



HAL
open science

LA LATITUDE DU RESPONSABLE COMPTABLE DANS LE PROCESSUS DE DECISION COMPTABLE

Carole Beau

► **To cite this version:**

Carole Beau. LA LATITUDE DU RESPONSABLE COMPTABLE DANS LE PROCESSUS DE DECISION COMPTABLE. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581123

HAL Id: halshs-00581123

<https://shs.hal.science/halshs-00581123>

Submitted on 30 Mar 2011

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.

LA LATITUDE DU RESPONSABLE COMPTABLE DANS LE PROCESSUS DE DECISION COMPTABLE

Carole Beau, ATER, IAE Toulon, Université Toulon Grand Sud, BP 20132, 83957 La Garde

Tel : 04.94.14.23.01 - Mail : carol.beau@free.fr

<u>Résumé</u>	<u>Abstract</u>
<p>L'analyse de la littérature existante sur les motivations des choix comptables, nous a amenée à constater l'absence d'un acteur : le responsable comptable. Bien qu'il soit placé en situation de dépendance juridique par rapport à son dirigeant, ne dispose-t-il pas d'une certaine latitude décisionnelle ? Son rôle dans la décision comptable se limite-t-il à exécuter les « ordres » émanant de sa direction ? Peut-il être un décideur ?</p> <p><u>Mots clés</u> : responsable comptable, décision comptable, espace discrétionnaire</p>	<p><i>Analyse of research works about motivations in accounting choices leads to note the absence of the chief accountant officer. Despite he reports to a chairman, may he own a decisional freedom ? Is his role in accounting decision limited to an executant one ? May he be a decision-maker ?</i></p> <p><u>Key words</u> : Chief accountant officers, accounting decision, freedom space</p>

LA LATITUDE DU RESPONSABLE COMPTABLE DANS LE PROCESSUS DE DECISION COMPTABLE

<u>Résumé</u>	<u>Abstract</u>
<p>L'analyse de la littérature existante sur les motivations des choix comptables, nous a amenée à constater l'absence d'un acteur : le responsable comptable. Bien qu'il soit placé en situation de dépendance juridique par rapport à son dirigeant, ne dispose-t-il pas d'une certaine latitude décisionnelle ? Son rôle dans la décision comptable se limite-t-il à exécuter les « ordres » émanant de sa direction ? Peut-il être un décideur ?</p> <p><u>Mots clés</u> : responsable comptable, décision comptable, espace discrétionnaire</p>	<p><i>Analyse of research works about motivations in accounting choices leads to note the absence of the chief accountant officer. Despite he reports to a chairman, may he own a decisional freedom ? Is his role in accounting decision limited to an executant one ? May he be a decision-maker ?</i></p> <p><u>Key words</u> : Chief accountant officers, accounting decision, freedom space</p>

L'objet de notre recherche est le fruit d'un double constat : d'une part, l'absence du comptable dans le discours des acteurs et des observateurs et, d'autre part, l'utilisation systématique de la notion de choix comptable au détriment de celle de décision comptable. Qu'il s'agisse des définitions proposées ou encore de la littérature portant sur les choix comptables, le comptable demeure absent. Bien que tous n'impliquent pas nécessairement une gestion des résultats (GR), les implications d'un choix comptable pour atteindre un but coïncident avec l'idée d'une GR. Les études utilisent ainsi ces deux notions de manière analogue.

Pourtant, lorsque Jensen évoque pour la première fois la Théorie Positive de la Comptabilité (TPC), il vise à expliquer « ... *pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est, pourquoi les comptables font ce qu'ils font et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et sur l'utilisation des ressources* ». De même, si l'objectif de la TPC est d'expliquer et de prédire la pratique comptable par rapport au comportement « *des comptables et des gestionnaires d'entreprises* », ces derniers sont vite ramenés au dirigeant.

Cet oubli du comptable n'est-il pas abusif ? Le dirigeant joue incontestablement un rôle prépondérant, mais est-il le seul ?

Plusieurs éléments nous amènent à émettre des doutes sur le pouvoir occulté du comptable :

- Des études qui, bien que ne s'interrogeant pas explicitement sur le rôle du comptable dans la décision, nous interpellent sur sa passivité ;
- Des recherches plus récentes portant sur les Directeurs Financiers ;

- Des entretiens menés auprès de Directeurs de la profession comptable.

Plusieurs exemples mettent ainsi en évidence le fait qu'il s'avère erroné d'assimiler, comme certains le prétendent, le comptable à un simple exécutant, ou, à l'extrême, à un manipulateur. Le comptable semblerait loin d'être passif, comme l'observe Detoef (1982) avec humour : « *Il est doux de médire des comptables : peut-on leur pardonner d'être indispensables ?* ».¹

1- Problématique et méthodologie

1.1 Problématique

Si l'on s'en tient à la définition proposée par Colasse (2003), la notion de comptable peut désigner une pluralité d'acteurs, aussi bien les concepteurs que les producteurs des nombres comptables (l'auteur exclut les utilisateurs). Nous retenons pour notre part, les producteurs que sont les entreprises, les experts-comptables et les commissaires aux comptes, et plus précisément, la première catégorie. Au sein de la fonction comptable des entreprises², plusieurs postes existent, chacun ayant une mission spécifique. Les principaux libellés rencontrés sont les suivants : Directeur financier, Directeur comptable, Contrôleur financier, Directeur de la consolidation, Directeur administratif et financier, Directeur administratif et comptable, Responsable des Comptabilités. Ces libellés sont en réalité essentiellement liés à la structure de l'entreprise et à sa taille ; il est difficile de les classer sur un organigramme type.

En nous cantonnant sur les deux premiers, une différence se dessine entre le Directeur financier (DF) et le Directeur comptable (RC) puisque, selon le Groupement des Associations Professionnelles de la Finance, ce dernier est l'acteur principal de la représentation financière donnée par l'entreprise à ses actionnaires, banquiers, analystes financiers et représentants du personnel. Il est celui qui met en œuvre la réglementation fiscale de plus en plus complexe, au mieux des intérêts de l'entreprise. La mission du DF apparaît comme étant plus large que celle du RC, ce que confirme le fait qu'il se situe plus haut dans la hiérarchie (entre le RC et le Directeur Général le plus souvent).

Il nous semble judicieux de retenir le Directeur Comptable dont la fonction est « plus ciblée » en matière de comptabilité financière. Ce choix méthodologique n'est pas neutre : nous nous

¹ Detoef A. (1982), p.147

² Hoarau C. (2002), p.26

situations *a fortiori* volontairement dans le cadre grandes entreprises plutôt que petites. Nous pouvons ainsi exclure du champ de notre étude les méthodes qui sont imposées par la société mère à ses filiales, et neutraliser un facteur de contingence, à savoir la taille des entreprises. Il résulte également de nos investigations menées à titre exploratoire.

Ce choix pourrait paraître quelque peu paradoxal compte tenu du fait que certaines études³ font référence au DF et non au RC. Deux arguments militent en notre faveur. D'une part, nous avons pu observer un certain « amalgame » entre les deux postes dans la constitution de l'échantillon de certains de ces travaux, et, d'autre part, les deux fonctions possèdent des missions spécifiques.

