

QUELLE STRUCTURE DES CONNAISSANCES DANS LA RECHERCHE EN COMPTABILITE, CONTROLE ET AUDIT ? UNE ETUDE BIBLIOMETRIQUE DE LA REVUE CCA SUR LA PERIODE 1995-2004

Tawhid CHTIQUI, ATER, CREFIGE, Université Paris Dauphine, Place du Maréchal de Lattre de Tassigny, 75775 Paris Cedex 16, e-mail : chtioui@crefige.dauphine.fr
Marion SOULEROT , Allocataire, CREFIGE, Université Paris Dauphine, Place du Maréchal de Lattre de Tassigny, 75775 Paris Cedex 16, e-mail : soulerot@crefige.dauphine.fr

Abstract

In this paper, we present the first results of a bibliometric analysis of 7231 references cited in 191 articles published in the CCA French review between 1995 and 2004. Citation and co-citation techniques are used to draw a knowledge structure of the accounting research.

Key-words : Research, Knowledge, Accounting, Bibliometrics, citation analysis, co-citation analysis.

Résumé

Dans cet article, nous présentons les premiers résultats de l'étude bibliométrique de 7231 références citées dans 191 articles publiés dans la revue CCA entre 1995 et 2004. Des analyses de citations et de co-citations ont été menées afin de dégager une structure objective des connaissances de la recherche en « comptabilité, contrôle, audit ».

Mots-clés : Recherche, Connaissances, comptabilité, contrôle, audit, bibliométrie, analyse de citations, analyse de co-citations.

Introduction

Il est courant de considérer la comptabilité, le contrôle et l'audit comme faisant partie d'une même discipline académique. Cependant, nous remarquons ces dernières années une tendance générale vers la spécialisation dans l'un ou l'autre de ces champs (des orientations spécifiques dans les études universitaires, des enseignants et des chercheurs spécialisés, des publications dans des revues distinctes, etc.). Nous avons voulu vérifier cette tendance par l'étude de la structure disciplinaire de la recherche en « comptabilité, contrôle, audit » à travers une étude bibliométrique appliquée aux 191 articles parus dans la revue « Comptabilité, Contrôle, Audit » depuis sa création en 1995 jusqu'à 2004. En effet, depuis quelques années, nous constatons un intérêt croissant pour les études bibliométriques. Cet intérêt fait écho aux préoccupations majeures des chercheurs dont le but est de mesurer les résultats de l'activité scientifique. L'objectif de notre étude consiste à dégager une structure objective des connaissances en « comptabilité, contrôle, audit » : s'agit-il d'une même discipline contenant plusieurs spécialités qui partagent des connaissances communes ? Ou, sommes-nous en présence de trois disciplines indépendantes s'appuyant chacune sur une base de connaissances propre ?

Après une présentation du concept de la connaissance et des techniques bibliométriques, le reste de la première partie est consacré à une revue de littérature sur l'utilisation des techniques bibliométriques en « comptabilité, contrôle, audit ». La deuxième partie présente la méthodologie utilisée pour la collecte et l'analyse des données. Enfin, dans la dernière partie, nous discutons des indicateurs produits par l'étude bibliométrique. L'analyse des citations, à travers l'identification des travaux les plus influents, permet de repérer la possibilité d'un échange de connaissances entre les champs. L'analyse des co-citations à travers l'étude des relations intellectuelles entre les documents les plus cités nous permet d'examiner la structure de connaissances de la discipline.

1 Revue de Littérature

1.1 Repérer les connaissances grâce à des techniques bibliométriques

Le développement et l'utilisation des connaissances dans toute discipline académique s'appuie essentiellement sur le partage des idées à travers les textes publiés dans les revues et ouvrages de recherche mais aussi dans les manuels scolaires et les journaux professionnels. Ainsi, la recherche dans le champ « comptabilité, contrôle, audit » dépend de la circulation d'informations à travers les publications de livres et d'articles de chercheurs spécialisés dans le domaine. Les avancées dans les technologies du « Traitement Automatique du Langage »

ont permis le développement des méthodes bibliométriques, outils d'extraction de connaissances à partir de données textuelles. Ces méthodes permettent d'identifier, sélectionner, collecter, classer et synthétiser des volumes importants d'informations textuelles de façon automatique. Elles s'utilisent pour combler les lacunes dans l'exploitation de la dimension textuelle et visent à analyser et à extraire des éléments linguistiques, des patterns, des relations et des règles à partir de documents. Les indicateurs bibliométriques peuvent éclaircir les questions sur la production et les flux de connaissances.

1.1.1 Quelles connaissances ?

Les connaissances peuvent être classées en deux catégories : les connaissances explicites (ou codifiées) et les connaissances tacites. Les premières sont transmissibles en langage systématique et formel. Il s'agit des savoirs du chercheur constitués d'éléments tangibles : les théories, les modèles, les bases de données ou encore les documents d'analyse et de synthèse. Les connaissances tacites, plus spécifiques et personnelles sont plus difficiles à formaliser et à transmettre. Il s'agit des savoir-faire constitués des éléments intangibles : habiletés, logiques d'action individuelles et collectives non écrites, les connaissances de l'historique et des contextes (Grundstein, 1994). Les connaissances tacites étant difficilement identifiables, les recherches se sont focalisées sur la mesure de la production des connaissances explicites d'un champ de recherche disciplinaire. Garcia-Castrillo *et Al.* (2002) montrent toutefois la difficulté de quantifier ces connaissances. Selon eux, résoudre une telle question suppose d'analyser avec précision la production scientifique. Ceci est rendu possible par l'utilisation de techniques bibliométriques qui nécessitent la construction de bases de données importantes et l'exploitation de données statistiques variées.

1.1.2 Quelles techniques ?

La bibliométrie fournit des analyses quantitatives des savoirs scientifiques. Elle repose sur l'hypothèse générale selon laquelle le nombre de citations que reçoit un document (article, livre...) constitue une mesure objective de son impact sur la discipline (Brown et Gardner, 1985a). Vigo (1977) montre que les travaux jugés comme les plus importants, selon des indices qualitatifs, sont également les plus souvent cités. Garfield (1973) constate que chaque Prix Nobel en 1972 était dans les 0,1% des scientifiques les plus cités (c'est-à-dire que, par exemple, sur 10000 scientifiques cités, ils sont toujours classés parmi les 10 premiers). Cependant, nombre de chercheurs ont critiqué les techniques bibliométriques. Woodward et Hensen (1976) considèrent que les articles de revue de littérature ont tendance à être cités fréquemment. Ewing (1966) et Garfield (1979) estiment que des références peuvent être citées pour des raisons autres que leur impact : il s'agit du cas des « citations négatives ». Par

exemple, certains auteurs ont tendance à se citer ou citer des collègues de laboratoire, en dépit d'un apport parfois limité. Brown et Gardner (1985b) affirment, quant à eux, que la probabilité qu'un document soit cité augmente avec son âge. Au-delà de ces limites, de nombreux scientifiques considèrent la bibliométrie comme la mesure la plus objective qui existe pour repérer l'impact ou l'importance d'un travail de recherche. Les études bibliométriques utilisent des techniques très variées dont les plus importantes sont :

- ***L'analyse des citations***

Cet outil bibliométrique permet de radiographier le champ et d'en obtenir, de manière inductive, une image de l'ensemble des citations. Cette analyse repose sur l'hypothèse que les auteurs citent des papiers considérés comme étant importants pour le développement de leurs recherches ce qui fait que les articles les plus cités seront considérés comme ayant une plus grande influence sur le sujet que ceux qui le sont moins (Culnan, 1986 ; Sharplin et Mabry, 1985).

