



HAL
open science

Comptabilité sans frontières : intérêt d'une cartographie

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Olivier Vidal

► **To cite this version:**

Stéphanie Chatelain-Ponroy, Olivier Vidal. Comptabilité sans frontières : intérêt d'une cartographie. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Montréal, Canada. pp.cd-rom. hal-00991943v1

HAL Id: hal-00991943

<https://hal.science/hal-00991943v1>

Submitted on 16 May 2014 (v1), last revised 29 May 2014 (v2)

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.

COMPTABILITÉ SANS FRONTIÈRES : INTÉRÊT D'UNE CARTOGRAPHIE

Stéphanie CHATELAIN-PONROY

Olivier VIDAL

CNAM Paris

Résumé :

Comme bien des domaines des sciences de gestion le champ de la comptabilité n'échappe pas aux métaphores. Parmi elles, l'expression « langage comptable » est sans doute la plus courante. Mais d'autres métaphores sont utilisées, comme celles de la photographie, des lentilles ou du jeu de société Scrabble. Chacune met l'accent sur certaines des nombreuses caractéristiques de la comptabilité.

Cet article propose une nouvelle métaphore, celle de la carte, pour décrire, comprendre et expliquer un objet souvent perçu comme complexe pour les non initiés, et illisible par le grand public : les documents comptables.

Cette métaphore permet, au-delà de son intérêt pédagogique, de vivifier la recherche comptable en déplaçant l'attention de la fonction « communication » de la comptabilité vers celle de « représentation ».

Mots-clés : métaphore ; comptabilité ; cartographie ; représentation

Abstract : ACCOUNTING WITHOUT BORDERS: THE METAPHOR OF THE MAP

Many metaphors are used to describe accounting. Among them, the expression "accounting language" is probably the most common. But other metaphors are used, such as photography, lenses or Scrabble board game. Each of them focuses on some of the many features of accounting.

In this paper we propose a new metaphor to describe, understand and explain accounting : the map. Beyond its educational interest, this metaphor vivifies accounting research by shifting the attention from the communication role of accounting to that of representation.

Key words : metaphor; accounting; mapping; representation

1. Introduction

De nombreux chercheurs en management manient des représentations métaphoriques des organisations, certains allant même jusqu'à affirmer que toutes les modélisations des organisations mobilisent une métaphore implicite. Et si l'on pense volontiers à Morgan (1980, 1984, 1999), on ne saurait oublier Tsoukas (1991, 1993), Grant et Osrick (1996), Palmer et Dunford (1996), Meyer (1984) ou encore Le Roy (1997, 1999, 2001) pour ne citer qu'eux. L'ouvrage de Morgan (1999) cherche à faire une synthèse des métaphores ayant marqué l'étude des organisations et montre combien les changements subis par la discipline « sciences de gestion » se lisent dans la manière dont elle métaphorise ses concepts, modèles ou théories.

Les exemples ne manquent pas. Les sciences de gestion utilisent de nombreux concepts issus de disciplines souvent éloignées du champ des organisations : Les organisations mécaniques et organiques de Burns et Stalker (1962), les théories issues du modèle écologique avec les travaux de Hannan et Freeman (1977), les recherches inspirées par la doctrine militaire comme ceux de Ries & Trout, les auteurs qui puisent leurs grilles de lecture et concepts dans la géographie culturelle, comme Casey, ou la théorie de l'architecture à l'instar de Yanow (1993) en sont de multiples exemples.

Le champ de la comptabilité n'échappe pas aux métaphores. Celle du langage en particulier y est très largement mobilisée. Les métaphores de la photographie, des lentilles ou des lunettes sont également très fréquentes. Ces métaphores ont été étudiées par les chercheurs et leurs avantages et limites ont été soulignés. Ainsi, la comptabilité ne répondant que partiellement à la définition du langage retenue par les linguistes, la métaphore langagière conduit à privilégier le rôle de communication au détriment de celui de représentation. La métaphore de la photographie traduit quant à elle une dimension statique, et laisse penser que la comptabilité est un instrument neutre qui reflète une réalité visible. À l'inverse, la métaphore des lunettes met l'accent sur le caractère subjectif des états financiers. Chacune de ces métaphores offre un point de vue sur l'objet étudié mais comporte également des limites. Il est, par conséquent, intéressant de chercher à proposer une métaphore alternative et d'en discuter l'intérêt.

