



Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables

Yves Dupuy, Monique Lacroix, Gérald Naro

DANS **COMPTABILITÉ CONTRÔLE AUDIT 2006/2 Tome 12**, PAGES 9 À 26
ÉDITIONS **ASSOCIATION FRANCOPHONE DE COMPTABILITÉ**

ISSN 1262-2788

DOI 10.3917/cca.122.0009

Date de mise en ligne : 15/11/2012

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-2006-2-page-9?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Identités et dilemmes de l'enseignant-chercheur en sciences comptables

Yves DUPUY*, Monique LACROIX**, Gérald NARO***

Résumé

Cet article porte sur les questionnements identitaires de l'enseignant-chercheur en sciences comptables. Enseignant et chercheur à la fois, ce dernier en quête d'identité est confronté à plusieurs dilemmes de nature épistémologique et didactique, le conduisant à un « va et vient » entre recherche et pédagogie. Envisagé comme un relais des pratiques comptables, l'enseignant-chercheur en comptabilité, contrôle, audit, peut s'identifier comme un traducteur mimétique et un agent légitimateur de ces pratiques. En même temps, il apparaît également comme un constructeur de théories comptables. En quête de lectures théoriques, c'est dans les fondamentaux économiques et organisationnels, que le chercheur peut construire les bases de son enseignement.

MOTS CLÉS. – RECHERCHE – ENSEIGNEMENT – ÉPISTÉMOLOGIE – DIDACTIQUE – COMPTABILITÉ – CONTRÔLE – AUDIT

Abstract

This article investigates identity issues in the accounting sciences teaching and research profession. Teacher, and in the same time, researcher, in search of identity, the scholar in accounting, management control and auditing, faces several dilemmas regarding to epistemological and didactic dimensions. On one hand, as relay of accounting practices, he can identify himself as a mimetic traductor of accounting practices and as an agent of legitimating. On the other hand, he can be considered as a constructor of accounting theories. In search of theoretical lectures, this is in the economics and organizationals fundamentals, which the researcher can construct the bases of his teaching.

KEYWORDS. – RESEARCH – TEACHING – EPISTEMOLOGY – DIDACTIC – ACCOUNTING – CONTROL – AUDITING

*Professeur, IAE – Université Montpellier II – CREGO/COST

**Professeur, ISEM – Université Montpellier I – ERFI/FCCS

***Professeur, ISEM – Université Montpellier I – ERFI/FCCS

Correspondance :	Monique Lacroix	Gérald Naro
Yves Dupuy	ISEM – Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management	ISEM – Institut des Sciences de l'Entreprise et du Management
IAE – Institut d'Administration des Entreprises de Montpellier	Université Montpellier I	Université Montpellier I
Bâtiment 29 – Case Courrier 28	Bâtiment E – CS 19519	Bâtiment E – CS 19519
Place Eugène Bataillon	Espace Richter –	Espace Richter –
34095 Montpellier CEDEX 5	Rue Vendémiaire	Rue Vendémiaire
dupuy@iae.univ-montp2.fr	34960 Montpellier CEDEX 2	34960 Montpellier CEDEX 2
	monique.lacroix@univ-montp1.fr	gerald.naro@univ-montp1.fr

L'enseignant-chercheur dans le domaine des « sciences et techniques comptables », au sein desquelles il est permis de regrouper la comptabilité, le contrôle de gestion et l'audit¹, est naturellement enclin à se livrer à un « va et vient » constant entre ses recherches et ses enseignements. L'exercice devient problématique dès lors que l'on s'interroge sur ce qui fonde la connaissance en comptabilité, contrôle et audit : d'une part, un ensemble plus ou moins structuré de connaissances théoriques, dans le champ de la recherche comptable, mais également dans les domaines de l'économie, du droit, de la sociologie des organisations, de la psychologie sociale... ; d'autre part, des pratiques, des méthodes et techniques, voire des discours, émanant d'experts et des praticiens eux-mêmes. On notera, au préalable, que bien des concepts et outils qui composent aujourd'hui une grande part de ce qui est enseigné en comptabilité, en contrôle de gestion ou en audit ont été initiés *in situ*, par des praticiens, en quête de grilles d'analyse et de techniques leur permettant de résoudre de façon rigoureuse les problèmes auxquels ils étaient confrontés dans leur pratique². Dans ces conditions, l'enseignant-chercheur en comptabilité est en droit de s'interroger sur ce qui fonde son identité et, par delà, sa légitimité.

La comptabilité, le contrôle de gestion, l'audit, s'inscrivent dans un projet scientifique mais en même temps dans une praxis ; ils sont à la fois sciences et techniques. En quête d'identité, l'enseignant-chercheur se trouve dès lors confronté à un dilemme : d'une part, la comptabilité, le contrôle et l'audit relèvent des sciences de l'action et, en cela, répondent à une demande sociale : celle des praticiens et des futurs diplômés à la recherche de concepts, outils, méthodes leur permettant d'éclairer leur pratique et d'apporter des solutions aux problèmes du moment tout en anticipant les changements à venir ; d'autre part, la comptabilité, le contrôle et l'audit, en tant que pratiques institutionnelles et sociales (Hopwood et Miller, 1994), relèvent des sciences sociales. C'est là sans doute, que les questionnements épistémologiques et didactiques ont partie liée dans une même problématique : d'un côté, en considérant que la comptabilité, le contrôle et l'audit en tant que sciences de l'action se

doivent de répondre à la demande sociale des professionnels et des responsables d'organisation, l'enseignant-chercheur est naturellement enclin, à la fois dans sa démarche de recherche et dans ses enseignements, à adopter une posture fonctionnaliste. Mais d'un autre côté, s'il envisage la comptabilité, le contrôle et l'audit, comme des sciences sociales, encadrées dans une épistémè contextualisée dans le temps et dans l'espace, il sera porté à s'inscrire dans une démarche interprétative. Un tel dilemme ne se limite pas à des questions de recherche ; il est tout aussi essentiel dans le domaine de la pédagogie. Cet article repose sur l'idée que toute réflexion didactique procède fondamentalement d'une interrogation épistémologique. L'épistémologie s'intéresse aux théories et méthodes de la connaissance en étudiant de façon critique, l'histoire, les principes et hypothèses générales des sciences pour en apprécier la validité et la portée. La didactique porte plus particulièrement sur les théories et méthodes de l'enseignement. Traitant toutes deux de la connaissance, épistémologie et didactique, partagent ainsi un même propos. C'est sans doute dans cette consubstantialité des questionnements épistémologiques et didactiques, auxquels il est sans cesse renvoyé, que l'enseignant-chercheur en sciences comptables trouve les racines de ses interrogations. Dans un but de clarification et de simplification, ces sciences comptables seront ici centrées sur deux de leurs composantes fondamentales : la comptabilité financière et le contrôle.

Répondant à la demande sociale, l'enseignant-chercheur, peut s'identifier en premier lieu comme *un relais des pratiques comptables* (1), tout à la fois traducteur et agent légitimateur de celles-ci. Mais en second lieu, il fonde sa légitimité sociale dans sa capacité à éclairer la société sur des problématiques complexes et contingentes, par des lectures simplificatrices et originales, à même de susciter la réflexivité des acteurs, et de favoriser leur perception des changements, leur apprentissage, et leur capacité d'innovation. Il se positionne dès lors en *constructeur de théories comptables* (2).