- ***L'analyse des co-citations***

Small et Griffith (1974) ont développé l'analyse des co-citations. Depuis, cette méthode est utilisée par les chercheurs pour examiner la structure des connaissances disciplinaires. Elle a été introduite en comptabilité par Gamble et O'Doherty (1985a, 1985b). Cette technique est fondée sur l'hypothèse qu'il existe une relation intellectuelle entre chaque paire de documents contenus dans une bibliographie. L'importance d'une relation de co-citation particulière réside dans la fréquence de son occurrence dans l'ensemble des bibliographies de l'échantillon.

Compte tenu des apports des techniques bibliométriques pour repérer les connaissances explicites, elles ont été largement utilisées dans plusieurs disciplines : en médecine (McMillan et Hamilton, 2000), en urbanisme (Matthiessen et *Al.*, 2001), en physique (Dieks et Chang, 1976), en économie (Garcia-Castrillo *et Al.*, 2002) ou encore en marketing (Hoffman et Holbrook, 1993 ; Pasadeos, 1985) et en finance (Borokhovich et *Al.*, 1994). En « comptabilité, contrôle, audit », les études bibliométriques sont également nombreuses. Elles ont porté sur différentes revues (*The Accounting Review, Strategic Management Review, Auditing : a Journal of Practice and Theory...*) et ont servi des objectifs différents (mesure quantitative, aide à l'analyse qualitative, mesure de concentration et identification des structures de connaissances).

1.2 Les études bibliométriques dans la recherche en comptabilité, contrôle, audit

1.2.1 La bibliométrie comme outil de mesure quantitative de l'influence

Une première approche des outils bibliométriques consiste à mesurer l'impact d'un article, d'un auteur ou d'une revue sur le champ de recherche auquel il se rapporte à travers

l'élaboration de divers classements. Cette influence peut être mesurée de façon statique, le classement étant une photographie à l'année N de l'impact de différentes recherches sur un champ donné, ou dynamique lorsque les auteurs tentent d'identifier l'évolution de cette influence dans le temps. Krogstad et Smith (2003) fournissent, par exemple, un classement des 29 articles publiés dans *Auditing : A Journal of Practice and Theory* à travers l'analyse de citations de 16 revues reconnues dans le domaine. Ils tentent ainsi d'évaluer l'influence d'une revue sur un champ de connaissances. Pilkington et Liston-Heyes (1999) présentent quant à eux, les fréquences de citations des articles mais aussi des 42 revues les plus citées dans *International Journal of Operations and Production Management* entre 1994 et 1997. Dans ce cas, il s'agit de mesurer la contribution de plusieurs disciplines aux connaissances d'un domaine particulier. Krogstad et Smith (1984) ont appliqué une démarche identique à la revue *Auditing : A Journal of Practice and Theory*. En 1988 et en 1991, ces mêmes auteurs introduisent la notion de dynamique d'évolution. En effet, ils observent des changements d'influence sur cette revue. L'objectif de Brown et Gardner (1985a) est de mesurer la contribution de plusieurs revues et articles à la recherche en comptabilité, contrôle et audit de la période 1976-1982. Trois périodes sont ensuite définies pour tenir compte des dates de première parution de chacune des quatre revues étudiées¹. Les auteurs peuvent alors représenter l'évolution de l'impact de chaque revue sur la recherche produite entre 1976 et 1982. Plus qu'un classement statique, Brown et Gardner (1985a) permettent d'appréhender la dynamique d'influence des quatre revues étudiées. Ils élaborent conjointement un classement des recherches les plus influentes selon le même découpage temporel. Brown *et Al.* (1987) opèrent également un séquençage de la période globalement étudiée en trois sous-périodes : 1976-1978, 1979-1981 et 1982-1984. Ceci leur permet d'identifier l'évolution de l'impact de *Accounting, Organization and Society* sur d'autres revues de sciences sociales². Il est, en outre, paru pertinent à Heck et Bremser (1986) de différencier, selon quatre périodes, les contributions des auteurs qui ont publié dans *The Accounting Review* au cours des soixante premières années de la revue. Plus récemment, Ramos-Rodríguez et Ruíz-Navarro (2004) classent les 50 travaux ainsi que les 10 revues les plus cités dans la revue *Strategic Management Journal* entre 1980 et 2000. Ils divisent ensuite la période étudiée en trois sous-périodes afin d'analyser un éventuel changement dans les fréquences des citations.

¹ Les revues sont les suivantes: *The Accounting Review*; *Journal of Accounting and Economics*; *Accounting, Organization and Society*; *Journal of Accounting Research*

² Les revues sont les suivantes : *Accounting, Organization and Society*; *Journal of Accounting Research*; *The Accounting Review*.

En croisant les résultats sur les recherches ou auteurs les plus influents avec d'autres niveaux d'analyse, il est possible de déterminer la contribution de ces niveaux au champ de recherche. Chung *et Al.* (1992) établissent, par exemple, un classement des 102 auteurs les plus cités dans 14 revues anglo-saxonnes de comptabilité³ sur la période 1968-1988. En retraçant l'origine du doctorat des auteurs les plus prolifiques, ils concluent que sept programmes doctoraux forment plus d'un tiers de ces auteurs. Dans une note publiée dans *The Accounting Review*, Brown et Gardner (1985b) utilisent également l'analyse de citations pour évaluer les contributions des facultés, des programmes doctoraux et des individus à la recherche en « comptabilité, contrôle, audit ». Ils se fondent sur les références citées dans les articles publiés par quatre revues⁴ entre 1976 et 1982. Plusieurs autres recherches évoquent d'ailleurs le lien entre les origines et appartenances universitaires et les publications dans diverses revues en comptabilité (Bazley et Nikolai, 1975 ; Gamble et O'Doherty, 1985 ; Heck et Bremser, 1986 ; Jacobs *et Al.*, 1986 ; Snowball, 1986 ; Weber et Stevenson, 1981 ; Williams, 1985).