L'article est construit comme suit : Dans un premier temps, après avoir dressé une revue de la littérature des métaphores mobilisées pour évoquer la comptabilité (section 2), l'article propose une nouvelle métaphore, la comptabilité comme carte de l'entreprise (section 3). Dans un second temps, les fonctions endossées par les métaphores en sciences de gestion sont étudiées (section 4), avant de discuter des apports de la métaphore de la cartographie (section 5). La conclusion souligne les perspectives et les limites de ces réflexions.

2. Les métaphores de la comptabilité

Il n'est pas dans le propos de cet article de réaliser un recensement exhaustif des métaphores qui ont été utilisées pour décrire la comptabilité. Une rapide recherche du terme dans quelques revues comptables donne cependant une idée du phénomène et révèle que celui-ci n'est pas marginal.

Tableau 1. articles mentionnant une métaphore

Revue	Période	Nombre d'articles mentionnant une métaphore*
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	1995-2012	211
<i>Comptabilité Contrôle Audit</i>	1995-2012	3
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	1995-2012	117
<i>Management Accounting Research</i>	1998-2012	30

* source : interrogation des bases « ScienceDirect Freedom Collection (COUPERIN) » et « Vente et Gestion » examinant, pour ces quatre revues, les articles mentionnant le terme « métaphore » (ou « metaphor »), dans leur titre ou leur résumé.

Quelques métaphores, les plus courantes, sont développées ci-dessous : le langage, la photographie, les lunettes, mais aussi les lentilles, le scrabble et l'instrument.

2.1. La métaphore du langage

La métaphore du langage occupe une place prépondérante dans les articles recensés dans le tableau 1. H. Hoogervorst, nouveau directeur de l'IASB, ne déclarait-il pas en prenant ses fonctions : « Je pense en définitive qu'il n'y a qu'un seul langage comptable. Ce langage mondial sera les IFRS, et cela se fera tôt ou tard. »¹ (Bruce 2011).

L'article développe l'analyse de cette métaphore en examinant les caractéristiques de la comptabilité à la lumière des particularités d'un langage telles qu'elles sont définies par les linguistes. Il apparaît alors que si la comptabilité peut effectivement être définie comme un objet sémiologique, elle ne répond pas à toutes les qualités attendues d'un langage.

L'expression « langage comptable » est si courante qu'il peut sembler superflu de justifier une telle assertion. Tout comptable, professeur de ou chercheur en comptabilité a, un jour ou un autre, utilisé cette métaphore et beaucoup s'accordent à dire que « La comptabilité est largement reconnue comme étant « le langage du commerce », et par conséquent, un « langage » »² (Amernic et Craig 2009). Une rapide requête sur le moteur de recherche Google à partir des mots « langage comptable » répertorie environ 2 210 000 résultats ! Quelques exemples issus de cette longue liste illustrent l'étendue de cette pratique.

L'expression « langage comptable » est ainsi présente dans les encyclopédies et les dictionnaires, « papier » ou électroniques. Le dictionnaire de l'économie Larousse explique par exemple, au sujet de la notion d'amortissement, que « en langage comptable, cette perte de valeur périodique s'appelle dotation aux amortissements ». De même, l'encyclopédie libre Wikipédia indique que « depuis plus de trente ans, avec la création de l'IASB [...], l'objectif d'un langage comptable universel a été poursuivi. »

L'expression est aussi couramment utilisée dans la presse. On peut lire, par exemple, dans un article du quotidien Les Échos intitulé « La création d'un langage comptable international », que l'IASB est « chargé d'élaborer un véritable langage comptable mondial au plus tard pour 1999 ».

Dans les ouvrages pédagogiques et les travaux académiques l'expression fait aussi florès. Dès 1953, un article de H. Avery s'intitule tout simplement « accounting as a language ». L'auteur tente d'y présenter la comptabilité comme un objet d'étude scientifique. L'utilisation du terme langage n'est pas réellement justifiée. L'auteur affirme que « le langage comptable aux États-Unis s'exprime en anglais et se compose de symboles identifiés comme le dollar, des tableaux, des rapports, et des graphiques »³ (Avery 1953). Autrement dit, la métaphore du langage sert à justifier la scientificité de l'étude de l'objet comptable, alors que dans le même temps, ce parallèle est fragilisé dès sa définition : « La comptabilité s'exprime en anglais » !

