ross L.WATTS et Jerold L.ZIMMERMAN, Prentice Hall, 1986

ZEFF 80: "A position paper", Stephen ZEFF, présenté au 3^e Congrès de l'EAA, Amsterdam, 1980 (cité par D.BOUSSARD: "L'impact économique des choix comptables", RFC, n°147, juin 1984, p. 230-240).