1. L'enseignant-chercheur comme relais des pratiques comptables

La réflexivité permanente entre recherche et enseignement oblige l'enseignant-chercheur à s'interroger tout particulièrement sur son identité – *et par là même, sur sa légitimité*, face à d'autres acteurs, praticiens, experts ou consultants, voire enseignants non chercheurs. La recherche peut donc être fondamentalement comprise comme devant répéter à l'enseignement ce qu'il devra à son tour répéter, concernant l'ensemble des pratiques comptables. L'enseignant-chercheur s'identifie alors comme un relais des pratiques. Il participe ainsi, plus ou moins consciemment, de la tendance générale au mimétisme qui caractérise la diffusion et l'adoption de normes et innovations comptables et managériales, dont il se pose en *traducteur mimétique* (1.1.). Les développements consacrés désormais à *l'Activity Based Costing* (ABC), aux *Balanced Scorecards* (BSC), ou aux Progiciels de Gestion Intégrés (PGI) dans les syllabus de contrôle de gestion, témoignent d'un tel phénomène mimétique. La tentation est grande alors de se soustraire à une réflexion fondamentale sur le sens de telles pratiques. En se faisant ainsi le traducteur mimétique des pratiques comptables, l'enseignant-chercheur concourt en même temps aux processus de légitimation de ces pratiques. Comme le suggère notamment la sociologie néo-institutionnaliste, la recherche de légitimité procède en effet du mimétisme : en quête de légitimité, les organisations sont animées par le souci d'intégrer les pratiques et procédures institutionnalisées dans la société (DiMaggio et Powel, 1983). La comptabilité financière apparaît à ce point de vue,

comme «exemplaire» du champ de la répétition de normes hypothétiquement stables. L'enseignant-chercheur en comptabilité tend dès lors s'identifier comme un *agent légitimateur des pratiques comptables* (1.2.). C'est une tendance que renforcent largement les programmes d'enseignement, notamment ceux des examens nationaux.

1.1. L'enseignant-chercheur comme traducteur mimétique : l'exemple de l'enseignement du contrôle de gestion

Dans un premier temps de la réflexion, l'enseignant-chercheur en comptabilité « socialement responsable » devrait repérer, traduire et transmettre des changements de pratique, mais sans que ces différences ne soient signifiées par des normes explicites. La posture scientifique et pédagogique ne consiste donc pas à traduire, interpréter, voire légitimer des variations de textes ou d'intentions doctrinales. Il s'agit d'engager une démarche originale, visant à repérer, caractériser, et traduire au plan des formations d'hypothétiques invariances ou mimétismes au sein de pratiques *a priori* complètement contingentes. Or, et sans préjuger de leur complétude et de leur portée pédagogique, l'examen des recherches et publications désormais disponibles en ce domaine souligne la variété et la richesse des tentatives développées en ce sens depuis le début des années 1980 (Comptabilité, Contrôle, Audit, 1999 ; Bessire, 2004). Et c'est bien dans l'hypothèse générale de transformations mimétiques des pratiques instrumentales et des principes d'organisation liés au contrôle de gestion que ces tentatives trouvent un principe directeur, en même temps qu'une forme de cohérence scientifique.

Cette quête du sens des pratiques en contrôle de gestion concerne d'abord, et fondamentalement, les représentations des performances organisationnelles, donc les instruments ou les outils de mesure de ces performances. Sur ce point, les chercheurs ont montré et continuent à montrer aux enseignants et praticiens le rôle constamment primordial des représentations comptables, au point que, dans une sorte d'avatar mimétique, les contrôleurs sont eux-mêmes fréquemment assimilés à des comptables. Cet aspect fondamental de la permanence et de la continuité identitaire des organisations, de leurs contrôleurs, et des rationalités qui les gouvernent explicitement ou implicitement, n'échappe certes pas aux mises en question pratiques. Mais, il semble en revanche largement résister aux effets de mode, voire aux évolutions ou révolutions annoncées comme salvatrices, donc inévitables, qu'il s'agisse, et pour choisir les plus symboliques et les plus significatifs, des systèmes de calcul des coûts, avec l'Activity Based Costing (ABC), ou des tableaux de bord, avec le Balanced Scorecard (BSC) (CCA, 2003).

Ainsi se révèle une sorte de paradoxe potentiellement riche d'enseignements, autour justement du sens et des limites du mimétisme des pratiques en contrôle de gestion.

La recherche du sens des systèmes de calcul des coûts et de l'ABC

D'abord, et selon nombre de recherches, les pratiques persistent à tenter de contrôler les organisations à partir de systèmes de calcul de coûts, et des systèmes budgétaires associés. De plus, ces systèmes sont décrits dans la littérature comme restant plutôt « traditionnels », sinon archaïques. Ils privilégient en effet l'analyse des coûts de produit, et les représentations hiérarchico-fonctionnelles des activités et responsabilités. La mise en place de systèmes hypothétiquement plus évolués, supposés mieux adaptés ou adaptables aux contingences actuelles, parce qu'orientés notamment vers l'approche en termes de processus et la prise en compte de la transversalité (*Activity Based Management* et *Activity Based*

Costing), se révèle en revanche hésitante, lente, et souvent si rudimentaire qu'elle ne paraît guère de nature à faire effectivement progresser le contrôle de l'efficacité organisationnelle (CCA, 2003 ; Villesèque, 2005). Pour expliquer une telle viscosité, un argument couramment avancé est celui du risque ou de la crainte d'une complexification instrumentale et procédurale excessive. Mais il ne résiste guère à l'analyse, compte tenu des possibilités désormais offertes par les moyens de traitement des données, avec notamment la diffusion des systèmes de traitement de données intégrés.

De même, il semble légitime de s'interroger sur le manque de référence aux fondamentaux stratégiques des systèmes ABC/ABM. Ceux-ci s'intègrent-ils réellement dans une analyse stratégique de la chaîne de valeur ? Si l'ABC est présentée sur un plan conceptuel comme un système centré sur l'analyse de la relation coût – valeur (Lorino, 1995), cette dernière est-elle vraiment prise en compte ou, à l'inverse, les systèmes de coûts par activité ne sont-ils dans la réalité des pratiques, ni plus ni moins que des systèmes dont l'unique objet se réduit au calcul et au contrôle des coûts de produits ? Pourtant, comme le souligne Mévellec (2000), « *l'architecture des systèmes de coûts est un objet de recherche digne d'intérêt et loin d'être un simple outil technique, elle révèle en réalité un aspect fondamental de la vie d'une organisation : sa vision de la création de valeur* ». Rendues à l'état d'outils, à l'épreuve de la pratique, les innovations comptables et managériales, sont-elles ainsi vouées à s'émanciper forcément de leurs fondamentaux théoriques ?