1.2.2 La bibliométrie comme outil d'aide à l'analyse qualitative de l'influence

Afin de dépasser la simple mesure quantitative, certains auteurs complètent leurs données bibliométriques par des analyses qualitatives en étudiant le contenu des références citées. Les apports peuvent alors être de nature très variée. Mizruchi et Fein (1999) utilisent l'analyse de citations comme un outil de repérage du recours à l'article de DiMaggio et Powell⁵. Ils introduisent une dimension qualitative de l'utilisation de leurs travaux et tentent d'en expliquer les raisons. En effet, ils s'intéressent à la manière dont les trois formes d'isomorphisme identifiées par DiMaggio et Powell ont été respectivement reprises dans la littérature. Pour cela, l'analyse des bibliographies des articles publiés dans six revues américaines majeures⁶ entre 1984 et 1995 leur permet d'identifier 160 recherches citant le texte de DiMaggio et Powell. Ils constatent que les auteurs se référant à cette recherche, considérée comme un des textes fondateurs de la théorie néo-institutionnelle, retiennent

³ Les quatorze revues sont les suivantes : *Abacus; Accounting and Business Research; Accounting, Organization and Society; The Accounting Review; Auditing: A Journal of Practice and Theory; Contemporary Accounting Research; International Journal of Accounting Education and Research; Journal of Accounting, Auditing and Finance; Journal of Accounting and Economics; Journal of Accounting Education; Journal of Accounting Literature; Journal of Accounting and Public Policy; Journal of Accounting Research; Journal of Business, Finance and Accounting.*

⁴ Les quatre revues sont les suivantes : *The Accounting Review ; Journal of Accounting Research ; Journal of Accounting and Economics ; Accounting, Organization and Society.*

⁵ DiMaggio P.J., Powell W.W., (1983), « The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, Vol. 48, pp. 147-160

⁶ Les six revues sont les suivantes : *American Sociological Review, American Journal of Sociology, Social Forces, Administrative Science Quarterly, Academy of Management Review et Organization Science.*

principalement l'isomorphisme mimétique au détriment des mécanismes coercitifs et normatifs.

1.2.3 La bibliométrie comme outil de mesure de la concentration des publications

Une autre utilisation des méthodes bibliométriques consiste à mesurer la concentration des contributions dans un champs donné (Chung *et Al.*, 1992) en utilisant la loi générale de Lotka⁷. Chung *et Al.* (1992) tentent de vérifier la loi de Lotka sur quatorze revues de comptabilité⁸. Ils concluent que la production de connaissances en comptabilité (telle que l'ensemble des revues testées peuvent la représenter) est moins concentrée qu'elle ne l'est dans les autres sciences. Néanmoins, *The Accounting Review*, *Abacus* et *Journal of Accounting Research* apparaissent comme les revues dans lesquelles la concentration est la plus forte, c'est-à-dire que l'on y retrouve plus fréquemment les mêmes auteurs que dans *Journal of Accounting Education*, *Journal of Accounting Literature* ou encore *Journal of Accounting, Auditing and Finance*.

1.2.4 La bibliométrie comme outil d'identification des structures de connaissance

Une utilisation dynamique de la bibliométrie permet enfin de matérialiser l'évolution d'un certain domaine de connaissance. Lord (1989) recourt à l'analyse de citations pour déterminer les recherches les plus influentes de l'approche behaviouriste en comptabilité. Il replace ensuite ces travaux dans une perspective historique pour expliquer le développement de ce courant. Snowball (1986) s'intéresse aux recherches qui portent sur le comportement des individus dans des expériences fictives de prise de décision par rapport à des problématiques de gestion. Dans une première partie, l'auteur identifie ces travaux dans quatre revues. Il utilise ensuite l'analyse de citations pour déterminer l'impact de plusieurs disciplines, journaux, articles, auteurs et institutions sur le développement de ce champs particulier entre 1964 et 1984. Ces travaux reposent toutefois sur un repérage « manuel » des recherches dans le thème spécifié. Ce sont donc les auteurs eux-mêmes qui déterminent quels articles appartiennent à un champs de connaissances donné et quels articles en sont exclus.

Boissin *et Al.* (1999), adoptent l'analyse des co-citations pour définir la structure de la recherche francophone en stratégie. L'analyse des co-citations portent sur les 249 articles publiés entre 1990 et 1995 dans sept revues⁹. Cette première étape aboutit à l'identification de 34 réseaux de co-citations. En étudiant le contenu des recherches menées dans chaque réseau,

⁷ Lotka A.J., (1926), « The Frequency Distribution of Scientific Productivity », *Journal of the Washington Academy of Sciences*, Juin

⁸ Citées dans la section 1.2.1

⁹ Les sept revues sont les suivantes : *Revue d'Economie Industrielle*, *Revue Française de Gestion*, *Gestion 2000*, *Economie et Société-série Sciences de Gestion*, *Revue Internationale de Gestion*, *Revue Internationale PME et Perspective en Management stratégique*.

les auteurs déterminent des réseaux de filiation externe au champ propre de la stratégie puis des réseaux qui ont contribué à la construction interne des fondements théoriques de la discipline et enfin des réseaux qui se rattachent à l'une des quatre thématiques traitées dans le domaine de la stratégie. Replacé dans une perspective historique, ce découpage permet de comprendre les différentes étapes qui ont conduit à la structure actuelle de la recherche francophone en stratégie. Ramos-Rodríguez et Ruíz-Navarro (2004) présentent également une « carte » de la structure des connaissances dans le domaine de la stratégie, telle qu'elle apparaît dans la revue *Strategic Management Journal*, sur la période 1980-2000 puis deux « cartes » représentant des sous-périodes afin d'en repérer l'évolution. Pilkington et Liston-Heyes (1999) concluent, pour leur part, à l'absence d'un champs disciplinaire distinct pour la recherche en gestion de la production : d'une part, les principales revues et les travaux les plus influents appartiennent à d'autres domaines, d'autre part, les articles spécifiques à ce champ se retrouvent dans des « groupes » de co-citations différents.

2. Méthodologie

Dégager une structure objective des connaissances dans la discipline « comptabilité, contrôle, audit » oblige tout d'abord à restreindre celle-ci. C'est ainsi que nous avons limité notre étude à un échantillon français composé des articles parus dans la revue CCA sur une période de 10 ans. Ce choix est motivé par le fait que cette revue a été classée par le Centre National de la Recherche Scientifique comme meilleure revue française de la discipline.