Nous considérerons comme responsable comptable, « *le salarié qui par sa technicité et son rang dans l'entreprise, a une action significative ou prend une part active à l'enregistrement, à l'établissement, à la publication ou à l'analyse des données comptables, fiscales, sociales ou financières relatives à l'entité qui le rémunère* ».⁴

Notre problématique s'articule autour des questions suivantes.

Quel est le rôle du responsable comptable dans la Décision Comptable (DC) ? Bien qu'il soit dans une situation de dépendance juridique par rapport à son dirigeant, ne dispose-t-il pas d'une certaine latitude décisionnelle, c'est-à-dire d'un certain degré d'autonomie ? Son rôle dans la DC se limite-t-il à exécuter les « ordres » émanant de sa direction ? Peut-il être un décideur ?

On entend par latitude décisionnelle, l'espace de liberté dont il dispose pour gérer les différents « contrats comptables ». Il s'agit de son espace discrétionnaire, c'est-à-dire de l'espace où il peut choisir entre des alternatives, mais dans un milieu de dépendance.

1.2 Méthodologie

³ Les références ne sont pas reproduites ici ; voir Beau C. (2004).

⁴ Nous empruntons cette définition à L. Monteret (2003) car elle correspond pleinement à l'acteur de notre recherche.

Notre objectif étant de comprendre et d'expliquer quel est le rôle du responsable comptable dans la décision comptable, nous avons choisi d'adopter une approche inductive qui s'avère appropriée pour Evrard *et al.* (1993) lorsque l'objectif est d'explorer, puisque l'on part des observations pour arriver à une meilleure compréhension globale des phénomènes.

Nous nous situons dans une tradition interprétative, où connaître revient à tenter de comprendre le sens ordinaire que les acteurs attribuent à la réalité, inconnaissable dans son essence. Il s'agit de s'engager dans une relation à l'autre. « *Le dispositif de recherche est un artefact socialement construit par les participants à la recherche* ».⁵

Nous n'avons pas souhaité nous cantonner à un type de recherche. Des méthodes qualitatives ont été mobilisées, mais également des méthodes quantitatives, plus facilement généralisables quant à elles

Compte tenu de la spécificité de notre objet de recherche, il est difficile de recourir à une méthode figée. C'est la raison pour laquelle nous l'avons construite au fur et à mesure de l'avancement de l'analyse de la littérature et de nos investigations sur le terrain.

1.2.1 L'enquête exploratoire

Des entretiens⁶ semi-directifs se sont déroulés d'octobre 2002 à juin 2003, auprès de six Directeurs Financiers, six Directeurs Comptables, deux membres d'associations comptables reconnues (un Directeur Comptable d'un groupe coté et un commissaire aux comptes - associé), deux associés de cabinets d'audit membres des « *fat fours* » et d'un dirigeant d'entreprise. L'étendue de la période est due à la contrainte d'accès au terrain. Non seulement il a fallu trouver les acteurs correspondant à l'objet de notre recherche, mais également trouver des plages de liberté dans leur emploi du temps déjà très chargé. Sans compter la contrainte géographique ...

Ces entretiens, d'une durée d'une heure et demi à deux heures chacun environ, nous ont permis d'avoir une première idée concrète de leur rôle au sein de leur entreprise et n'ont fait qu'alimenter notre volonté de poursuivre nos investigations.

Les contenus devant être intégralement retranscrits avant d'être analysés, nous avons appliqué cette « règle » à l'ensemble de nos entretiens en vue de procéder à une analyse de contenu.

⁵ Dachler cité par Giordano *et al.*, 2003, p.21.

⁶ On pourrait parler « d'entretiens d'experts » puisque notre objectif était de nous familiariser avec le domaine étudié : cette technique vise à interroger plusieurs personnes qui par leurs fonctions, leurs spécialités ou leurs expériences, détiennent une expertise qui permettra de mieux comprendre le problème posé.

Nous avons suivi le conseil préconisé par Miles et Huberman (2003) de procéder à une analyse en cours de données. Pour eux, le chercheur doit alterner un travail de réflexion sur les données déjà collectées et une mise au point de nouvelles stratégies pour en collecter d'autres, souvent de meilleures qualités. Ce serait un moyen efficace pour corriger des défauts systématiques restés inaperçus.

Nous avons ainsi élargi notre recherche à d'autres zones de compétence, notamment :

- Le système d'information financier ;
- L'ingénierie comptable : préparation des informations pour les montages.

1.2.2 L'étude de cas

Nous nous sommes limitée à un seul cas, compte tenu notamment du difficile accès au terrain avec un tel sujet (Giordano, 2003, rappelle d'ailleurs, à juste titre, que les organisations sont des arènes politiques dont les méandres ne sont pas toujours accessibles au chercheur). Ce cas nous a néanmoins permis l'étude souhaitée. Il offrait à la fois la similitude et la variance entre les situations observées, et nous avons décidé d'étudier plusieurs processus au sein de cette même organisation. Le problème de la « saturation théorique » ne s'est donc pas posé dans notre recherche, et nous nous inscrivons dans le modèle de « cas intégré » proposé par Yin (1994). Nous considérons que la compréhension du rôle du responsable comptable passe par une analyse approfondie de son travail au quotidien.

Il s'agissait d'approfondir à la fois l'étude du rôle du responsable comptable, à savoir le Directeur Reporting, Consolidation et Référentiels Financiers, au sein de son environnement, mais également la dimension processuelle de la décision comptable.

L'étude a porté sur un peu plus de un an. Avec l'accord de la Direction Financière, et en signant un engagement de confidentialité, nous avons pu accéder à tous les documents internes de l'entreprise, mener tous les entretiens utiles à notre recherche et assister à de nombreuses réunions. Selon Labelle et Touron (2001), quatre sources sont essentiellement utilisées par le chercheur en comptabilité financière : le rapport annuel, les archives, la documentation et l'entretien. Si nous n'avons pas fait exception à la règle, nous avons également mobilisé l'observation participative et non participative (ce qui n'a pas été fait dans les cas cités par ces auteurs).

Nous avons choisi d'observer trois processus, deux qui s'inscrivent dans une problématique Groupe, l'établissement des comptes consolidés et le passage aux normes IAS/IFRS, et un autre ancré dans une problématique entité de gestion puisqu'il s'agit du processus de clôture des comptes du Holding.

1.2.3 Le questionnaire

Afin d'éclairer notre recherche à l'aide d'une démarche plus objective et plus généralisable, un questionnaire a été construit. Une majorité de questions résulte des observations faites au sein de l'entreprise étudiée et des entretiens menés à titre exploratoire. Nous avons choisi de l'adresser aux membres de l'APDC, Association des Directeurs de la Comptabilité et de Gestion, association qui regroupe 213 responsables de la profession comptable.

Les statistiques mises en oeuvre ont été choisies en fonction des échelles utilisées. Ainsi, pour identifier l'appartenance de l'objet étudié à une classe, nous avons recouru à une échelle nominale, et donc au calcul du mode et de la fréquence. Les échelles métriques ont donné lieu de leur côté à des calculs de moyenne.