Et c'est bien en cela que s'affirme le caractère apparemment paradoxal des évolutions observables à propos des outils du contrôle. En d'autres termes, la recherche dit, ou semble dire, que les pratiques correspondantes s'en tiennent globalement aux seuls éléments conceptuels et instrumentaux les plus fondamentaux, paraissent généralement s'en satisfaire, et peinent à les dépasser (Gosselin et Quellet, 1999). Rien de trivial dans ce constat puisqu'il pose, implicitement, la question de la traduction et de la compréhension du sens des représentations supposées les plus élémentaires (Gosselin et Mévellec, 2003). Comment, par exemple, les élèves ou les étudiants, puis les praticiens, pourraient-ils en effet maîtriser la signification diffuse, voire confuse, de la notion de processus ou d'activité, et des coûts et budgets associés, avant même d'avoir clairement identifié et compris les produits et créations de valeur auxquels concourt l'organisation étudiée ou concernée ? Redoublement du paradoxe : l'apport du chercheur à l'enseignant ne tient-il pas ici essentiellement à un message de méfiance vis à vis d'un impératif supposé ou convenu de complexité des approches ?

C'est à une interrogation du même ordre que conduit l'engouement relativement récent constaté autour du thème des Tableaux de Bord Stratégiques et du *Balanced Scorecard* (BSC).

La recherche du sens des tableaux de bord et du BSC

L'idée de compléter ou dépasser, par le biais de tableaux de bord élargis et diversifiés, les seules représentations à base comptable des performances n'est évidemment pas nouvelle (Malo, 1992 ; Chiapello et Lebas, 1996). Des publications à vocation très normative sur ce thème sont en effet apparues ainsi dès les années 1960. Mais son retour à la mode, sous la forme notamment de l'hypothèse d'existence de Tableaux de Bord Stratégiques à la fois relativement universels et plus ou moins « équilibrables », ne peut manquer d'interroger les enseignants et les chercheurs. Or, dans la littérature francophone du moins, cette question semble abordée moins directement et moins systématiquement que celle, précédemment évoquée, de la diffusion et du succès des approches par activités ou processus (Bessire, 2004). Les exigences méthodologiques de l'analyse approfondie des propriétés et des utilisations des tableaux de bord pourraient expliquer en partie ce relatif décalage. Cependant, par le biais

notamment de l'étude des conséquences de la diffusion des systèmes de données et de gestion intégrés, les recherches commencent à livrer quelques éclairages sur ce qui apparaît, de nouveau, comme l'expression d'une confrontation, ou d'un dilemme, entre, d'une part, une posture normative, mimétique, et, d'autre part, une interrogation plus critique, constructive.

La première consiste à énumérer *a priori* les composantes supposées idéalement cohérentes et universelles d'un tableau de bord-type, ou d'un système-type de tableaux de bord. Elle va largement de pair avec la mise en place des systèmes de gestion intégrés qui, bien que volontiers présentés comme « flexibles » et « modulables » par leurs promoteurs, comportent un caractère nécessairement standardisateur. C'est d'ailleurs le souci d'une mise en ordre, ou d'une mise en cohérence, qui légitime pour l'essentiel l'implantation de tels systèmes. Le risque devient alors évidemment d'imposer trop brutalement des représentations initialement dépourvues de sens, ou perçues comme telles, faute d'adaptation aux contingences organisationnelles et individuelles. La seconde posture conduit donc, et au contraire, à proposer d'abord aux acteurs ou composantes de l'organisation de construire des images de leur propre performance, de manière à traduire ensuite et intégrer ce que chacun juge essentiel dans un langage commun. Le risque prend alors la forme du foisonnement et de la perte de cohérence des systèmes de données, autrement dit de l'absence de référence suffisamment claire et communicable aux rationalités, financières notamment, qui fondent et gouvernent l'organisation. En même temps, l'enseignement (ou la conception) du BSC selon une posture non normative, mais à l'inverse plus participative, peut constituer un prétexte pédagogique à un travail d'élucidation collective des finalités et rationalités, contingentes face à la variété des situations organisationnelles. Notamment, par le biais d'une réflexion sur la stratégie et la construction du modèle « causes-effets » qu'implique la conception du BSC, un tel travail, peut fournir l'occasion d'un retour sur des fondamentaux : par exemple, les notions de performance ou de valeur, qui à force d'être employées dans le sens commun et dans les discours de figures expertes, comme « allant de soi », s'érigent en évidences et font l'objet d'un processus de réification. Que penser, en effet, de l'utilisation sans discernement, faute d'explicitation du sens profond des concepts, de notions telles que la rentabilité, l'efficacité ou l'efficience dans le cadre d'un discours désormais mimétique sur la modernisation des services publics ? Mais l'enseignement du BSC, ou de tout autre tableau de bord stratégique, s'il sait éviter une démarche normative, peut aussi devenir le prétexte d'un retour salutaire sur le sens profond des concepts que l'on manipule, et au nom desquels, bien des décisions importantes sont prises et légitimées.

Pour développer et clarifier les termes de ce débat pratique, l'enseignant ou l'enseignement en contrôle ne peut désormais plus manquer d'analyser et d'interroger la diffusion et le succès croissant des systèmes de gestion intégrés, et des tableaux de bord très normatifs qu'ils véhiculent. Ce processus, peut sembler de prime abord assez paradoxal, au regard par exemple des turbulences supposées croissantes de l'environnement économique, ou de certaines préconisations développées en gestion des ressources humaines. Il pose en tout cas la question du sens de l'accroissement ainsi constaté de la formalisation, de la standardisation intra et inter-organisationnelle, de la réduction ou du rattachement de l'analyse des performances à la seule dimension du « reporting financier ». L'interprétation fondamentale, sinon évidente, ramène ici à la référence dominante et obligée, selon un mimétisme gestionnaire de moins en moins implicite, à la seule gouvernance financière (Pérez, 2003). Il ne paraît dès lors guère surprenant que de nombreux responsables, y compris dans les organisations publiques avec la LOLF, déclarent éprouver quelques difficultés pour créer du sens en respectant les injonctions ou les apparences diversificatrices des tableaux de bord stratégiques.

Ainsi, lorsqu'il s'identifie comme un traducteur mimétique des pratiques du contrôle de gestion, l'enseignant-chercheur, se trouve constamment ramené, par les déclarations de la recherche, vers la déclinaison des fondements comptables et financiers les plus élémentaires de la gestion. En les répétant, il va tendre d'une certaine manière à les légitimer, interrogeant par là sa propre légitimité sociale, celle du chercheur au moins, et rejoignant une posture sans doute encore plus clairement identifiable, voire requise, dans le domaine de la comptabilité financière.

1.2. L'enseignant-chercheur comme agent de légitimation : l'exemple de la recherche en comptabilité financière

Si la comptabilité, comme l'ensemble des disciplines des sciences de gestion accepte le statut de sciences de l'action (Lemoigne, 1990), la recherche comptable est une réponse à la demande sociale des professionnels du chiffre (comptables, auditeurs, directeurs financiers, contrôleurs de gestion), des entreprises, des marchés financiers et des organismes de normalisation. Cette conception « utilitariste » a inspiré de nombreuses recherches, la justification même de leur pertinence se trouvant dans les réponses apportées aux milieux professionnels ou, *a contrario*, au manquement de la recherche dans l'analyse d'événements sociétaux où la responsabilité des chercheurs est mise en cause *a posteriori*.