2.1 La base de données

Un processus long et minutieux de collecte et d'exploitation de données a été engagé afin d'aboutir à la construction d'une base de données fiable. Les informations recueillies proviennent du dépouillement des 191 articles publiés dans CCA depuis sa création en 1995 jusqu'au dernier numéro paru au moment de l'élaboration de ce travail (Numéro de juin 2004)¹⁰. Ce processus qui a nécessité une part importante du temps assigné à la préparation de cet article a été mis en œuvre en 3 phases :

- La conception d'une base de données sous Microsoft Access. Le schéma conceptuel de la base est composé de 4 tables (Article, Discipline, Revue et Document cité) interdépendantes comme l'indiquent les relations représentées sur la Figure 1.
- La saisie des références bibliographiques des 191 articles de l'échantillon. Les études bibliométriques de revues anglo-saxonnes utilisent des bases de données prêtes qui permettent de fournir les citations d'articles de revues connues dans différentes

¹⁰ Il s'agit de 9 Tomes (18 Volumes) et 5 numéros spéciaux

disciplines. Les plus connues sont la SSCI (Social Science Citation Index), la GCI (Genetic Citation Index), la SCI (Science Citation Index) et la AHCI (Arts and Humanities Citation Index). Le non recensement par ces bases de citations des revues francophones coupe court à la facilité de saisie des informations de base. Ce qui nous a amené à saisir les données bibliométriques. Les articles de CCA ont été classés selon leur appartenance aux champs de la comptabilité, du contrôle ou de l'audit. Quand un article touche à plus d'un champ, nous l'avons listé selon le thème qui semble donner le plus d'impact.

A l'issue de ces deux premières étapes, nous avons obtenu un fichier qui comporte 7231 références bibliographiques.

- Enfin, la troisième phase a consisté à vérifier les données saisies en homogénéisant la saisie des références notamment les livres publiés en plusieurs éditions et à supprimer les redondances. Cette étape s'avère importante pour assurer la fiabilité des résultats issus de l'analyse de ces données.

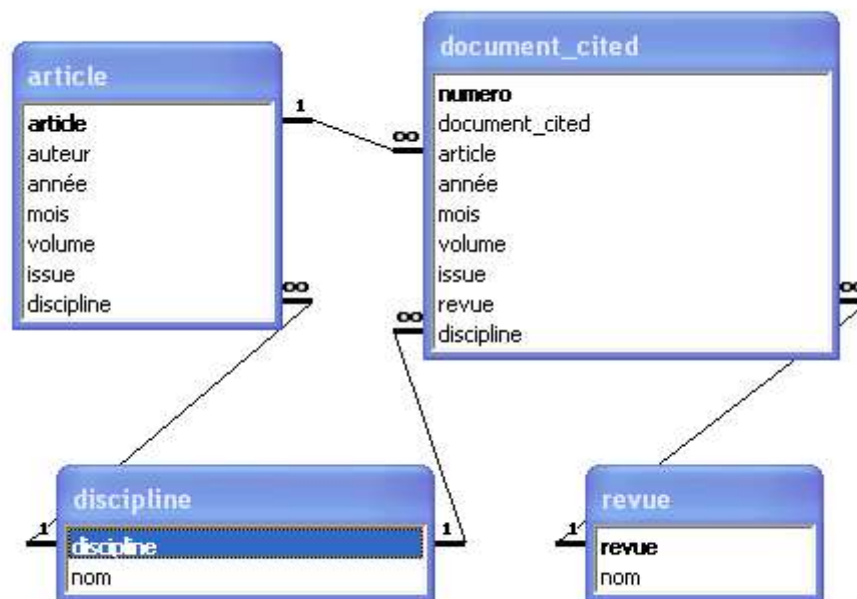


Figure 1 : Schéma conceptuel de la base de données

2.2 Les techniques d'analyse

Afin d'exploiter la base de données, nous avons utilisé des requêtes SQL qui ont permis d'exploiter les données saisies, d'obtenir les résultats relatifs à l'analyse préliminaire des citations et de construire la matrice des co-citations.

Les co-citations ont porté sur les références les plus citées dans chaque thème (comptabilité, contrôle et audit). Afin de faciliter l'analyse et améliorer la probabilité de son succès, nous

n'avons retenu que les documents co-cités au moins 4 fois (Pilkington et Liston-Heyes, 1999). Ainsi, nous avons obtenu une matrice de co-citations (41 × 41), dont un extrait est présenté dans le tableau 1. A l'intersection de la première colonne et de la troisième ligne, nous pouvons, par exemple, lire que Bouquin (1993) et Johnson et Kaplan (1987) ont été cités ensemble 9 fois dans les articles de notre échantillon. Les éléments de la diagonale sont calculés en prenant la somme des 3 plus grandes intersections pour chaque document et en la divisant par 2 afin de refléter l'importance d'un document particulier dans le champ. En choisissant ce calcul, nous avons adopté la procédure recommandée par White et Griffith (1981) et reprise par Pilkington et Liston-Heyes (1999).

Ensuite, une analyse factorielle avec rotation varimax est effectuée sur la matrice à l'aide d'un logiciel d'analyse de données quantitatives. L'analyse factorielle permet de résumer la structure de corrélation des données décrites par plusieurs variables quantitatives, en identifiant des facteurs sous-jacents communs aux variables, pouvant expliquer une part importante de la variabilité des données. La rotation orthogonale varimax permet de simplifier l'interprétation des facteurs en minimisant le nombre de variables qui ont des contributions élevées sur chaque facteur.

L'objectif de ce traitement statistique est d'identifier une structure factorielle telle que pour chaque facteur, quelques variables aient des contributions élevées. Cet objectif est atteint en maximisant, pour un facteur donné, la variance des carrés des contributions parmi les variables, sous la contrainte que la variance de chaque variable soit conservée.

documents cités	Bouquin1993	Bouquin1986	Johnson&Kaplan1987	Jensen&Meckling1976	Watts&Zimmerman1986	Anthony1988	Crozier&Friedberg1977	Lorino1989	Lorino1995	Colasse1993	Watts&Zimmerman1978	Gervais1988	Mintzberg1979	Ouchi1980	Zimnovitch1997	Healy1985	Jones1991
Bouquin1993	12	1	9	0	0	5	3	9	3	0	0	6	3	3	4	0	0
Bouquin1986	1	9	5	1	0	5	6	3	5	1	0	6	6	3	2	5	0
Johnson&Kaplan1987	9	5	11	0	0	1	2	7	4	1	0	3	1	0	4	0	0
Jensen&Meckling1976	0	1	0	8	7	0	2	0	0	1	3	0	0	1	0	2	2
Watts&Zimmerman1986	0	0	0	7	11	0	1	0	0	0	7	0	0	1	0	6	5
Anthony1988	5	5	1	0	0	8	2	3	5	0	0	2	2	3	0	0	0
Crozier&Friedberg1977	3	6	2	2	1	2	7,5	0	6	0	0	3	2	1	1	0	0
Lorino1989	9	3	7	0	0	3	0	10	0	2	0	4	1	0	1	0	0
Lorino1995	3	5	4	0	0	5	6	0	8	0	0	1	5	1	0	0	0
Colasse1993	0	1	1	1	0	0	0	2	0	5	0	0	0	0	3	0	0
Watts&Zimmerman1978	0	0	0	3	7	0	0	0	0	0	8,5	0	0	0	0	3	3
Gervais1988	6	6	3	0	0	2	3	4	1	0	0	8	1	0	1	0	0
Mintzberg1979	3	6	1	0	0	2	2	1	5	0	0	1	7,5	4	0	0	0
Ouchi1980	3	3	0	1	1	3	1	0	1	0	0	0	4	6,5	0	0	0
Zimnovitch1997	4	2	4	0	0	0	1	1	0	3	0	1	0	0	7,5	0	0
Healy1985	0	5	0	2	6	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	10	8
Jones1991	0	0	0	2	5	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	8	9,5

Tableau 1 : Extrait de la matrice des co-citations

3. Résultats

3.1. L'analyse des citations

3.1.1. Une analyse globale

L'analyse de citations réalisée sur l'ensemble de la base constituée nous a permis d'identifier les trente travaux les plus cités sur les dix années de publication de la revue CCA (Tableau 2).