¹ Notre traduction de : « I think ultimately there is only one accounting language. The world language is going to be IFRS and it is going to be achieved, if not soon, then later ».

² Notre traduction de : « Accounting is alleged widely to be “the language of business” and thus a “language.” ».

³ Notre traduction de : « [the] accounting language in the US is expressed in english and consists of symbolisms identified as the dollar, tables, reports, charts and graphs ».

Plusieurs autres articles utilisent la métaphore du langage dans leur titre même. Dans l'article « Accounting as the language of business », R. Bloomfield (2008) utilise la métaphore pour répondre à trois questions : Quel est le rôle du normalisateur ? Comment évoluent les normes et les pratiques ? Pourquoi la recherche est-elle si éloignée de l'enseignement de la comptabilité ? On peut encore citer « Linguistic relativity in accounting » (Belkaoui 1978) ou « The accounting of interpretations, the interpretation of accounts: the communicative function of the “language of business” » (Lavoie 1987). En Français, la thèse de Compin (2004) a paru sous le titre « Théorie du langage comptable, ou comprendre l'art de la manipulation des comptes ».

Mais au-delà du titre, on retrouve l'utilisation de la métaphore « langage comptable » dans d'innombrables articles scientifiques. À titre d'exemples, Lassègue (1962) écrit que « la comptabilité est un langage (une forme) dans lequel on traduit ses observations ». De même, Le Theule (2010) affirme dans sa thèse que « le langage comptable [est] au cœur de toute décision ». Toute tentative d'énumération exhaustive semble inutile tant la métaphore est répandue.

Pourtant, malgré son apparente évidence, certains auteurs appellent à la vigilance sur la description de la comptabilité comme système de symboles linguistiques (Walters 2004 ; Amernic et Craig 2009). En outre, cette expression soutient difficilement l'examen au prisme des critères de la linguistique, science qui étudie le langage humain.

Ainsi, comme le souligne R. Bloomfield (2008), la métaphore du langage « est loin d'être parfaite. Les langues naturelles sont des outils généraux destinés à permettre la communication sur n'importe quel sujet, alors que la comptabilité est un outil spécifique permettant la communication sur la situation financière et la performance »⁴. En effet, le langage répond à une finalité essentielle, la communication entre individus, et les linguistes ont été conduits à en préciser les caractéristiques immanentes. Ainsi, pour de Saussure (1972 [1916]), fondateur de la linguistique, « le langage est un système de signes qui unit par convention une idée, un concept, un son, une image acoustique ».

Les linguistes distinguent le langage de la langue ou de la parole. La langue est le produit acquis, l'instrument de communication obéissant à des règles abstraites et communes à un même groupe d'individus, alors que la parole est à la fois l'acte par lequel chacun utilise une langue pour exprimer sa pensée et la faculté de communiquer par un système de sons articulés.. La comptabilité, moyen de communication écrit, n'est donc pas une langue, encore moins une parole. Or, si le langage n'est pas nécessairement une langue, les linguistes estiment que la langue parlée est première, la langue écrite n'en étant qu'un reflet secondaire. C'est pourquoi il peut sembler abusif de parler de « langage comptable ».

Le dictionnaire Larousse fournit plusieurs définitions du mot « langage ». Parmi celles-ci : (1) capacité observée chez tous les hommes d'exprimer leur pensée et de communiquer au moyen d'un système de signes vocaux et éventuellement graphiques, (2) tout système structuré de signes non verbaux remplissant une fonction de communication ; langage gestuel, langage animal et (3) manière de parler propre à un groupe social ou professionnel, une discipline (par exemple le langage administratif).