Le sens de la recherche comptable et les « utilisateurs »

Dans le domaine de la comptabilité financière, c'est-à-dire de la conception et de la production d'informations comptables et financières à destination des tiers, extérieurs à l'entreprise, historiquement, les premières recherches ont été dédiées *aux organismes de normalisation*. Permettre de classer les informations et d'explicitier les principes comptables habituellement admis est l'objectif essentiel de ces travaux. Aux États-Unis, les travaux des universitaires qui s'inscrivent dans cette démarche de « mise en ordre » du modèle comptable ont reçu un accueil très favorable des praticiens et de leurs instances de normalisation (*Security Exchange Commission, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Accounting Standards Board*). Mais ces pratiques théorisées (Colasse, 2000), sont des constructions intellectuelles qui procèdent d'une rationalisation peu distanciée du terrain et, de ce fait, les résultats de telles démarches inductives partant des usages pour faire émerger les principes fondamentaux sous-jacents qualifiés à juste titre *Generally Accepted Accounting Principles* n'ont pas apporté la cohérence attendue par leurs commanditaires, les normalisateurs.

D'où l'orientation, ensuite, des recherches vers la conception d'un modèle cohérent, fondement théorique d'une méta norme, d'un cadre conceptuel comptable. Ainsi, l'idée de concevoir un modèle de détermination du revenu des firmes en confrontant les concepts comptables à ceux de l'économie est lancée par Paton et Littleton, en 1940. Par ailleurs, R.J. Chambers en 1955, dans un article culte propose une théorie comptable partant d'hypothèses relatives aux objectifs de l'information financière et aux relations de l'entreprise avec son environnement. En répondant très directement à la demande sociale, ces approches normatives d'abord, prescriptives ensuite, conduites en réponse aux objectifs assignés par les instances de normalisation ont été rapidement mises en pratique dans les cadres conceptuels américain et canadien. Cependant, faute de visée cognitive et explicative peut-on considérer ces théories comme scientifiques, même si leur validité externe, par le degré d'adéquation des conjectures aux caractéristiques socio-économiques, est bien réelle ?

La recherche action, la démarche inductive et l'observation des phénomènes n'ont pas bonne presse dans le monde scientifique. Doit-on pour autant nier l'utilité sociale de la recherche clinique dans notre discipline? Cette posture fonctionnaliste est fortement critiquée. La comptabilité, une science, se doit-elle d'être purement réflexive, explicative, critique, heuristique...?

Les critiques ne se font pas attendre et le célèbre article « *Market for excuses* » (Watts et Zimmerman, 1979) va dans ce sens, en s'adressant plus précisément aux premiers travaux empiriques développés en comptabilité financière à la fin des années 1960 et relatifs à la construction de modèle d'aide à la décision pour les utilisateurs de l'information, les investisseurs. Les études empiriques réalisées alors s'intéressaient à la fois à l'utilité de l'information comptable pour les investisseurs (Ball et Brown, 1968) et à l'efficacité des marchés de capitaux dans leur interprétation des données contenues dans les états financiers (Beaver, 1973). Néanmoins, pour Watts et Zimmerman, ces travaux (comme les précédents), dont l'objectif est d'aider les investisseurs à prévoir les retours futurs sur investissement, ne sont que des alibis, des excuses offerts aux divers groupes d'intérêts (investisseurs ou normalisateurs). En s'inscrivant dans une conception prescriptive, ils constituent des modes de justification ou de légitimation des pratiques par des travaux académiques. Dès lors, l'école de Rochester se démarque très fortement de ces courants. La théorie positive comptable qu'elle développe se veut avant tout explicative des conséquences économiques des choix de politiques comptables. Elle se situe délibérément dans le cadre de la micro économie et adhère aux hypothèses de la théorie de l'agence : rationalité des agents, asymétrie de l'information, conflit d'intérêt entre actionnaires et dirigeants.

La reconnaissance de ce paradigme dominant depuis les années 1980 aux États-Unis fournit le modèle de référence à partir duquel émergent de toute évidence des traditions cohérentes et particulières de recherche scientifique. Néanmoins, n'est-il pas utile de rappeler que les paradigmes ont une fonction de conservation, de résistance aux changements fondamentaux et une fonction de construction sociale des vues du monde qui sont le produit de processus historique et politique? La science ne commence pas seulement avec des hypothèses mais avec des problèmes spécifiques (Northrop, 1959). Construire l'objet scientifique, dans une approche plus sociologique, c'est avant tout deviner les vrais problèmes et poser les vraies questions. Peut-on actuellement évacuer de nos investigations les enjeux informationnels liés à la financiarisation de l'économie? Le cas ENRON et les autres scandales financiers et comptables ne doivent-ils pas interpeller les manquements de la communauté académique comptable quant à la nature de ses enseignements, de ses programmes de recherche et des obligations à assumer dans le futur?

Le sens de la recherche comptable et les enjeux sociétaux

ENRON, WorldCom, Vivendi, Parmalat et les autres scandales récents sont à l'origine de nombreux débats et réflexions de la part des politiciens, normalisateurs et auditeurs. Les enseignants-chercheurs en comptabilité et audit de différents pays du monde ont participé aussi à ce débat de société (Cf. *Special Debating Forum*³ de *l'European Accounting Review*, 2-2005).

Nombre d'articles de chercheurs nord-américains critiquent très vivement la vision « étriquée et conservatrice » de l'élite académique Nord Américaine et la stérilité de la recherche en comptabilité, dominée par les traditions économiques néo classiques (Diamond, 2005). Référence est faite aux expériences britanniques où les départements de recherche accordent plus d'attention au rôle économique, social et politique de la comptabilité (Hoopwood et Miller, 1994). Les récents scandales comptables questionnent sur l'efficacité du système éducatif et de recherche aux USA et des relations

entre les enseignants-chercheurs et les professionnels. Mais la possibilité d'introduire des changements significatifs dans les parcours de formation dépend aussi de l'évolution des programmes des examens professionnels CPA ou Master CCA (Stolowy, 2005). Encore faut-il disposer pour cela de recherches comptables crédibles donc rattachées à des problèmes pertinents. Dès 1989, S. Zeff a dénoncé la tendance des chercheurs à considérer la méthodologie comme signe et substitut de la qualité de la recherche. Les méthodes et méthodologies doivent-elle autrement dit importer davantage que leur potentiel de contribution au savoir ?

Quelles leçons tirer de ces débats ? Quelles orientations donner à nos enseignements et nos programmes de recherche ? Ici encore, les professionnels nous sollicitent... pour enseigner l'éthique des affaires (Cf. *International Education Standards* 1 à 6 de l'IFAC). L'insertion de l'enseignant-chercheur dans la société est un problème récurrent. Selon les pays, il oriente ses activités vers plus de contribution à la pratique des affaires ou vers plus de contribution à la production et au transfert des savoirs, à la connaissance. Au-delà des méthodologies et des positionnements épistémologiques, c'est donc son statut qui est questionné *in fine*. Être utile à la société, n'est-ce point légitimer des pratiques de recherche socialement responsables ? C'est bien le dilemme soulevé par G. Charreaux et A. Schatt (2005) auquel est confronté tout enseignant-chercheur au cours de sa carrière⁴, notamment si les standards du *mainstream* anglo-saxon sont retenus, car il en résulte un biais conformiste, défavorable aux courants considérés comme hétérodoxes.