Document cité	Revue	Nombre de citations
Bouquin1993	Livre	23
Bouquin1986	Livre	22
Johnson&Kaplan1987	Livre	21
Jensen&Meckling1976	<i>Journal of Financial Economics</i>	18
Watts&Zimmerman1986	Livre	16
Anthony1988	Livre	15
Crozier&Friedberg1977	Livre	15
Lorino1989	Livre	14
Lorino1995	Livre	14
Colasse1993	Livre	12
Watts&Zimmerman1978	<i>The Accounting Review</i>	12
Gervais1988	Livre	11
Mintzberg1979	Livre	11
Ouchi1980	<i>Administrative Science Quarterly</i>	10
Zimnovitch1997	Thèse	10

Healy1985	<i>Journal of Accounting and Economics</i>	9
Jones1991	<i>Journal of Accounting Research</i>	9
Nikitin1992	Thèse	9
Lorino1997	Livre	9
Anthony1965	Livre	9
Ouchi1979	<i>Management Science</i>	9
Lemarchand1993	Livre	9
Cyert&March1963	Livre	9
Bouquin1994	Livre	9
DeAngelo1981	<i>Journal of Accounting and Economics</i>	8
Chandler1977	Livre	8
Gosselin1997	<i>Accounting, Organization and Society</i>	8
Bowen&Al1981	<i>Journal of Accounting Economics</i>	8
Giddens1984	Livre	8
Mévellec1990	Livre	8

Tableau 2 : Classement des trente recherches les plus citées dans CCA (1995-2004)

Les trois documents les plus cités sont donc des ouvrages de contrôle de gestion, les deux premiers étant du même auteur. Bouquin (1993) et Bouquin (1986) sont deux livres qui se complètent, l'un portant sur la comptabilité de gestion et l'autre replaçant le contrôle de gestion dans des problématiques plus larges de contrôle organisationnel. Si ces deux ouvrages sont destinés « aux étudiants en gestion ou praticiens » (Bouquin, 2000, p. 14), les apports méthodologiques et théoriques s'avèrent donc également particulièrement riches pour un travail de recherche.

Il apparaît que parmi les trente documents les plus cités, dix-neuf sont des livres. La première référence qui ne soit pas un livre est l'article de Jensen et Meckling paru dans *Journal of Financial Economics*. Le classement de cette recherche, considérée comme le texte fondateur de la théorie de l'agence, révèle l'importance de cette théorie pour la recherche française en « comptabilité, contrôle, audit ». La théorie positive bénéficie également d'une large audience comme en attestent les fréquences des citations de l'ouvrage et de l'article de Watts et Zimmerman.

Outre des livres et des articles, deux thèses apparaissent parmi les trente recherches les plus citées. Les fréquences de citations de ces deux thèses ajoutées à l'ouvrage de Lemarchand (1992) témoignent de leur contribution au développement récent de l'histoire de la comptabilité.

Tableau 3 : Classement des revues les plus citées dans CCA (1995-2004)

Sur les 7231 références recensées, 3873 sont des articles parus dans des revues (Tableau 3). Plus d'un quart de ces références sont issues de quatre revues : <i>The Accounting Review</i> , <i>Journal of</i>	Revue	Nbre de citations
	Livre	2107
	Ouvrage collectif	340
	Conference	321
	Accounting Review	285
	Journal of Accounting Research	255
	Thèse	254
	Journal of Accounting and Economics	249
	Accounting, Organization and Society	232
	Document	177
	Comptabilité Contrôle Audit	158
	Revue Française de Comptabilité	144
	Revue Française de Gestion	126
	Cahier de Recherche	124
	Accounting and Business Research	81
	Journal of Business Finance and Accounting	74
	Harvard Business Review	73
	European Accounting Review	71
	Administrative Science Quarterly	60
	Contemporary Accounting Research	57
	Accounting Horizons	56
	Auditing : a Journal of Practice and Theory	55
	Journal of Financial Economics	52
Journal of Management Accounting Research	52	
Strategic Management Journal	44	
Management Accounting Research	41	

Accounting Research, *Journal of Accounting and Economics* et *Accounting, Organization and Society*. Plusieurs recherches ont déjà mis en évidence leur contribution à la recherche en « comptabilité, contrôle, audit » (Brown et Gardner, 1985a, Smith et Krogstad, 1984, 1988, 1991). La plupart des études bibliométriques incluent d'ailleurs ces revues dans leur étude considérant qu'elles sont représentatives du domaine comptable au sens large (Bricker, 1988, 1989 ; Chung *et Al.*, 1992 ; Dyckman et Zeff, 1984 ; Smith et Krogstad, 2003). Certaines portent même exclusivement sur celles-ci (Brown et Gardner, 1985a, 1985b ; Brown *et Al.*, 1989 ; Merchant *et Al.*, 2003). Si ces résultats sont conformes aux études réalisées dans d'autres contextes, la place des revues françaises est néanmoins à souligner puisque les trois revues majeures (*Comptabilité-Contrôle-Audit*, la *Revue Française de Comptabilité* et la *Revue Française de Gestion*) représentent 11% du nombre total de références.

L'interprétation de l'ensemble de ces résultats est toutefois soumise à précaution compte tenu du déséquilibre entre le nombre d'articles en comptabilité, en contrôle de gestion et en audit (respectivement 78, 88 et 23). Des analyses par discipline nous permettent de limiter ce biais.

3.1.2 Une analyse par champ

L'identification initiale du champ des articles de l'échantillon, nous a permis d'extraire des résultats bibliométriques spécifiques à la comptabilité, au contrôle et à l'audit (voir Fig. 1).

L'analyse de ces résultats permet de donner une première réponse à la question posée dans le cadre de ce travail.