Le questionnaire a été adressé début juillet 2004 par mail à tous les membres de l'APDC, et nous avons ensuite procédé à une relance téléphonique durant le mois de septembre. Sur les 142 responsables comptables ainsi visés, 47 nous ont retourné le questionnaire (par mail ou par voie postale), ce qui nous donne un taux de retour de 33,1 %, taux largement satisfaisant, compte tenu notamment de la longueur du questionnaire (11 pages)⁷. Si le nombre de retours peut paraître faible pour certains, il faut garder à l'esprit que l'échantillon de départ a été volontairement très ciblé (à la fois pour des questions de profils, mais également pour des raisons de faisabilité). Le taux de retour obtenu confirme l'intérêt de la profession par rapport à notre sujet (intérêt qui nous a d'ailleurs été fréquemment témoigné oralement).

2. Résultats

2.1 L'étude de trois processus de décision comptable : la mise en évidence de la contribution effective du responsable comptable dans le processus de décision comptable

⁷ L'enquête sur « Le Directeur Financier face aux nouvelles attentes d'information et de transparence » menée en octobre 2001 par la DFCG et PriceWaterhouseCoopers auprès de 2 000 directeurs financiers avait obtenu un taux de réponse de 16 %.

Décision et choix ne doivent être assimilés. La décision implique un raisonnement, qu'il soit quasi-automatique (sous forme d'algorithme) ou de type heuristique, qui est mis en œuvre par un décideur possédant des capacités cognitives et des compétences spécifiques, dont la rationalité est limitée, et qui est plongé dans un environnement plus ou moins incertain.

Nous définissons une décision comptable comme **une sélection consciente entre au moins deux alternatives comptables**. S'inspirant de Mintzberg *et al.* (1976) il s'agit d'un engagement spécifique conduisant à l'action (généralement un engagement de ressources).

La décision comptable peut être structurée ou non structurée. Elle est non structurée lorsque le processus de décision n'a pas été rencontré dans les mêmes formes et pour lequel il n'existe aucun ensemble de réponses prédéterminées et explicites au sein de l'organisation ; elle est structurée dans le cas inverse.⁸

L'étude des différents modèles de processus de décision nous a conduit à retenir celui de Mintzberg *et al.*. C'est ce modèle que nous avons appliqué pour l'analyse des trois processus évoqués.⁹

2.2 Caractéristiques actuelles d'un acteur communicant

Dès lors que nous visons une figure en particulier, celle du responsable comptable, et donc pas un idéal type puisque cette figure est incarnée, il est nécessaire de donner le profil des répondants. Nous verrons ensuite quelles sont ses principales missions actuelles, avant de montrer ce qui nous a conduit à l'évoquer comme un « acteur communicant ».

2.2.1 Profil des répondants

Les responsables comptables interrogés sont à 76,1 % des hommes et à 23,9 % des femmes. Ils ont en majorité (47,8 %) plus de 50 ans. Il dirige en moyenne 23 personnes.

⁸ Voir Le Moigne (1974)

⁹ Afin de nous limiter aux résultats issus du questionnaire, nous ne développerons pas ici les enseignements de cette étude.

Si l'ancienneté dans l'entreprise se répartit de manière relativement homogène, l'ancienneté dans le poste révèle une minorité de responsables comptables dans le même poste depuis plus de 15 ans.

	Entre 0 et 5 ans	Entre 5 et 15 ans	Plus de 15 ans
Ancienneté dans l'entreprise	34,8 %	30,4 %	34,8 %
Ancienneté dans le poste	51,1 %	31,1 %	17,8 %

Les responsables comptables interrogés travaillent dans des entreprises dont le chiffre d'affaires moyen s'élève à 5 845 millions d'€ et qui emploient en moyenne 18 245 salariés. Ainsi que nous l'avons avancé, cette fonction se trouve essentiellement dans les grandes entreprises.

Nous avons une égale répartition entre sociétés cotées et non cotées (ce qui est dû au hasard).

Parmi les sociétés cotées, 21,7 % sont cotées également sur des places étrangères.

Ce sont essentiellement des sociétés mères (59,1%).

Toutes les sociétés filles représentées dans notre échantillon sont intégrées suivant la méthode de l'intégration globale.

Dans 68,6 % des cas, le responsable comptable est à N - 2 dans la hiérarchie¹⁰ et se trouve rattaché au directeur financier.

Niveau hiérarchique	Fréquence
N - 1	17,1 %
N - 2	68,6 %
N - 3	11,4 %
N - 4	2,9 %

Les responsables comptables se trouvant en N-1 sont salariés d'entreprises employant en moyenne 1 000 personnes et occupent les fonctions suivantes :

- Directeur Financier
- Directeur Financier et Comptable
- Directeur Administratif et Financier
- Responsable Administratif

¹⁰ L'enquête menée en 2000 par l'OQC avait trouvé un résultat de 84%.

Ceux qui se situent en N-3 travaillent dans des entreprises employant plus de 100 000 salariés, et celui en N-4 dans une entreprise en employant 175 000. Le positionnement hiérarchique est donc lié à la taille de l'entreprise.

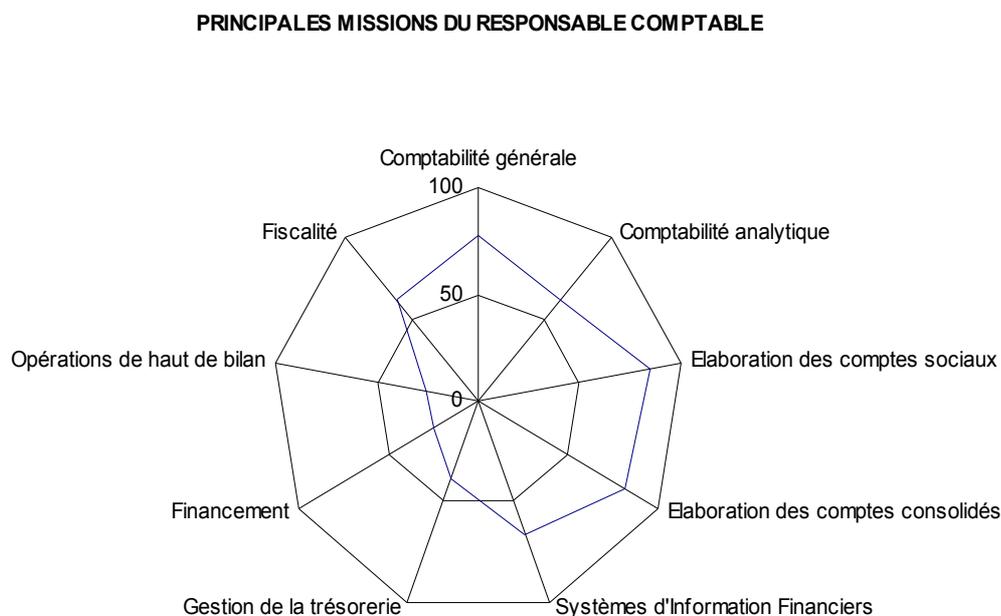
82,6 % des responsables comptables interrogés sont responsables des comptes sociaux, et 75 % sont responsables des comptes consolidés.