La recherche nous montre donc que, pour garder du sens à nos enseignements, nous devons « tourner » encore et toujours plus autour des fondamentaux comptables, afin de construire une compréhension profonde, *donc potentiellement critique*, (Chiapello et Bessire, 2002) des ressorts fondamentaux de la gestion (de l'action organisée). Ne nous égarons donc pas dans le foisonnement ou l'illusion des raffinements normatifs et instrumentaux, potentiellement porteurs, justement, de violence mimétique, puisqu'ils nient paradoxalement la créativité, en enfermant dans de fausses images de la complexité, et en freinant ainsi l'accès à une véritable intelligence organisationnelle (celle de l'élémentaire).

En matière de comptabilité et de contrôle, la recherche invite donc l'enseignant à ne pas s'ériger en promoteur inconditionnel de modes, normes, ou règles foisonnantes. Mais, réciproquement, l'enseignant aimerait pouvoir interroger le chercheur sur des réalités relatives à quelques pratiques fondamentales (immatériels, provisions, variabilité des charges...), très incomplètement abordées de manière directe, notamment dans les thèses. L'enseignant interpelle également le chercheur sur la contingence, le sens profond et théorique de concepts fortement ancrés dans le sens commun comme des évidences, *a priori* non questionnables : valeur, rentabilité, efficacité, efficience, etc.

Cependant, il n'est pas niable qu'au total la recherche a « mimétiquement fécondé » l'enseignement comptable, ce à quoi on peut d'ailleurs associer une forme de légitimité. L'Enseignant-chercheur a de ce point de vue, progressé dans son identification. Paradoxalement, cela lui a révélé plus fortement des contradictions jusqu'alors peut-être plus implicites, sur le plan justement des ambiguïtés de son rôle mimétique et légitimateur.

À lui d'inverser le débat en interprétant, voire en dominant les pratiques par la force des théories. En trouvera-t-il les moyens ?

2. L'enseignant-chercheur comme constructeur de théories comptables

Comme le rappelle P. Mévellec (2000), « *la formulation d'une théorie (...) est nécessaire (pas suffisante), pour passer de la recherche à l'enseignement et à la duplication car, sans théorie, il n'y a pas de diagnostic possible des outils* ». En définitive, l'identité et la légitimité de l'enseignant-chercheur ne peuvent se réduire à un rôle de traduction mimétique et de légitimation de pratiques comptables. Plus encore, la demande sociale, en quête d'éclairages conceptuels, lui assigne une mission de constructeur de théories comptables. L'enseignant-chercheur est alors en quête de lectures théoriques. L'exemple de la *comptabilité financière* (2.1.) et celui du *contrôle de gestion* (2.2.), nous invitent à porter notre réflexion sur les grilles de lectures économiques et organisationnelles, qui s'offrent à lui.

2.1. L'enseignant-chercheur en quête de lectures économiques : l'exemple de la comptabilité financière

Traditionnellement, les enseignements et les ouvrages de comptabilité financière⁵ proposaient peu de lecture théorique des concepts comptables. L'apprentissage procédural des règles comptables était et demeure très contingent au référentiel comptable français (PCG) centré de longue date sur les préoccupations taxinomiques de la codification comptable. Ce mode très instrumentalisé d'apprentissage par répétition et multiplication des heures d'enseignements n'apporte plus les compétences requises pour appréhender des normes internationales qui laissent une place importante à l'interprétation. L'adoption des normes IFRS liée aux modifications profondes de l'environnement financier des entreprises conduit à une approche plus conceptuelle. Au-delà de l'acquisition de techniques comptables, l'objectif est d'apporter aux étudiants les moyens de mieux comprendre cet environnement du reporting financier. Comprendre et appliquer les normes IFRS, c'est également mieux cerner la substance économique et organisationnelle de l'entreprise et ses modes de gouvernance.

Ce souci de retrouver dans la théorie économique un cadre explicatif pour les modèles comptables n'était pourtant pas absent des préoccupations des chercheurs français du début du XX^e siècle⁶. Cependant le changement de paradigme comptable qui apparaît dans le programme de convergence des cadres conceptuels internationaux et américain (accords de Norwalk d'octobre 2002) assigne au chercheur une mission de constructeur de théories comptables. En quête de points d'ancrage dans les théories économiques, les recherches sur les cadres conceptuels comptables peuvent aussi donner un autre sens à nos pratiques pédagogiques.

Ainsi, la micro économie revisitée par la théorie de l'agence sert de cadre explicatif au mode de représentation comptable (Scott, 1997). La théorie de la valeur et celle de la transaction mettent en perspective les modèles et les conventions comptables, eu égard aux conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants. Ces modèles hypothétiques de représentation du réel sont des vecteurs sous-jacents aux cadres conceptuels comptables, mais traduisent aussi des prises de position idéologique des instances de normalisation internationale.

La théorie de la transaction et la convention du coût historique

Le modèle dit de la transaction veut que les données comptables donnent la mesure de l'efficience de l'outil de production, du capital physique de l'entreprise. Dès lors que l'information s'inscrit dans

cette logique industrielle forte, seules les transactions entre l'entreprise et ses partenaires commerciaux sont sources pertinentes de performance. Le modèle comptable reflète alors des transactions marchandes exprimées en unités monétaires du moment et le mode de représentation proposé s'inscrit dans la tradition entrepreneuriale et managériale classique, celle des dirigeants patronaux qui a porté le développement du capitalisme industriel des XIX^e et XX^e siècles. De ce point de vue, les changements de prix ne doivent affecter ni la mesure de la performance, ni l'évaluation de la capacité de production. Il convient donc de répertorier les transactions réalisées en les enregistrant à leur valeur d'échange au moment de la transaction, ce qu'il est convenu d'appeler en comptabilité le coût historique (Barnes, 1997). Dans ce contexte, un bilan n'est qu'un document de stockage de l'information en attente du dénouement économique des opérations (Schmalenbach, 1919) et les actifs ne sont que des objets comptables virtuels ou hybrides (Capron, 1996), positionnés dans des comptes d'attente au bilan⁷. Un cadre conceptuel comptable qui définirait explicitement son modèle théorique de référence – mais le cadre conceptuel comptable international n'a pas retenu cette voie – choisirait de façon explicite une convention d'évaluation, en l'occurrence le coût historique en adéquation avec les objectifs des destinataires de l'information, ici des dirigeants plus enclins à une lecture industrielle que financière de la performance de leur outil de production.

Les années 1980 ont marqué un tournant. La domination croissante de la sphère financière a créé des besoins d'information différents et fait apparaître des modes de représentation et d'évaluation dépendant plus de l'appréciation des marchés financiers que des performances opérationnelles de l'entreprise. La primauté de l'actionnaire/investisseur sur les dirigeants et les autres parties prenantes développée par les économistes ultra-libéraux et la théorie de l'agence servent d'argumentaire sous-jacent au changement de paradigme et à l'installation du modèle comptable de la « juste valeur » qui leur est dédié. En justifiant l'appropriation exclusive du profit par les actionnaires, elles légitiment l'installation de conventions d'évaluation et méthodes de *reporting* de la performance nouvelles en Europe continentale.