⁴ Notre traduction de : « is by no means perfect. Natural languages are naturally purpose tools intended to allow communication about any number topics, while accounting is a special purpose tool for communication about financial state and performance »

La comptabilité répond-elle à ces définitions du langage ? Si elle ne satisfait pas la première définition, l'expression « langage comptable » répond sans aucun doute à la troisième. Il existe en effet un vocabulaire « de spécialistes », un jargon qui caractérise la comptabilité. Peut-on penser que la comptabilité répond à la deuxième définition ? Sans doute partiellement : la comptabilité est en effet un ensemble de signes non verbaux permettant de communiquer, mais dans un contexte très spécifique. Elle est donc un outil de communication exclusivement écrit et de portée très limitée. Il n'est pas possible par exemple de communiquer des émotions, des idées générales. La comptabilité n'est donc pas un moyen, pour tous les hommes, d'exprimer et de communiquer leurs pensées au moyen d'un système de signes.

Or, les linguistes distinguent la notion de « code » de celle de « langage ». Un code est un ensemble de conventions permettant de produire des messages. C'est une forme de communication qui n'est pas forcément linguistique (comme le morse, par exemple). La comptabilité, qui est un ensemble de codes permettant de communiquer des informations financières, semble donc s'apparenter davantage à cette définition qu'à celle du langage.

2.2. D'autres métaphores

E. McGoun, M. Better et M. Coyne (McGoun et al. 2007) examinent trois métaphores utilisées pour décrire la comptabilité : la photographie, les lentilles et le jeu de société Scrabble. De leur côté, Amernic et Craig (2009) étudient la métaphore de l'instrument utilisée pour décrire la comptabilité. Ces métaphores sont successivement passées en revue dans les développements suivants.

La métaphore de la photographie est sans doute presque aussi universellement utilisée que celle du langage pour évoquer, sinon la comptabilité dans son ensemble, tout au moins les états financiers qu'elle construit, et plus spécifiquement l'un d'entre eux : le bilan. Il apparaît donc que sa portée est moins large que la métaphore du langage.

Au-delà de la dimension instantanée et figée de la photographie, cette métaphore se caractérise par la nécessité d'un procédé technique à travers lequel une réalité (l'entreprise comme un paysage) est représentée sur un support papier. Ce procédé technique peut laisser penser qu'il est « objectif », indépendant de l'action du comptable. La métaphore tend à minimiser la capacité de ce dernier à manipuler les comptes, et masque la dimension « construction sociale » de la comptabilité.

La métaphore des lentilles (*lens* en anglais) est assimilable à une autre métaphore : celle des lunettes. Les lentilles sont des verres (minéraux ou organiques) qui font converger (ou diverger) les rayons lumineux pour permettre à l'œil de l'observateur de « mieux » voir. La lentille peut agrandir (comme dans le cas du télescope), elle peut aussi corriger des défauts visuels (myopie, astigmatie, presbytie...). Elle sert aussi à construire les objectifs photographiques : la photographie est le produit, la lentille le moyen.

L'idée sous-jacente avec la métaphore des lentilles, c'est qu'il existe une réalité et que la lentille permet de « mieux » la saisir. Quatre caractéristiques accompagnent cette métaphore. (1) La transparence : les états financiers sont (ou devraient être) transparents. (2) La clarté : les états financiers facilitent la perception. (3) Le grossissement : les états financiers permettent à l'utilisateur externe de se « rapprocher » pour « voir » l'entreprise de près. (4) La

concentration (*focus*) : les états financiers permettent de lire une sélection d'indicateurs clefs les plus importants.

Mais malgré ces qualités, la lentille n'interdit pas l'interprétation et les biais de perception, comme le révèle l'exemple de Galilée (McGoun et al. 2007, citant Spiller 2000), faisant une démonstration de sa lunette astronomique : les observateurs de l'époque restèrent dubitatifs en voyant les montagnes de la lune ou les satellites de Jupiter mais ils s'émerveillèrent de la possibilité de lire distinctement les inscriptions gravées sur un bâtiment éloigné. La lentille ne peut éviter la subjectivité de l'observateur.

Qui plus est, en focalisant l'attention sur quelques éléments, elle favorise certaines interprétations. La métaphore des lunettes est en cela très évocatrice. Elle est en général utilisée pour exprimer le fait qu'en chaussant des lunettes différentes, l'observateur voit les choses selon différents points de vue. Le point de vue de l'actionnaire n'est pas celui du banquier, ou du salarié.