2.2.2 Principales tâches du responsable comptable

L'enquête de l'OQC (2000) avait montré que la tenue de la comptabilité et la production des résultats comptables demeuraient la mission essentielle du responsable comptable. Les comptables en général travaillaient encore en priorité pour l'administration fiscale et la comptabilité financière était dans bon nombre de cas déconnectée du système de gestion de l'entreprise.

Nos résultats vont effectivement dans ce sens ; nous avons toutefois élaboré de notre côté un schéma caractérisant les principales missions des responsables comptables interrogés.

C'est entre la fiscalité et la gestion de la trésorerie que se fait « la cassure ».¹¹



¹¹ Voir tableau en annexe 1.

2.2.3 Un acteur en relation avec les autres fonctions

Les résultats soulignent que le responsable comptable est régulièrement en contact avec les autres fonctions ; il ne reste pas « dans sa tour ».

	Très peu	Peu	Souvent	Très souvent
Directeur Financier	5,9 %	5,9 %	32,4 %	55,9 %
Comité d'Audit	22,7 %	27,3 %	31,8 %	18,2 %
Directeur Juridique	10,3 %	31 %	20,7 %	37,9 %
Directeur Fiscal	4,3 %	13 %	43,5 %	39,1 %
Trésorerie	3,7 %	14,8 %	51,9 %	29,6 %
Communication Financière	7,1 %	25 %	42,9 %	25 %

C'est avec le Directeur Financier que la fréquence des relations est la plus importante, ce qui traduit le rattachement hiérarchique, mais également avec le Directeur Juridique. Avec ce dernier, il participe notamment à la rédaction des principaux contrats ayant un impact sur le périmètre de l'entreprise. Il voit souvent le Comité d'Audit pour lui soumettre les informations financières et en discuter, le Directeur Fiscal pour les impôts différés notamment, la Trésorerie (étant abonnée aux principales bases de données, c'est cette dernière qui lui fournit les moyens de calculer le taux d'actualisation notamment) et la Communication financière pour lui fournir les principales données financières.

Avec le premier toujours, il s'agit à la fois de relations formelles et informelles (respectivement dans 61,8 % et 67,6 % des cas). Il en est de même avec les autres directions, sauf avec la Trésorerie et avec la Communication Financière où les relations sont plus informelles que formelles.

Son environnement relationnel ne se limite cependant pas à son entreprise ; de manière générale, 95,6 % des responsables comptables sont en relation fréquente avec leur(s) commissaire(s) aux comptes, mais 73,9 % le sont également avec un collègue appartenant à la profession.

2.3 La latitude du responsable comptable

Après avoir montré quel est l'espace discrétionnaire du responsable comptable, nous verrons en quoi son rôle peut être revisité. Enfin, nous proposerons notre typologie, bâtie en fonction de son rôle dans le processus de décision comptable.

2.3.1 L'espace discrétionnaire du responsable comptable : un espace certain mais variable

Malgré de multiples contraintes, la marge de manœuvre du responsable comptable est bien réelle.

Nous avons demandé aux responsables comptables interrogés de chiffrer sur une échelle de 1 à 4 (1 représentant la valeur minimale) la marge de manœuvre dont il pensait disposer sur les neuf décisions comptables suivantes :¹²

- Evaluation des provisions pour dépréciation de titres de participation
- Evaluation des provisions pour créances douteuses
- Evaluation des provisions pour dépréciation des stocks
- Provisions pour engagement de retraite
- Evaluation des provisions pour risques et charges
- *Impairment test* : choix de l'UGT, choix du taux d'actualisation
- Définition de la Recherche & Développement
- Comptabilisation des immobilisations : approche par composants
- Dépenses environnementales : comptabilisation en passif, constatation d'une provision pour R&C, mention uniquement en annexe.

Sur ces neuf décisions, la marge de manœuvre moyenne atteint un score de 2,99 (soit pratiquement 3).

58,7 % se situent au-dessus de ce score moyen, c'est-à-dire que ces derniers considèrent qu'ils disposent réellement d'une marge de liberté dans la prise des décisions comptables proposées ; autrement dit, ils ne se sentent pas réellement contraints par leur hiérarchie.

Le fait de leur avoir demandé quelles étaient les décisions comptables pour lesquelles ils pensaient disposer d'une liberté totale et inversement, a permis, à l'aide d'une analyse thématique (regroupement des thèmes et fréquence d'apparition), de construire le tableau ci-

¹² Ces décisions ont été choisies à partir des exemples donnés par Stolowy (2000), mais également à partir de nos propres observations.

après. Si les réponses font émerger qu'il n'existe aucune absence totale de liberté, *a contrario* il apparaît que peu de décisions bénéficient d'une liberté totale ; beaucoup de décisions seraient prises avec le management et les opérationnels concernés. C'est ce qui nous a conduit à parler de « liberté réelle » et de « liberté surveillée ».

« Au sein de notre entreprise, beaucoup de décisions sont prises de manière collégiale. Nous conservons notre autonomie pour une plus grande efficacité de mise en œuvre tout en bénéficiant de la solidarité de l'équipe pour des problèmes plus délicats ».

« Toute décision implique différents acteurs, on décide ensemble ».

« Beaucoup de choix nécessitent une décision collégiale, c'est une richesse et non une absence de liberté. Ma profession suppose le respect de nombreuses règles et de veiller à ce respect : s'agit-il d'absence de liberté ? ».

Liberté réelle	Liberté surveillée
Décisions non stratégiques	Décisions stratégiques
Décisions techniques s'appuyant sur une législation précise	Décisions à caractère politique
Interprétation et application des normes comptables, choix des méthodes de consolidation, application de certaines normes IFRS	Décisions nécessitant une approche subjective
Organisation et management du service comptable, mise en place de procédures	
Décisions propres à la société, ne mettant pas le Groupe « en porte à faux »	Décisions liées à la recherche d'une homogénéité du Groupe
Options comptables sans incidence significative sur les comptes.	Arbitrage du résultat et des grands flux. Options comptables ayant des incidences significatives sur les comptes.

Il est important de souligner que la « liberté minimale » ne signifie pas pour autant une absence d'intervention.

« Toutes les décisions à caractère politique sont hors de mon domaine de compétence même si leur mise en œuvre requiert mon assistance ».

Cela confirme notre hypothèse d'intervention non linéaire du responsable comptable dans les différentes phases du processus de décision.

« Les décisions à caractère politique n'impliquent pas pour moi de prise de décision, mais plutôt des conseils, des propositions et une aide à la prise de décisions par ma hiérarchie. Elle consiste à identifier les solutions possibles par rapport à une situation donnée ».