La théorie de la valeur et le recours à la juste valeur

La valeur, qui n'est pas un prix mais une substance, peut-elle faire l'objet de quantification ? Si la théorie de la valeur ne permet pas la mesure, quelle est sa fonction explicative pour les modèles comptables ? Même s'il n'y a pas de correspondance mécanique entre la théorie de la valeur et la comptabilité, la valeur d'échange soumise aux aléas des rapports de force des marchés est éclairée par cette théorie de la valeur (Mangenot, 2005). Initiée dans son application au domaine comptable par Edwards et Bell (1961), elle propose comme finalité du modèle comptable, la mesure de l'accumulation de valeur pour les investisseurs. En conséquence, les sources de résultat sont non seulement la création de valeur liée aux transactions commerciales mais aussi toute autre forme d'accumulation ayant un impact positif sur le capital. Ainsi, les plus values latentes sur les éléments patrimoniaux sont source de profit et d'augmentation des capitaux, d'où le concept de résultat élargi ou *comprehensive income*. Cette différenciation par rapport au modèle alternatif, veut que le bilan soit un rassemblement d'éléments créateurs de richesses et qu'un compte d'actif soit la représentation substantive d'une valeur capitalisée. Mais, faute de référence possible à une valeur d'échange, ce modèle comptable retient l'estimation de la valeur d'un actif par référence aux avantages économiques futurs, autrement dit aux anticipations de flux de revenus. Cela revient à privilégier une approche financière et actionnariale de la création de valeur en assimilant tout actif à un actif financier dont la valeur actuelle est celle des flux qu'il est supposé engendrer (Teller, 1998).

Le cadre conceptuel international a consacré cette approche en introduisant progressivement le concept de juste valeur. De ce point de vue, le référentiel comptable de l'IASB accompagne la financiarisation de l'économie et, ainsi, le marché financier se substitue aux régulateurs. Dans le cadre d'une telle conception financière du capital dont l'objectif est le maintien du pouvoir d'achat du capital investi dans l'entreprise, seule la valeur actuelle du patrimoine dite « juste valeur » est en mesure de fournir une évaluation pertinente des ressources accumulées par les actionnaires. L'IASB n'a jamais fait mystère que son cadre conceptuel était destiné en priorité aux actionnaires. Le cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états financiers adopté par l'union européenne en 2001, précise en effet, dès sa publication en 1989, dans son article 10, que « *comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui répondent à leur besoin répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs* ». Cette primauté de l'actionnaire répond comme un écho au modèle anglo-américain de gouvernance des entreprises en consacrant l'interrelation (ou l'interdépendance) des normes comptables avec le mode de gouvernance des entreprises.

Ce modèle est en contradiction avec un autre discours, d'autres pratiques managériales qui mettent l'accent sur la responsabilité sociale des entreprises. C'est bien évidemment aborder un autre débat en quête de lectures organisationnelles. Mais la mission de transmission des savoirs de l'enseignant n'est-elle pas avant tout celle de faire découvrir aux étudiants divers paradigmes, divers référents théoriques, même si l'enseignant-chercheur est confronté à la construction des savoirs dans sa participation à la création d'un corpus théorique, outil indispensable de globalisation des savoirs ?

2.2. L'enseignant-chercheur en quête de lectures organisationnelles : l'exemple du contrôle

L'analyse de la valeur propose donc un argument théorique de construction et de démonstration de la cohérence des enseignements comptables. Elle peut ainsi être globalement reconnue et acceptée comme le principe fondateur de l'évaluation des organisations et de leurs représentations comptables. Sous cette hypothèse, c'est l'analyse détaillée du processus de création de cette valeur qui devient le ressort du contrôle. Ce dernier est ainsi initialement considéré comme un des fondements de l'intégrité donc de l'identité économique de l'Organisation. De ce point de vue, il dit à cette dernière ce qu'elle est et ce qu'elle peut sinon souhaite devenir. Selon une compréhension plus opératoire, il se réduit ensuite logiquement à la seule vérification de l'existence ou du respect des mimétismes gestionnaires, ainsi supposés porteurs de création de valeur, ou garants de la maîtrise de « l'allocation optimale des ressources ». Il s'agit bien alors de « contrôle de gestion », éventuellement d'audit (Bouquin, 2005).

Mais une telle proposition ne constitue qu'un point de départ ou de référence. Elle ne permet pas, dans sa trop grande généralité, de définir ou fonder une théorie du contrôle de gestion, ou un contrôle théorique. Or, sur ce plan, les publications courantes telles qu'articles, thèses, manuels, révèlent un surprenant paradoxe : elles ignorent en effet assez généralement, ou n'exploitent que peu ou pas, les enseignements pourtant fondamentaux et anciennement établis de la théorie du contrôle optimal, eux-mêmes ancrés dans le paradigme cybernétique (Reix, 1976). En revanche, les chercheurs en contrôle développent de plus en plus les raffinements des théories de l'innovation ou de l'apprentissage organisationnel, déplaçant ainsi le débat de la théorie du contrôle vers celui des théories des organisations, considérées dans toute leur diversité, y compris sur le plan de l'analyse sociologique des

comportements (CCA, 2004). Les dilemmes de l'enseignant en contrôle de gestion s'en trouvent-ils renouvelés ou en tout cas éclairés?

La perspective cybernétique

Dans une perspective cybernétique, la théorie du contrôle et de la contrôlabilité se comprend avant tout comme une théorie de la continuité et de la permanence : une organisation théoriquement contrôlable devient ainsi une organisation capable de représenter son identité et de la préserver. Elle sait donc répondre en premier lieu au principe de variété des représentations, puisqu'elle est en mesure de représenter et de se représenter, de manière significative, ses écarts passés ou prévisibles par rapport à l'identité en question. Ensuite, elle est capable d'entrer, au besoin par anticipation, dans une rétroaction stabilisatrice, par référence explicite ou implicite à des modèles de gestion d'origine interne ou externe, plus ou moins formalisés et structurés. Ces deux facettes complémentaires du principe de variété n'emportent aucune hypothèse *a priori* quant à la nécessité d'on ne sait quelle complexité. Il s'agit bien en effet d'évoquer des représentations traductrices des processus gérés. Or, tout donne à penser que la vertu cardinale de ces représentations, celle de la production de sens, se trouve plutôt dans la simplification.

Mais les travaux théoriques manquent, qui permettraient d'examiner et surtout de faire comprendre, sans formalisme excessif toutefois, les ressorts et illustrations du principe de variété. Ainsi, les mystères de la création de significations partagées autour des représentations chiffrées, monétaires ou non, ne paraissent guère explorés, au delà du constat, ou du postulat, selon lequel « *les chiffres parlent plus et mieux* ». Par exemple, il reste surprenant que des phénomènes aussi fondamentaux que les variations de charges ou de coûts, et par suite la question de la séparabilité des origines de ces variations, soient abandonnés à une présentation réductionniste et appauvrie de la théorie néo-classique ou, à l'opposé, à des lectures socio-qualitatives forcément globales, voire présentés comme des évidences. Cependant, quelques publications viennent montrer la richesse des perspectives en ce domaine (Gervais et Thenet, 2004). Leur traduction pédagogique reste cependant à construire dans une perspective qui pourrait correspondre à l'analyse de configurations ou de reconfigurations successives d'organisations élémentaires.

Bien sûr, il est clair qu'une telle théorisation ne pourrait présenter qu'une signification relative. Mais, en cela, elle poserait au moins partiellement la question des rapports aux contingences, et celle de l'universalisme des outils, ici compris comme les moyens de traduire les rapports entre simplification et complexification, donc de répondre au principe de variété. En même temps, et par là même, la lecture cybernétique préparerait et annoncerait ainsi l'intérêt, et la nécessité de penser et d'enseigner le contrôle par référence aux théories des organisations.