La métaphore du jeu de société Scrabble traduit l'idée que les états financiers sont un ensemble de symboles alphanumériques arrangés selon une certaine configuration dans le but de maximiser un score. Dans le jeu, certaines combinaisons, placées au bon endroit, permettent au mot ou à certaines lettres de compter double ou triple. De même, favoriser certaines normes, certains types d'évaluation, certaines options comptables permet aux états financiers d'optimiser leur impact sur les analystes, les investisseurs, les marchés financiers...

À l'opposé des métaphores de la photographie ou des lunettes, le Scrabble souligne la dimension de construction sociale des comptes, de construction orientée vers une finalité, au service de certains intérêts particuliers. Cette construction est bien éloignée de la représentation objective d'une réalité.

Enfin, dans la métaphore de l'instrument, la comptabilité est considérée comme un processus technique, mécanique, donc objectif. Les lentilles et les lunettes sont des instruments. Amernic et Craig (2009) considèrent que cette métaphore traduit au mieux la manière dont l'IASB considère sa mission : établir des règles permettant de dire le « vrai ». L'expression « juste-valeur » est ainsi une manifestation de cette intention.

Chacune des métaphores décrites ci-dessus permet donc de mettre l'accent sur l'une des nombreuses caractéristiques de la comptabilité : Communication sociale pour le langage, représentation sur papier d'une réalité à un instant donné pour la photographie, prisme convergent permettant d'améliorer la compréhension de la situation financière pour les lentilles, optimisation d'une combinaison de signes pour le Scrabble, désir d'objectivité et de neutralité pour l'instrument.

3. Les états financiers sont-ils une carte ?

Si parmi toutes les métaphores, celle du langage est la plus courante, il est intéressant de souligner que la linguistique est un sous-ensemble de la sémiologie, la science des signes. Ce terme a été créé par Littré et repris par de Saussure (1972 [1916]) qui le définit comme « la science qui étudie la vie des signes au sein de la vie sociale ». La sémiologie englobe ainsi l'étude du code de la route, du morse, de la cartographie, des sonneries militaires, de la notation musicale, des langues parlées, du tam-tam, etc. (le Scrabble en fait partie).

Au regard de cette définition, la comptabilité peut être analysée avec le regard du sémiologue, sans nécessairement chausser les lunettes du linguiste : la comptabilité est ainsi un ensemble de signes, codifiés, jouant un rôle dans la société. Dans ce domaine de la sémiologie, une nouvelle métaphore semble plus féconde et intéressante que celle du langage : celle de la cartographie.

Selon l'encyclopédie Universalis, une « carte est une représentation géométrique plane, simplifiée et conventionnelle, de tout ou partie de la surface terrestre, dans un rapport de similitude convenable qu'on appelle l'échelle. » La carte géographique se caractérise donc par deux critères : (1) un sujet géographique (le territoire), et (2) une représentation géométrique plane (la carte). Cette première définition peut sembler à première vue bien lointaine de la comptabilité.

Le développement de la définition précise que la « carte est une représentation [...qui] s'inscrit dans une démarche de communication. Par conséquent les conventions graphiques utilisées doivent être adaptées au lectorat ciblé, et ne sont pas universelles. Elles ont évolué au cours du temps, et continuent à évoluer en fonction de la culture des auteurs ou des lecteurs, de même que les unités de mesure. Les conventions graphiques utilisées sont décrites dans sa légende ».

Ces précisions interrogent le comptable qui perçoit les parallèles manifestes entre la définition de la carte géographique et celle des états financiers. Ces derniers ne constituent-ils pas une représentation, qui s'inscrit dans une démarche de communication, utilisant des conventions de présentation (notamment des tableaux) qui sont adaptées au lectorat (en comptabilité on parle d'utilisateurs, ou de parties prenantes) et ne sont pas universelles ? Les conventions (de présentation ou d'évaluation) évoluent au cours du temps et continuent à évoluer en fonction de la culture, des systèmes économiques et sociaux des auteurs ou des utilisateurs. Si les conventions de présentation sont généralement issues de règles, qui ne sont pas nécessairement annexées aux états financiers, les annexes viennent préciser, un peu comme le fait la légende d'une carte, les conventions permettant d'interpréter les documents de synthèse.