« La comptabilité n'est pas une science exacte, on peut avoir des options. Là où la ligne est droite et les normes comptables nous encadrent c'est-à-dire qu'il n'y a aucune question à se poser, on y va tout droit ; mais là où l'on a une certaine faculté, alors on rentre dans le cadre des options. Nous, nous préparons les options ; ce n'est pas nous qui tranchons mais la Direction du Groupe. Nous chiffrons l'option 1, l'option 2, bien sûr avec l'accord de nos commissaires aux comptes, et c'est le Directeur Financier qui tranche. »

Il ressort de ces résultats les idées suivantes :

La latitude décisionnelle du responsable comptable dépend du type de décision : plus la décision tend à être structurée, plus sa latitude décisionnelle est importante c'est-à-dire qu'il dispose d'une autonomie importante à tous les niveaux du processus dans lequel il intervient.

Plus la décision tend à être stratégique, plus la latitude décisionnelle du responsable comptable est réduite. Toutefois il continue à intervenir, mais en amont dans ce cas là. Il orchestre l'ingénierie comptable.

2-3-2 – Un rôle revisité : une influence indiscutable

Si son rôle d'expert en technique comptable est confirmé et effectivement perçu par les non comptables, nos résultats font émerger un rôle plus large, qui va au-delà de la technicité comptable. Outre son influence qui serait grandissante, il apparaît que le responsable comptable intervient dans certaines opérations spécifiques, que nous appelons opérations en amont. Nous considérons que ce type d'intervention lui procure un certain pouvoir. Enfin, son rôle essentiel dans l'environnement actuel fait aujourd'hui du responsable comptable une ressource précieuse pour l'entreprise, à savoir le gardien du temple.

2.3.2.1 Au-delà de la technicité comptable

Si la technique est nécessaire, elle n'est cependant pas suffisante. A la question, « *êtes-vous d'accord avec l'affirmation selon laquelle le rôle du responsable comptable se limitera de plus en plus uniquement à un rôle technique et donc à la simple application des directives ?* », 80 % des responsables comptables interrogés ont répondu NON contre 20 % de OUI.

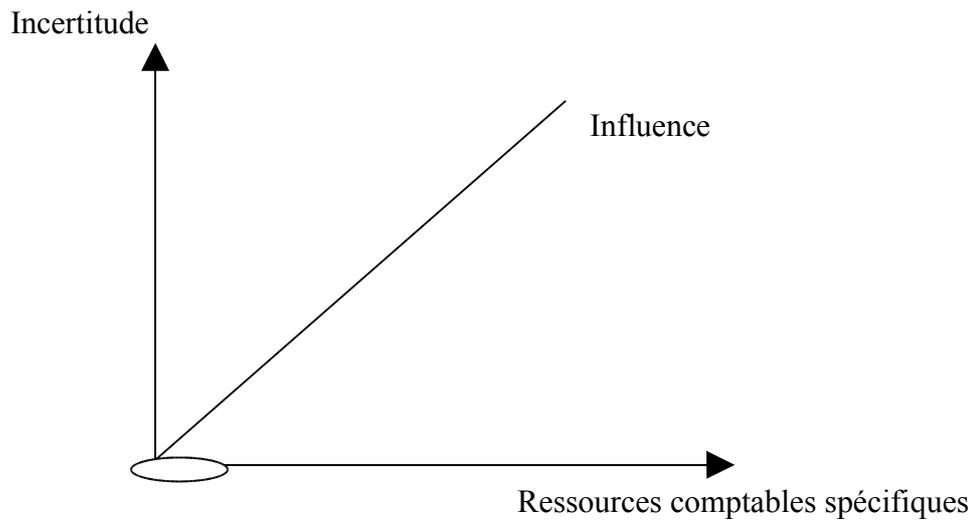
Le tableau en annexe 2 reproduit une partie des réponses (afin d'éviter certaines redondances, toutes n'ont pas été reproduites).

Son influence apparaît comme étant grandissante. En effet, à la question, « *êtes-vous d'accord avec l'affirmation selon laquelle le pouvoir d'influence des responsables comptables va se renforcer dans les années à venir* », 77,3 % des responsables comptables interrogés ont répondu OUI contre 22,7 % de NON.

Nous avons souhaité identifier ce qui pouvait l'expliquer.

Raisons du pouvoir d'influence grandissant	OUI	NON
Impact des nouvelles normes comptables	88,2 %	11,8 %
Loi sur la Sécurité Financière	57,6 %	42,4 %
Poids des organes de régulation	45,5 %	54,5 %
Impact des scandales comptables	30,3 %	69,7 %

L'explication réside essentiellement dans l'impact des nouvelles normes comptables. Cela confirme et rejoint la complexification de son environnement.



L'ordonnée à l'origine reflète une approche mécaniste, là où la règle s'impose de manière évidente et sans équivoque ; il s'agit à ce niveau d'un simple passage d'écriture, l'influence est quasi-nulle et l'expertise n'est donc pas reconnue (c'est-à-dire non valorisante).

D'où les deux autres conclusions suivantes :

Plus le responsable comptable possède les « ressources comptables spécifiques » à un problème donné, et donc une expertise forte, plus son influence dans le PDC est importante.

Plus l'incertitude est forte, plus la ressource comptable contrôlée est spécifique et donc son influence importante.

2.3.2.2 Un rôle en amont source de pouvoir

Partant d'opérations que notre étude exploratoire a laissé émergé, nous avons demandé aux responsables comptables interrogés se dire si ils intervenaient très faiblement (1), faiblement (2), fortement (3) ou enfin, très fortement (4), chaque numéro correspondant à une échelle de mesure.

Type d'opération	Echelle d'intervention
------------------	------------------------

Etudes d'impacts fiscaux	3
Choix de logiciel financier	2,98
Administration du Système d'Information Financier	2,39
Arbitrage budgétaire	1,95
Cessions d'actifs	1,88
Opérations de croissance externe	1,74
Valorisation du Plan d'Action Stratégique	1,71
« Challenge » des opérationnels	1,67
Plan de restructuration	1,65

Trois types d'opération retiennent une forte intervention du responsable comptable : le choix du logiciel financier, l'administration du Système d'Information et les études d'impacts fiscaux. Il semble logique que le responsable comptable s'implique très fortement dans les questions fiscales du fait de la liaison forte entre la comptabilité à la fiscalité ; comptabilité et fiscalité ont en effet des liens très forts qu'il faut analyser avant de prendre beaucoup de décisions dans l'entreprise.

Le fait qu'il intervienne très fortement dans le choix du logiciel financier, et fortement dans l'administration du Système d'Information Financier (SIF) lui procure un pouvoir qu'il convient de considérer.

	Fréquence de réponse 3	Fréquence de réponse 4
Choix de logiciel financier	19,60 %	47,80 %
Administration du Système d'Information Financier	32,60 %	17,80 %
Etudes d'impacts fiscaux	25,00 %	43,20 %

La maîtrise du Système d'Information Financier (SIF) est désormais une donnée impérative clé pour la transparence financière. Le responsable comptable en tant qu'administrateur clé du SIF contribue invariablement à cette transparence. Par ce biais, il contrôle une des ressources fondamentales de l'entreprise, ce qui lui procure une source de pouvoir.

2.3.2.3 Le gardien du temple

Il ressort clairement de notre recherche que le responsable comptable est le « **Gardien du Temple** », terme qui revient de manière récurrente dans les différents entretiens menés.