Comptabilité			Contrôle			Audit		
Document cité	Revue	Fréquence	Document cité	Revue	Fréquence	Document cité	Revue	Fréquence
Watts&Zimmerman1986	L	12	Bouquin1993	L	22	Jensen&Meckling1976	JFE	7
Colasse1993	L	11	Bouquin1986	L	19	DeAngelo1981	JAE	6
Jensen&Meckling1976	JFE	9	Johnson&Kaplan1987	L	18	Gonthier1996	T	4
Watts&Zimmerman1978	AR	9	Anthony1988	L	15	Ouchi1980	ASQ	3
Watts&Zimmerman1990	AR	7	Lorino1989	L	13	Watts&Zimmerman1983	JLE	3
Lemarchand1993	L	7	Lorino1995	L	12	Houghton1983	ABR	3
Healy1985	JAE	7	Crozier&Friedberg1977	L	11	Williamson1985	L	3
Jones1991	JAR	7	Gervais1988	L	11	Holt&Moizer1990	ABR	3
Bowen&Al1981	JAE	7	Lorino1997	L	9	Libby1979	JAR	3
Daley&Vigeland1983	JAE	6	Anthony1965	L	9	Lee&Stone1995	JBFA	3
DeAngelo&al1994	JAE	6	Ouchi1979	MS	8			
Dhaliwal&Al1982	JAE	6	Gosselin1997	AOS	8			
Zmijewski&Hagerman1981	JAE	6	Zimnovitch1997	T	8			
Colasse&Standish1998	CCA	5	Mévellec1990	L	7			
LacombeSaboly1994	T	5	Bouquin1994	L	7			
Raffournier1990	ES	5	Chandler1977	L	7			
Cahan1992	AR	5	Cyert&March1963	L	7			
Holthausen&al1995	JAE	5	Lorino1991	L	7			
			Mintzberg1979	L	7			

Tableau 4 : Classement des recherches les plus citées en Comptabilité, en Contrôle et en Audit

Le tableau 4 met tout d'abord en évidence les travaux les plus influents dans chaque discipline. A l'exception de l'article de Jensen et Meckling qui est à la fois influent en comptabilité et en audit, il apparaît qu'aucune autre recherche n'a eu un impact majeur sur plusieurs champs à la fois. Ainsi, les dix-neuf recherches les plus citées dans les articles en contrôle sont différentes des dix-huit recherches les plus citées dans les articles de comptabilité et des dix recherches les plus citées en audit. Ainsi, chaque champ de recherche développe, a priori, une base de connaissances qui lui est propre et qui est fortement influencée par des auteurs comme Bouquin, Anthony, Lorino, Johnson et Kaplan en contrôle ; Colasse, Watts et Zimmerman en comptabilité ; De Angelo, Gonthier, Jensen et Meckling en audit. Cependant, il apparaît que certains auteurs influents dans le champ de l'audit le sont aussi en contrôle (Ouchi et Williamson¹¹) et en comptabilité (Jensen et Meckling, De Angelo, Watts et Zimmerman). Nous pouvons, alors, conclure que les chercheurs en audit ont recours fréquemment à des connaissances issues des champs de la comptabilité ou du contrôle.

¹¹ Williamson (1985) est cité 4 fois en contrôle mais n'apparaît dans le tableau 4 compte tenu des critères retenus.

Le second constat émanant de ces résultats est que sur les dix-neuf références les plus citées en contrôle, seize sont des ouvrages. Globalement, plus d'un tiers des références citées dans les références en contrôle sont des livres. La sollicitation régulière de certains ouvrages dans les articles de recherche s'explique souvent par leur contenu conceptuel (Bouquin, 1986 ; Anthony, 1965, 1988 ; Cyert et March, 1963 ; Crozier et Friedberg, 1977). Dans les dix-huit travaux les plus cités en comptabilité, nous dénombrons quatorze articles et seulement trois livres. Parmi eux, Lemarchand (1993) et Watts et Zimmerman (1986), de part leur teneur respectivement historique et théorique s'adressent principalement aux chercheurs. Colasse (1993) propose à la fois un contenu technique accessible aux étudiants et praticiens et des fondements théoriques mobilisés par les chercheurs. Il faut noter que les livres ne représentent qu'un quart des citations des articles de comptabilité. Ceci peut s'expliquer par le fait que les aspects techniques de la comptabilité font l'objet de nombreux manuels à destination des enseignants et étudiants mais que peu d'entre eux disposent d'un véritable contenu académique. Nous pensons aussi que cette disparité entre les deux champs est due au caractère plus récent de la recherche en contrôle, ce qui favorise le recours fréquent à des livres de concepts pour appuyer la démarche de recherche.

En ce qui concerne les références citées dans les articles d'audit, il apparaît également que les revues constituent la principale source. Les livres ne représentent qu'un cinquième du nombre total de citations et sont principalement des livres de contrôle, de comptabilité ou de méthodologie.

Comptabilité		Contrôle		Audit	
Revue	Fréq.	Revue	Fréq.	Revue	Fréq.
Journal of Accounting and Economics	175	Accounting, Organization and Society	135	Accounting Review	53
Journal of Accounting Research	143	Accounting Review	92	Auditing : a Journal of Practice and Theory	50
Accounting Review	140	Revue Française de Gestion	83	Journal of Accounting Research	44
Revue Française de Comptabilité	93	Comptabilité Contrôle Audit	72	Accounting, Organization and Society	33
Comptabilité Contrôle Audit	79	Harvard Business Review	71	Journal of Accounting and Economics	24
Accounting, Organization and Society	64	Journal of Accounting Research	68	Accounting and Business Research	24
European Accounting Review	49	Journal of Management Accounting Research	50	Journal of Financial Economics	15
Journal of Business Finance and Accounting	45	Journal of Accounting and Economics	50	CA Magazine	11
Accounting and Business Research	39	Revue Française de Comptabilité	44	Accounting Horizons	11
Revue Française de Gestion	37	Management Accounting Review	40	European Accounting Review	9
Accounting Horizons	36	Administrative Science Quarterly	36	Contemporary Accounting Research	9
Contemporary Accounting Research	33	Strategic Management Journal	35	Journal of Accounting Auditing and Finance	8

Tableau 5 : Classement des revues les plus citées en Comptabilité, en Contrôle et en Audit

Les différences observables dans les classements des revues les plus citées (Tableau 5) démontrent, en outre, des disparités dans les contributions de chaque revue à chaque champ.

On note l'apparition de revues propres à chaque champ : *Journal of Business, Finance and Accounting* en comptabilité ; *Harvard Business Review*, *Journal of Management Accounting Research* et *Management Accounting Review* en contrôle ; *Auditing : A Journal of Practice and Theory* et *Journal of Accounting Auditing and Finance* en audit. On remarque aussi la prépondérance de la revue *Journal of Accounting and Economics* en comptabilité ce qui témoigne de l'influence de la théorie positive sur la recherche française en comptabilité.