Les perspectives en théorie des organisations

La lecture cybernétique peut en effet être comprise et présentée, en dernier ressort, comme l'annonce et la formalisation du paradoxe fondamental de l'Organisation qui change constamment. Cette Organisation perd autrement dit son identité en permanence et la recrée. Elle ne peut donc en principe présenter à elle-même et sur elle-même, que des discours, des propos ou des images de caractère global. À défaut, ces discours, propos et images ne concerneraient pas ou plus des invariants identitaires. Ils deviendraient donc à proprement parler incomparables, et par suite dépourvus de sens. L'exemple de la communication du résultat comptable en témoigne largement. C'est sans doute pour-quoi, et sans que cela ne soit toujours clairement justifié sur un plan théorique, nombre de recherches

sur les processus de contrôle ont évolué vers une approche en termes d'apprentissage organisationnel, et notamment de diffusion d'hypothétiques innovations en gestion. Une organisation contrôlable devient alors celle qui sait apprendre à être différente. En conséquence, ses membres, gestionnaires notamment, apprennent et « s'approprient » des innovations. Cependant, force est de noter que ces processus ne sont sans doute pas exclusifs de mimétismes marqués, comme le montre la réussite apparente des systèmes de données et de gestion intégrés.

À l'évidence, la théorie du contrôle rencontre ici une nouvelle limite paradoxale, qui rejoint celle de la théorie des organisations : peut-on en effet trouver des explications théoriques robustes et communicables aux transformations de ces organisations, donc aux écarts qu'elles engendrent par rapport à elles-mêmes, alors qu'elles sont faites en dernier ressort de processus d'interactions élémentaires dynamiques entre des acteurs singuliers par définition ? Toutes les théories prouvent par leurs propres limites, qu'elles sont irréductibles à des mécanismes stables donc reproductibles : les conséquences des interactions élémentaires qui s'y développent sont « indécidables » au sens du principe d'incertitude. Les organisations doivent-elles alors être considérées comme paradoxalement a-mimétiques, y compris vis à vis d'elles-mêmes ? Le foisonnement des pistes et références mobilisées par nombre de recherches récentes en contrôle montre que, sur ce point, les chercheurs semblent confrontés à une forme d'impasse.

Pour l'enseignant-chercheur, la leçon converge ici clairement avec celle des pratiques. Elle invite au relativisme théorique et surtout à la simplification pédagogique : études ainsi et d'abord, longuement, le sens et la signification des écarts comptables, compris comme les fondements élémentaires d'une approche cybernétique enfin présentée et approfondie dans toute sa signification. Interrogéons ensuite, très progressivement et très prudemment, la dite approche, en sachant que se profile le risque d'une impasse théorique et méthodologique inintelligible, voire illégitime, dans certains contextes socio-économiques de formation (Boltanski et Chiappelo, 1999 ; Gaulejac, 2005).

En définitive, on retiendra que les théories ne peuvent enrichir « l'intelligence organisationnelle et économique » des comptables qu'à la condition de partir des fondamentaux et de toujours y revenir, sous des formes simples et élémentaires. La comptabilité financière et ses évolutions actuelles, illustrées notamment par la diffusion des normes comptables IAS/IFRS, nous invite à un retour sur les fondements économiques de la théorie comptable. Le contrôle de gestion met en jeu lui, des dimensions organisationnelles fortes, qui notamment par leur contingence, révèlent une grande complexité. L'enseignant-chercheur, peut alors porter son effort sur un travail de simplification par un processus de théorisation à partir de concepts (basiques ?) fondamentaux, la signification des écarts, des marges, de la rentabilité, par exemple.

Conclusion

Si l'on en juge par la production scientifique dans le domaine de la recherche comptable européenne et nord-américaine des vingt dernières années, ne serait-ce qu'à la lecture des articles publiés dans la revue CCA, les recherches constituent finalement un tout assez cohérent qui a beaucoup apporté à la connaissance des pratiques et des théories mobilisables, et, par conséquent, à l'intelligence critique des fondamentaux enseignés. Mais le champ et les interrogations restent largement ouverts.

Dans un contexte de normalisation et de standardisation des discours et des pratiques, où acteurs et organisations semblent gagnés par une tendance au mimétisme, les enseignants-chercheurs en comptabilité, contrôle et audit, tant par leur esprit critique et distancié, que par leurs éclairages théoriques, peuvent indéniablement apporter des réponses pertinentes à une demande sociale en quête à la fois de repères et de lectures originales. C'est bien là que se situent les enjeux de la recherche et de l'enseignement en sciences comptables. D'un certain point de vue, on peut enseigner la comptabilité, le contrôle et l'audit, comme un ensemble de techniques et de pratiques a-contextuelles, orientées vers une finalité qui, non questionnable *a priori*, va de soi. Des construits sociaux et contingents tels que la performance, la valeur, l'efficacité ou la rentabilité, par exemple, se trouvent dès lors comme naturalisés, réifiés en ce qu'ils sont isolés de leurs soubassements idéologiques, cognitifs et sociaux. Ne perdons pas de vue, comme nous y invite, non sans humour, Bourguignon (1997), que « *sous le traditionnel pavé rationnel-téléologique des discours et des pratiques du contrôle de gestion, s'étend la plage de leurs dimensions sociales et idéologiques* ». D'un tout autre point de vue, on peut inviter les étudiants et les praticiens (en formation continue) à une démarche réflexive. Resituer, par exemple, les outils et concepts comptables dans l'histoire, les conceptions du monde et l'idéologie qui présidaient alors au contexte dans lequel ils ont été conçus, interroger les concepts et modèles à travers les représentations, les stratégies et jeux de pouvoir des divers acteurs en présence. L'approche devient alors critique et distanciée. Cette question de la posture de l'enseignant-chercheur n'est pas sans difficultés : d'un côté, le risque de déstabiliser un auditoire en quête de repères auxquels se raccrocher ; de l'autre, celui d'enseigner des recettes vidées de tout sens et surtout, de voir son rôle se réduire à celui d'agent légitimateur, aiguilleur mimétique de la ligne principale des conduites et discours dominants. Derrière des discours et des comportements mimétiques, où les concepts managériaux que l'on emploie pour légitimer des normes, des conduites et des décisions, ne sont même plus questionnés, se cache une violence symbolique (Bourdieu, 1982), violence qui ne dit pas son nom, mais qui participe de processus de pouvoir et de légitimation dans la société. « *Que dire, aussi, de ce que l'inculture de nos élites appelle management, pour les entreprises privées, ou de l'administration, pour les services publics, sinon que l'effroyable lourdeur de leur organisation a pour but de rendre homogène et reproductible toute activité humaine et de donner ainsi le pouvoir à ceux qui n'en ont aucune pratique singulière* » (...) « *Nous avons créé un monde où le succès lui-même, ou la création elle-même, dépend désormais plus de la reproduction que de l'inimitable* »⁸. La question est complexe, mais en même temps elle est révélatrice des dilemmes sur lesquels l'enseignant-chercheur en sciences comptables fonde son identité.