« *Mon rôle consiste à sortir les comptes, c'est clair ; mais également surveiller les filiales, c'est-à-dire prendre position sur leurs options comptables, c'est l'autorité fonctionnelle. Je suis également le **gardien des normes**. Mon rôle est de diffuser l'information auprès des Directeurs Comptables des filiales. »*

Il vérifie que les comptes élaborés, sociaux et/ou consolidés, soient « dans les clous ».

« *Une de nos missions essentielle réside dans le respect de la qualité (...) parce que nous avons des censeurs. Les censeurs, ce sont les commissaires aux comptes, c'est la COB¹³, c'est le marché. S'il y a des choses désagréables qui sont dites sur les comptes, nous sommes en première ligne. »*

Nous avons approfondi l'étude de son rôle, dans le processus de clôture annuelle ainsi que dans l'élaboration du rapport annuel. Ensuite, nous avons souhaité connaître son implication dans la rédaction du rapport sur le contrôle interne.

Le responsable comptable est un acteur principal du processus de clôture annuelle. Nous avons également observé une contribution des collaborateurs ou encore quelquefois des contrôleurs de gestion (mais ce dernier cas n'est pas majoritaire).

	Le responsable comptable	Le supérieur hiérarchique
Préparation du calendrier de clôture	60,9 %	23,3 %
Préparation des instructions de clôture	65,2 %	17,4 %
Validation des instructions de clôture	62,2 %	55,6 %

Il existe des fiches d'option dans 41,3 % des sociétés représentées. Si ces dernières sont en majorité destinées aux commissaires aux comptes (77,8 %), elles le sont également pour le(s) supérieur(s) hiérarchique(s) dans 50 % des cas. Le responsable comptable ne les prépare que dans 33,3 % des cas car la plupart du temps, elles le sont par un collaborateur. En revanche, il les valide dans 72,2 % des cas.

¹³ Cet entretien date de juin 2003, date à laquelle l'AMF n'avait pas encore été créée.

	Le responsable comptable	Le supérieur	Le commissaire aux comptes
Validation des fiches d'option	72,2 %	33,3 %	11,8 %

Même si cela reflète ce pour lequel il est employé au sein de son entreprise, le processus de clôture revêt aujourd'hui une importance stratégique pour les entreprises. Vouloir minimiser son influence semble donc inapproprié.

Limiter sa contribution à l'élaboration du rapport annuel aux informations quantitatives est également erroné. Aujourd'hui, sa contribution va au-delà de ce type d'information, puisque il est à la fois fournisseur et contrôleur d'informations qualitatives (même si la proportion est légèrement inférieure aux premières).

Contribution à la rédaction du rapport annuel	Fréquence
Fournisseur d'informations quantitatives	82,9 %
Contrôleur d'informations quantitatives	63,4 %
Fournisseur d'informations qualitatives	68,3 %
Contrôleur d'informations qualitatives	46,3 %

Enfin, concernant le rapport sur le contrôle interne, 76,2 % des responsables comptables interrogés ont été sollicités pour l'établir. Parmi ces derniers, 63,6 % ont participé de manière très active à sa rédaction. L'AMF considérant que « *chaque entreprise doit se doter progressivement des moyens permettant à son Président de se prononcer sur l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle interne* »¹⁴, l'influence indirecte du responsable comptable se dessine une fois de plus.

Dans un souci de synthèse, nous nous appliquons le tableau proposé par Mintzberg (2003) au responsable comptable.

Leur rôle dans la coalition interne	Management de leur département. Modélisation du système d'information financier.
Les buts qu'ils prônent	Indépendance

¹⁴ AMF (2004), « Gouvernement d'entreprise et contrôle interne », avis du 23/01/04

Leurs moyens d'influence essentiels	Compétences spécialisées et intervention d'experts au-delà des problématiques comptables. Accès privilégié aux informations comptables et financières. Normalisateur informel. Acteur de la modification de son image à l'extérieur qui se répercute au sein de l'entreprise.
Leurs principales raisons de déplacer le pouvoir légitime	Liens directs avec des agents d'influence externes : commissaires aux comptes, normalisateur, associations influentes (ACTEO, APDC, DFCG). Entrave à la transparence financière.
Leurs champs d'action de pouvoir interne	Prise de décisions non stratégiques. Contribution à la prise de décisions stratégiques.
Leurs jeux politiques préférés	Compétences d'experts. Construction et entretien de réseaux.

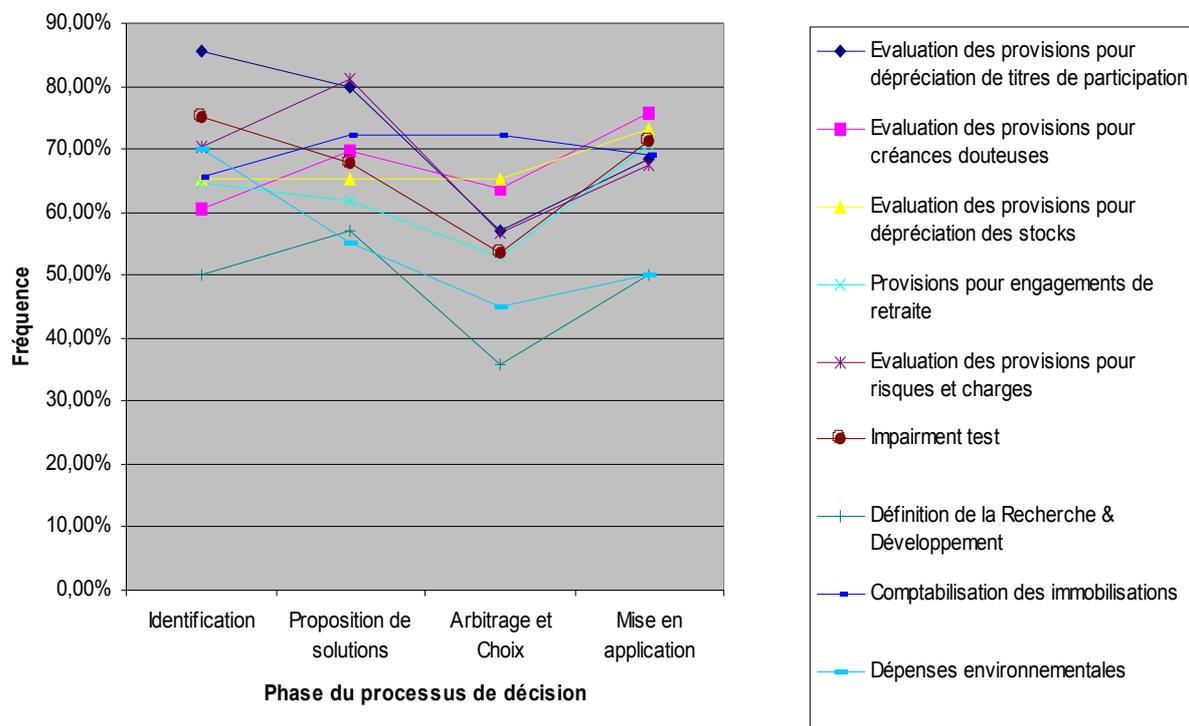
Adapté de Mintzberg (2003), p.332 « *Les détenteurs d'influence internes et leur jeu de pouvoir* »

2.4 Proposition d'une typologie

Si l'étude de cas a confirmé l'existence d'un processus de décision comptable et la succession de différentes phases, le tableau proposé dans le questionnaire a permis également de situer le responsable comptable dans le processus de décision comptable.