3.2 L'analyse des co-citations

L'analyse factorielle des données de co-citations nous permet de déterminer quels documents peuvent être groupés et partagent donc un élément commun. Le résultat est présenté en figure 2. Il s'agit de la représentation du nuage des variables issu de l'analyse factorielle. Deux facteurs sont présentés et ils expliquent ensemble plus de 80% de la variance totale de la matrice de corrélation. Pour l'interprétation de ces axes factoriels, nous avons uniquement retenu les variables dont le score factoriel est supérieur à 0.4, comme il est d'usage pour ce type d'analyse. Ainsi, les variables qui sont situées autour du centre du plan factoriel ne sont pas significatives pour l'interprétation des résultats. Le reste est nettement dispersé en trois groupes. Le premier (en bleu) est composé de références en comptabilité. Il est représentatif de l'axe F1. Le deuxième (en rouge) est exclusivement formé de références en contrôle. Il permet d'interpréter l'axe F2. Enfin, le troisième groupe (en vert) contient des références citées en audit. Ces références peuvent être interprétées selon les deux axes. En conclusion, il est clair que la recherche en comptabilité et en contrôle se réfèrent à des bases de connaissances différentes. La recherche en audit renvoie à des connaissances propres à la discipline mais se base également sur des savoirs issus de la comptabilité et/ou du contrôle. Il s'agit d'une discipline de recherche émergente qui fait référence fréquemment à des recherches issues des deux autres champs.

L'analyse du 3^{ème} axe factoriel¹² offre une piste intéressante même s'il est moins représentatif que les deux premiers axes. En effet, ce facteur est expliqué surtout par les recherches de Zimnovitch1997, Lemarchand1993 et Nikitin1992. Il s'agit de recherches en histoire de la comptabilité et du contrôle.

¹² Le plan factoriel qui contient l'axe 3 n'est pas présenté ici à cause de sa significativité limitée, mais nous restons à disposition des lecteurs pour fournir tous les résultats issus de l'analyse factorielle.

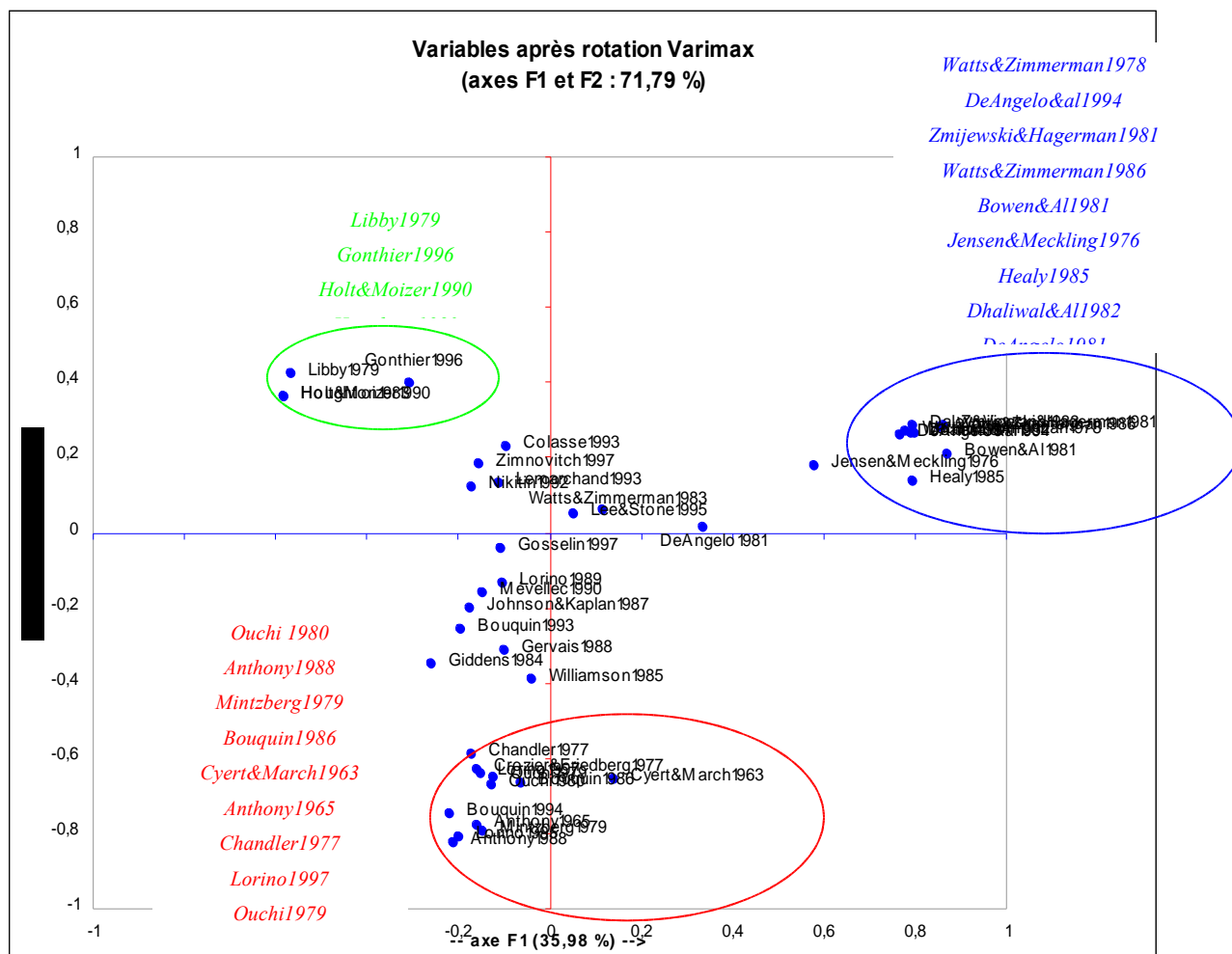


Figure 2 : Résultat de l'analyse factorielle de la matrice des co-citations

Conclusion

Pour toute discipline scientifique qui a atteint un certain degré de maturité, il devient possible d'examiner sa littérature et d'étudier les références bibliographiques qu'elle génère grâce aux techniques bibliométriques (Ramos-Rodríguez et Ruíz-Navarro, 2004).

Les analyses de citations et de co-citations réalisées sur les dix années de publication de la revue CCA, nous ont permis de conclure que les recherches en comptabilité et en contrôle se réfèrent à des bases de connaissances différentes, alors que la recherche en audit, même si elle commence à développer une structure intellectuelle propre au champ, partage encore des connaissances communes avec la comptabilité et le contrôle. Nous avons aussi repéré les recherches les plus influentes ainsi que quelques différences notables dans la structure de connaissance de chaque champ de recherche. Cette recherche permet aussi de retracer avec précision toute la démarche méthodologique d'une étude bibliométrique réalisée à l'aide d'outils que nous avons développés à cet effet.

Par ailleurs, même si la bibliométrie prend en compte des aspects quantitatifs de la production scientifique, attractifs par leur précision et leur objectivité apparente, il est à noter que le caractère réductionniste d'une telle approche suscite de nombreuses critiques. En effet, la matière première des publications étant l'information textuelle, l'application des comptages et des statistiques comme seules méthodes paraît largement insuffisante.

Des utilisations plus raffinées des analyses de citations et co-citations suggérées restent à essayer dans le cadre de recherches futures. Les potentialités de cet outil bibliométrique et de la base de données produite, sont en effet loin d'avoir été épuisées. Enfin, une étude de plus en plus large, qui tient compte d'un échantillon d'articles et de revues plus important permettrait de mieux cerner la structure de connaissances de la recherche en « comptabilité, contrôle, audit ».