Notes

1. Le terme « sciences comptables », sera pris ici dans un sens large, englobant l'ensemble des sciences dites « du chiffre » (comptabilités financière, managériale, contrôle de gestion, audit...)
2. Citons à titre illustratif : l'invention du ROI, par Donaldson Brown, alors « treasurer » de Dupont de Nemours, celle du bénéfice résiduel chez General Electric, pour conduire à l'EVA, développée par le cabinet Stern Steward... ; le budget base zéro (Texas Instruments), l'apport des travaux du CAM-I à la méthode ABC... De même, les plans comptables successifs, les principes comptables généralement admis (US GAAP), jusqu'à la normalisation comptable IAS/IFRS, doivent beaucoup à la profession.
3. Ont participé à ce forum : Christopher Humphrey, Michael Diamond, Sue Ravenscroft, Paul F. Williams, David J. Cooper, Jeff Everett, Dean Neu, Lee D. Parker, David Owen, Hervé Stolowy, Albrecht Becker, Martin Messner, José A. Gonzalo, Anne M. Garvey.
4. Sans oublier les effets d'opportunisme ou stratégies de carrière qui peuvent se développer au détriment d'activités pédagogiques et institutionnelles en raison des modalités d'évaluation de la recherche.
5. Peut être parce que la comptabilité financière a été d'abord enseignée par des techniciens (pas de cursus universitaire en France avant la création des MSTCF au début des années 1970).
6. Cf. l'étude de Charrier (2005) : « Jean Dumarchey : le contrôle de la valeur, clé de lecture d'une œuvre de théorie comptable », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro thématique, Histoire de la Comptabilité, du management et de l'audit, Juillet 2005, pp. 35-60.
7. Les amortissements systématiques pratiqués ne peuvent pas, au regard de ce cadre théorique, être perçus comme des mesures de la dépréciation d'actif, mais simplement comme des moyens comptables de réaffectation progressive d'une dépense au résultat dans une logique forte de « matching ».
8. Michel Serres, discours de réception à l'académie de René Girard, sur notamment la tolérance des mimétismes sociaux et religieux.

Bibliographie

- AMANS, P. (2003), *Les indicateurs de performance entre simplification et complexification : le cas de la fréquentation muséale*, Thèse, Université Montpellier 2.
- BALL R., BROWN P. (1986), « An Empirical evaluation of Accounting Number », *Journal of Accounting Research*.
- BARNES R. (1997), « Le problème de la variation de prix », *Les Échos, L'art du management*, 14/15 février.
- BEAVER W.H. (1973), « What Should Be the FASB's Objectives », *The Journal of Accountancy*, August.
- BESSIRE, D. (2002), « Recherche critique en contrôle de gestion : exercer son discernement », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 8, vol. 2, p. 5-28
- BESSIRE, D. (2004), « Revue des thèses en comptabilité », contrôle, audit, dans *actes des journées des IAE*, Lyon, (CD-Rom).
- BOLTANSKI, L., CHIAPELLO, E., (1999) *Le nouvel esprit du capitalisme*, Gallimard, Paris.
- BOUQUIN, H. (2005), *Les fondements du contrôle de gestion*, Que sais-je, PUF, Paris.
- BOURDIEU P. (1992), *Ce que parler veut dire. L'économie des échanges linguistiques*, Éditions Fayard, Paris.
- BOURGUIGNON A. (1997), « Sous les pavés la plage...ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 3, vol. 1, pp. 88-101.
- CAPRON M. (1996), « Immatériel et humain : les tribulations d'un actif fantôme », *Congrès IFSAM*, Paris 1996.
- CHAMBERS R.J. (1955), « Blueprint for a Theory of Accounting », *Accounting Research*, January.

- CHARREAUX G., SCHATT A. (2005), « Les publications françaises en comptabilité et contrôle de gestion sur la période 1994-2003 : un état des lieux », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 11, vol. 2, Décembre, pp. 5-38.
- CHIAPELLO E., Lebas M. (1996), « The tableau de bord, a french approach to management information », *Communication présentée au 19th Annual Congress of the European Accounting Association*, Bergen (Norway), 2-4 may.
- COLASSE B. (2000), « Harmonisation comptable », dans *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, B. Colasse Éd., Economica, pp. 757-769.
- COMPTABILITÉ, CONTRÔLE, AUDIT. (1999), *Vingt ans de recherche en comptabilité, contrôle et audit*, Numéro spécial de la Revue.
- COMPTABILITÉ, CONTRÔLE, AUDIT. (2003), *Les innovations managériales*, Numéro spécial de la Revue.
- COMPTABILITÉ, CONTRÔLE, AUDIT. (2004), *Sociologie de la comptabilité*, Numéro spécial de la Revue.
- DIAMOND M. (2005), « Accounting Education, Research and Practice : after Enron, Where Do we Go? », *European Accounting Review*, vol. 14, n° 2, 2005.
- DI MAGGIO P.J., POWELL W.W. (1983), « The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, n° 48, pp. 147-160.
- EDWARDS E.O., BELL P.W. (1961), *The Theory of Measurement of Business Income*, University of California Press, Berkeley.
- GAULEJAC, V. (2005), *La société malade de la gestion*, Éditions du Seuil, Paris.
- GERVAIS, M., THENET, G. (2004), « Comment évaluer la productivité dans les activités de service », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 10, vol. 1, p. 147-164.
- GOSSELIN, M., MEVELLEC, P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, numéro spécial sur l'innovation, p. 87-110.
- GOSSELIN M., QUELLET G. (1999), « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons-nous vraiment appris? », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 5, vol. 1, mars, pp. 45-57.
- HOPWOOD A.G., MILLER P. (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press.
- IFAC, *International Education Standards 1 à 6*
- LEMOIGNE J.L. (1990), « Épistémologies constructivistes et sciences de l'organisation », In *Épistémologie et sciences de gestion*, Martinet A.C. Éd., Economica.
- LORINO Ph. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Éditions d'Organisation, Paris.
- MALO J.L. (1992), « Tableaux de bord », dans *Encyclopédie du Management*, Éd. Vuibert, Paris, p. 923-939.
- MANGENOT M. (2005), « Philosophie, origine, objectifs des normes internationales » dans *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, sous la direction de Capron M., Éd La Découverte, 2005.
- MÉVELLEC P. (2000), « Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une recherche-formation », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 5, vol. 1, pp.26-46.
- NORTHROP E.S.C. (1959), *The logic of the Sciences and the Humanities*, Cleveland.
- PATON W.A., LITTLETON A.C. (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association, NY.
- PÉREZ, R. (2003) *La gouvernance de l'entreprise*, La découverte, Paris.
- REIX, R. (1976) *La capacité de commande de la firme*, Thèse, Montpellier 2.
- SCHAMLEMBACH E. (1919), *Grundlagen Dynamischer Bilanzlehre*, Zfhf, 1^o Éd.
- SCOTT W.R., *Financial Accounting Theory*, Prentice Hall, 1997
- STOLOWY H. (2005), « Nothing like Enron Affair Could Happen in France (!) », *European Accounting Review*, vol. 14, n° 2.
- TELLER R. (1998), « Un modèle comptable de la valeur peut-il restaurer la valeur du modèle comptable » dans *Valeur, marché et organisation*, Actes des XIV journées des IAE.

VILLESÈQUE, F. (2005), « Vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 11, vol. 2, p. 127-148.

WATTS R.L., ZIMMERMAN J.L. (1979), « The Demand for Supply of Accounting Theory : the Market for Excuses », *The Accounting Review*, April 1979.