Plusieurs types de décisions ont été proposées ; pour chacune des décisions proposées, le responsable comptable devait répondre quelle était sa marge de manœuvre (échelle croissante de 1 à 4) et à quel niveau il intervenait : identification (A), proposition de solutions (B), arbitrage et choix (C) et mise en application (D) ; plusieurs solutions étaient possibles. Il devait également préciser s'il décidait seul, et, si non, avec qui la décision était-elle prise : une personne ou un spécialiste placé sous sa responsabilité, un supérieur hiérarchique, le commissaire aux comptes, l'opérationnel concerné ou, enfin, avec quelqu'un d'autre (qui alors dans ce dernier cas). Les deux tableaux correspondants se trouvent en annexe 3.

Niveau d'intervention dans le processus de décisions comptables spécifiques



Peu de décisions semblent prises seul, ce qui rejoint l'aspect collégial évoqué plus haut. La décision avec le commissaire aux comptes souligne davantage l'aspect réglementaire.

Le rôle plus ou moins important joué par le responsable comptable dans le processus de décision est concrétisé par son degré d'implication dans chacune des quatre phases. Notre typologie se fonde essentiellement sur la place occupée par la phase « choix » au regard des trois autres phases.

La décision comptable résulte d'un processus comportant différentes phases. Suivant que le responsable comptable intervienne ou non dans chacune de ces phases, on peut dresser une typologie :

- l'exécutant lorsque la pression de la Direction est forte ;
- le complice qui agit sous le couvert de la Direction ;
- l'opportuniste qui prépare la décision sans la prendre mais qui cherche, soit à influencer, soit à abuser la Direction de manière implicite dans la phase « choix » ;
- le conseiller qui prépare la décision mais qui s'écarte dans la phase « choix » afin de laisser agir sa Direction ;
- et le décideur qui participe à toutes les phases du processus.

Notre analyse nous a conduit à différencier cinq profils de comptables, par ordre d'implication croissant.

Seuls les profils de conseiller et de décideur seront retenus ici.

Le rôle de conseiller tient à la technicité du domaine et à la nécessaire utilisation par le dirigeant de la compétence du responsable comptable.

Le conseiller prépare la décision et contrôle les deux premières phases du processus. La Direction effectue alors un choix entre les opportunités qui lui sont présentées, par rapport à sa fonction objectif.

Le responsable comptable peut être amené, au moment de la troisième étape du processus de décision, à se substituer partiellement ou totalement à sa Direction ; il est décideur dans ces deux cas.

Le responsable comptable joue le rôle de décideur partiel lorsque, après avoir effectué le travail préparatoire, il préconise, lors de la phase finale, une solution que la Direction ne fait qu'entériner.

S'il se comporte en décideur total, le responsable comptable contrôle l'ensemble du processus de décision ; la Direction ne participe même pas au choix final.

Nous constatons un écart entre les différentes phases A, B et C, faible pour trois décisions comptables :

- Evaluation des provisions pour créances douteuses
- Evaluation des provisions pour dépréciation des stocks
- Comptabilisation des immobilisations : approche par composants

Les résultats du deuxième tableau rejoignent ceux du premier, à savoir que les trois décisions comptables où les résultats « décide seul » sont les plus élevés correspondent aux trois mêmes décisions :

- 21,2 % des responsables comptables interrogés décident seuls pour évaluer les provisions pour créances douteuses ;
- 20 % des responsables comptables interrogés décident seuls pour évaluer les provisions pour dépréciation des stocks ;
- 16,1 % des responsables comptables interrogés décident seuls pour comptabiliser les immobilisations.

Il est toutefois difficile, d'un point de vue scientifique, d'en conclure que le responsable comptable peut être alors considéré comme étant un décideur pour ces décisions.

Nous avons souhaité calculer un intervalle de confiance correspondant à ces deux types de profils.

Pour être décideur, plusieurs cas sont possibles : $A \cap B \cap C \cap D$ ou $B \cap C$ ou $A \cap C$ ou $C \cap D$ ou C . Dès l'instant où c'est la phase C qui importe, il est possible de retenir la fréquence correspondante.

De même, pour être conseiller, les cas possibles sont : $A \cap B \cap C \cap D$ ou $B \cap C$ ou $A \cap B$ ou $A \cap B \cap C$ ou $B \cap D$ ou B . Comme précédemment, la fréquence correspondant à la phase B peut être retenue.

Il y a une probabilité de 95% que le pourcentage de responsables comptables décideurs se situe dans l'intervalle [51,51 % ; 63,49 %].

De la même manière, la probabilité que le pourcentage de responsables comptables conseillers appartienne à l'intervalle [64,02 % ; 75,18 %] est de 95%.

Conclusion

L'ambition de cet article a été d'apporter un éclairage sur un acteur laissé jusque là dans la pénombre : le responsable comptable. Pour cela, après avoir « cibler l'acteur, nous avons étudié son rôle dans la décision comptable, notion qui nous apparaît comme étant plus riche que celle de choix comptable, puisqu'elle nous mène dans une dynamique processuelle. Un questionnaire a ainsi été construit dans cette perspective. C'est l'exploitation de ce dernier que nous avons ici privilégié. Les résultats laissent apparaître une latitude du responsable comptable dans la décision comptable ; ce dernier ne serait finalement pas un simple exécutant. Il pourrait nous être reproché que le fait d'avoir administré ce dernier uniquement auprès de la profession en réduit sa portée puisque le répondant se trouve dans une situation de « juge et partie ». Nous sommes consciente de cette limite, mais nous considérons qu'il était indispensable de creuser dans cette direction. De nombreux entretiens ont toutefois été menés auprès de personnes extérieures, ce qui peut réduire, en partie, ce biais.

ANNEXE 1

Principales Missions du responsable Comptable

Mission	Fréquence
Elaboration des comptes sociaux	84,1 %
Elaboration des comptes consolidés	81,8 %
Comptabilité générale	77,3 %
Gestion du Système d'Information Financier	65,9 %
Comptabilité analytique	61,4 %
Fiscalité	61,4 %
Gestion de la trésorerie	38,6 %
Financement	25 %
Opérations de haut de bilan	25 %