BIBLIOGRAPHIE

- Bazley J.D., Nikolai L.A. (1975), « A Comparison of Published Accounting Research and Qualities of Accounting Faculty and Doctoral Programs », *The Accounting Review*, Vol. 50, Iss. 3, pp. 605-609
- Boissin J.-P., Castagnos J.-C., Guieu G., De Looze M.-A., (1999), « La structuration de la recherche francophone en stratégie : une analyse bibliographique », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 2, Iss. 3, pp. 63-85
- Bouquin H., (1986), *Le Contrôle de Gestion*, Editions PUF
- Bouquin H., (1993), *Comptabilité de Gestion*, Editions Dalloz
- Bouquin H., (2000), *Le Contrôle de Gestion*, 5^{ème} édition, Editions PUF
- Bricker R.J., (1988), « Knowledge Preservation in Accounting : A Citational Study », *Abacus*, Vol. 24, Iss. 2, pp. 120-131
- Bricker R.J., (1989), « An Empirical Investigation of the Structure of Accounting Research », *Journal of Accounting Research*, Vol. 27, Iss. 2, pp. 246-262
- Brown L.D., Gardner J.C., Vasarhelyi M.A., (1987), « An Analysis of the Research Contributions of *Accounting, Organization and Society*, 1976-1984 », *Accounting, Organization and Society*, Vol. 12, Iss. 2, pp. 193-204
- Brown L.D., Gardner J.C., Vasarhelyi M.A., (1989), « Attributes of Articles Impacting Contemporary Accounting Literature », *Contemporary Accounting Research*, Vol. 5, Iss. 2, pp. 793-815

- Brown L.D., Gardner J.C., (1985a), « Using Citation Analysis to Assess the Impact of Journals and articles on Contemporary Accounting Research », *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, Iss. 1, pp. 84-109
- Brown L.D., Gardner J.C., (1985b), « Applying Citation Analysis to Evaluate the Research Contributions of Accounting Faculty and Doctoral Programs », *The Accounting Review*, Vol. 60, Iss. 2, pp. 262-277
- Chung K.H., Pak H.S., Cox R.A.K., (1992), « Patterns of Research Output in the Accounting Literature: A Study of the Bibliometric Distributions », *Abacus*, Vol. 28, Iss. 2, pp. 168-185
- Colasse B., (1993), *Comptabilité Générale*, Editions Economica
- Culnan, M. (1986), «The intellectual development of management information systems », *Management Science*, Vol.32, pp156-72
- Dickman T.R., Zeff S.A., (1984), « Two Decades of the *Journal of Accounting Research* », *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, Iss. 1, pp. 225-297
- Gamble G.O., O'doherty B., (1985a), «How Accounting Academicians Can Use Citation Indexing and Analysis for reaserch», *Journal of Accounting Education* : 123-44
- Gamble G.O., O'doherty B., (1985b), «Citation Indexing and its Uses in Accounting : An Awareness Survey and Departmental Ranking» *Issues Accounting Education* : 28-40
- Garfield (1973), «citation and Distinction » *Nature* 242 : 485
- Grundstein (1994), « Développer un système à base de connaissances : un effort de coopération pour construire en commun un objet inconnu ». Actes de la journée « *Innovation pour le travail en groupe* », Cercle pour les Projets Innovants en Informatique (CP2I), novembre 1994.
- Heck J.L., Bremser W.G., (1986), « Six Decades of *The Accounting Review* : A Summary of Author and Institutional Contributors », *The Accounting Review*, Vol. 61, Iss. 4, pp. 735-744
- Jacobs F.A., Hartgraves A.A., Beard L.H., (1986), « Publication Productivity of Doctoral Alumni: A Time-Adjusted Model », *The Accounting Review*, Vol. 61, Iss. 1, pp. 179-187
- Krogstad J.L., Smith G., (2003), « Assessing the Influence of *Auditing : A Journal of Practice and Theory* : 1985-2000 », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22, Iss. 1, pp. 195-204
- Krogstad J.L., Smith G.,(1984), « Impact of Sources and Authors on *Auditing : A Journal of Practice and Theory* a Citation Analysis », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 4, Iss. 1, pp. 107-117
- Krogstad J.L., Smith G.,(1988), « A Taxonomy of Content and Citations in *Auditing : A Journal of Practice and Theory* », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 8, Iss. 1, pp. 108-117
- Krogstad J.L., Smith G.,(1991), « Sources and Uses of *Auditing : A Journal of Practice and Theory*'s Literature : The first Decade », *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10, Iss. 2, pp. 84-97
- Merchant K.A., Van Der Stede W.A., Zheng L., (2003), « Disciplinary Constraints on the Advancement of Knowledge: The Case of Organizational Incentive Systems », *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, Iss. 2, pp. 251-286
- Mizruchi M.S., Fein L.C., (1999), « The Social Construction of Organizational Knowledge : A Study of the Uses of Coercive, Mimetic, and Normative Isomorphism », *Administrative Science Quarterly*, Vol. 44, pp. 653-683
- Pilkington A., Liston-Heyes C., (1999), « Is Production and Operations Management a Discipline? A Citation/Co-Citation Study », *International Journal of Operations et Production Management*, Vol. 19, Iss. 1, pp. 7-20

- Ramos-Rodríguez A.-R., Ruíz-Navarro J., (2004), « Changes in the intellectual structure of strategic management research: a bibliometric study of the *Strategic Management Journal*, 1980-2000 », *Strategic Management Journal*, Vol. 25, Iss. 10, pp. 981-1004
- Sharplin, A., Mabry, R., (1985), « The relative importance of journals used in management research: an alternative ranking », *Human Relations*, Vol. 38, pp. 139-49.
- Small, Griffith B.C, (1974), « The structure of Scientific Literatures : Identifying and Mapping Specialties » *Science Studies* 4 (1974) : 17-40
- Snowball D., (1986), « Accounting Laboratory Experiments on Human Judgment: Some Characteristics and influences », *Accounting, Organization and Society*, Vol. 11, Iss. 1, pp. 47-69
- Subotnik D., (1991), « 'Knowledge Preservation in Accounting': Does It Deserve to be Preserved? », *Abacus*, Vol. 27, Iss. 1, pp. 65-71
- Virgo J.A., (1977) « A Statistical Procedure for evaluating the importance of scientific papers» *Library Quarterly* 1947 : 415-30
- Weber R.P., Stevenson W.C., (1981), « Evaluations of Accounting Journal and Department Quality », *The Accounting Review*, Vol. 56, Iss. 3, pp. 596-612
- White H.D., Griffith, B.C. , (1981), « Author cocitation : a literature measure of intellectual structure », *Journal of the American Society of Information Science*, Vol.32 N°3, pp163-71.
- Williams P.F., (1985), « A Descriptive Analysis of Authorship in *The Accounting Review* », *The Accounting Review* ,Vol. 60, Iss. 2, pp. 300-313