ANNEXE 2

Rôle de moins en moins technique : explications

- le système d'information des entreprises étant transversal, les DAF/Directeurs Comptables doivent maîtriser parfaitement l'organisation administrative, industrielle et commerciale de leur entreprise ;
- rôle technique, normalisateur, qualitatif, conseille son organisation ;
- devenir pro-actif dans un environnement évolutif ;
- il y aura toujours une part de subjectivité, d'appréciation et de bon sens économique nécessaire pour traduire des situations non prévues par les textes ;
- impact des résultats et des pratiques comptables sur l'image de l'entreprise ;
- il faut être de plus en plus communicant pour comprendre le « système entreprise », et donc pouvoir appliquer au mieux les règles comptables ;
- face à la complexité accrue des normes comptables (notamment IFRS), le rôle technique prend de plus en plus d'importance. Néanmoins, le responsable comptable conserve ses autres domaines d'intervention. Il agit dans la vie du Groupe au même titre qu'un Directeur Juridique ou de la Trésorerie, qui, eux, ne se limitent pas à un simple rôle technique ;
- compte tenu du caractère interprétatif des normes IFRS ;
- la dimension management des équipes prendra un rôle de plus en plus important ;
- l'évolution des normes rend obsolète les connaissances acquises par nombre d'autres acteurs et conduit à un renforcement du pouvoir des sachants ;
- les normes IFRS de par leur étendue, leur évolution régulière, deviennent affaire de spécialistes ;
- les directives apportent toujours de nouveaux champs de réflexion ;
- parce que les normes IFRS demandent beaucoup de jugement et doivent traduire l'économie d'une entreprise et seront donc moins techniques et mécaniques que le PCG ;
- il est au cœur de l'information et a beaucoup à apporter à la direction ;
- le responsable comptable donne l'éclairage nécessaire à la bonne gestion des responsables opérationnels ;
- le responsable comptable est force de proposition et contribuera ainsi aux orientations stratégiques du groupe ;
- il doit former ses collaborateurs et informer, expliquer à sa hiérarchie la complexité des normes ;
- le Directeur Comptable a un rôle à jouer dans la stratégie de l'entreprise, il est impliqué avec le Directeur du Contrôle de Gestion dans la présentation des comptes, l'analyse des conséquences sur les comptes des choix stratégiques qui peuvent être faits ;
- les services comptables sont le réceptacle de toutes les données de la vie économique de l'entreprise. C'est l'un des centres nerveux essentiels de l'information ;
- le responsable comptable doit être un partenaire.

ANNEXE 3

Décision	Identification	Proposition de solutions	Arbitrage et Choix	Mise en application
Evaluation des provisions pour dépréciation de titres de participation	85,7 %	80 %	57,1 %	68,6 %
Evaluation des provisions pour créances douteuses	60,6 %	69,7 %	63,6 %	75,8 %
Evaluation des provisions pour dépréciation des stocks	65,4 %	65,4 %	65,4 %	73,1 %
Provisions pour engagement de retraite	64,7 %	61,8 %	52,9 %	70,6 %
Evaluation des provisions pour risques et charges	70,3 %	81,1 %	56,8 %	67,6 %
<i>Impairment test</i> :	75 %	67,9 %	53,6 %	71,4 %
- choix de l'UGT				
- choix du taux d'actualisation				
Définition de la Recherche&Développement	50 %	57,1 %	35,7 %	50 %
Comptabilisation des immobilisations : approche par composants	65,5 %	72,4 %	72,4 %	69 %
Dépenses environnementales : comptabilisation en passif, constatation d'une provision pour R&C, mention uniquement en annexe.	70 %	55 %	45 %	50 %

Décision	Décide seul	Décide avec son supérieur	Décide avec le CAC	Décide avec un collaborateur	Décide avec un opérationnel
Evaluation des provisions pour dépréciation de titres de participation	11,4 %	68,6 %	22,9 %	14,3 %	14,3 %
Evaluation des provisions pour créances douteuses	21,2 %	36,4 %	9,1 %	24,2 %	27,3 %
Evaluation des provisions pour dépréciation des stocks	20 %	30,8 %	11,5 %	11,5 %	42,3 %
Provisions pour engagement de retraite	8,1 %	37,8 %	18,9%	10,8 %	21,6 %
Evaluation des provisions pour risques et charges	2,6 %	74,4 %	12,8 %	15,4 %	15,4 %
<i>Impairment test</i> : - choix de l'UGT - choix du taux d'actualisation	6,9 %	65,5 %	27,6 %	13,8 %	13,8 %
Définition de la Recherche&Développement	6,7 %	53,3 %	13,3 %	13,3 %	6,7 %
Comptabilisation des immobilisations : approche par composants	16,1 %	32,3 %	16,1 %	19,4 %	29 %
Dépenses environnementales : comptabilisation en passif, constatation d'une provision pour R&C, mention uniquement en annexe.	5,3 %	63,2 %	15 %	0 %	26,3 %

BIBLIOGRAPHIE

- BEAU C. (2004), « La clause de conscience, une protection juridique efficace pour les directeurs financiers ? », 3^{ème} Colloque International *Gouvernance et Juricomptabilité : les enjeux*
- CHARREAUX G. (1996), « Pour une véritable théorie de la latitude managériale et du gouvernement d'entreprise », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 50-64
- COLASSE B. (2003), *Comptabilité Générale*, Economica, 8^{ème} édition, 503 p.
- DETOEUF A. (1982), *Propos de O.L. Barenton Confiseur*, Editions d'Organisation, 9^{ème} tirage en 2000, 230 p.
- DUMONTIER P. et TELLER R. (2001) *Faire de la recherche en comptabilité financière*, coord., Vuibert, FNEGE, 259 p.
- EVRAUD Y., PRAS B. et ROUX E. (1993), *Market : Etudes et recherches en marketing, fondements méthodes*, Editions Nathan, 629 p.
- GIORDANO (2003), *Conduire en projet de recherche, une perspective qualitative*, coord., Editions EMS, 318 p.
- HOARAU (2002), *Comptabilité et Management*, Foucher, 256 p.
- HUBERMAN A. et MILES M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, De Boeck, 2^{ème} édition, 626 p.
- LABELLE R. et TOURON P. (2001), « Le potentiel de l'étude de cas comme méthodologie de recherche en comptabilité financière », dans *Faire de la recherche en comptabilité financière*, Vuibert, FNEGE, 259 p
- LE MOIGNE J.L. (1974), *Les systèmes de décisions dans les organisations*, Presses Universitaires de France, 244 p.
- MINTZBERG H. (2003), *Le pouvoir dans les organisations*, Editions d'Organisation, 2^{ème} édition, 688 p.
- MINTZBERG H., RAISINGHANI D. et THEORET A. (1976), "The Structure of 'Unstructured' Decision Processes", *Administration Science Quarterly*, 21, pp. 246-275
- MONTERET L. (2003), « La responsabilité du professionnel comptable salarié », *Revue IFEC*, Economie et Comptabilité, n° 225, pp.23-25
- OBSERVATOIRE DE LA QUALITE COMPTABLE (2000), « Responsables comptables : qui êtes-vous ? Où allez-vous ? », *Revue fiduciaire Comptable*, supplément au n°264, pp.12-15
- SFEZ L. (1994), *La Décision*, Presses Universitaires de France, Collection Que sais-je, 3^{ème} édition, 1984, 128 p.
- STOLOWY H. (2000), « Comptabilité Créative », dans *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, pp. 157-178
- THIETART R. et coll. (1999), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, 535 p.
- WATTS et ZIMMERMAN (1978), "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", *The Accounting Review*, vol.LXV, pp 131-156
- WATTS et ZIMMERMAN (1986), *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs, Prentice Hall