Une investigation accrue met au jour de nombreuses sous-branches de la cartographie. Les plus courantes sont sans aucun doute la cartographie politique qui décrit les frontières, et la cartographie physique qui décrit les reliefs, les rivières... Mais il existe également des cartographies humaines, socio-statistiques, géopolitiques, ou encore représentant des flux économiques etc. L'émission télévisée « Le dessous des cartes » a largement contribué, en France, à populariser l'intérêt et la richesse des analyses proposées par la cartographie. Dès lors, la question se pose : la comptabilité ne pourrait-elle s'apparenter à une branche de la cartographie ?

Les correspondances entre cartographie et comptabilité s'avèrent nombreuses. D'un point de vue historique, il est intéressant de constater que la plus ancienne carte connue, une tablette de terre cuite représentant une vision du territoire de l'actuel Irak et découverte en Mésopotamie, a plus de 4 600 ans. Les premières traces de comptabilité ont la même origine géographique et utilisent le même type de support.

Les planisphères et mappemondes apparaissent dès la fin du XV^{ème} siècle, époque contemporaine du traité de Lucas Pacioli formalisant le principe de partie double. La première carte topographique du territoire français réalisée par la famille Cassini date du XVIII^{ème}

siècle, époque à laquelle se précisent les obligations comptables des manufactures (inventaire, clôture des comptes). Le XX^{ème} siècle voit une évolution des cartes sous l'impact de la photographie aérienne et satellitaire, de même que la comptabilité évolue rapidement grâce à l'évolution technologique et l'échange des données informatiques. Ainsi, comptabilité et cartographie connaissent-elles une évolution parallèle.

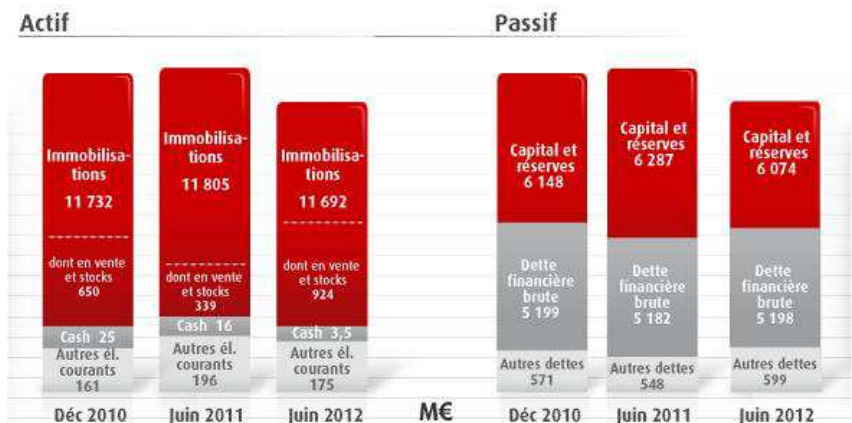
Au-delà du parallèle historique, la démarche de conception d'une carte présente de nombreux points communs avec la démarche d'élaboration des états financiers. Le site Wikipédia décrit cinq étapes. L'étape fondatrice est la description du sujet, l'espace de représentation, ainsi que l'objectif de la carte, son public, et son usage. La deuxième étape consiste à décrire graphiquement l'espace. La troisième étape est la collecte et la sélection des informations utiles à afficher. La quatrième étape concerne les conventions cartographiques (icônes, labels, lignes, fond spatial...). Enfin, la cinquième étape est l'assemblage graphique.

Tout comptable reconnaîtra une grande partie de son travail dans la description de ces étapes. Si les troisième (collecte des informations) et cinquième (assemblage) étapes sont les travaux courants des comptables, les première, deuxième (description de l'entité), et quatrième (conventions) étapes décrivent les tâches confiées au normalisateur. La comptabilité s'apparente donc à la construction d'une carte qui serait réglementée : le plan comptable remplace une légende inutile puisque unique et identique à toutes les représentations.

Une troisième source intéressante de correspondances concerne les problèmes d'interprétation et de manipulation. Les cartes sont des représentations subjectives et la formule de Korzybski (2007), célèbre pour avoir inspiré un romancier contemporain, résume cette idée : « une carte n'est pas le territoire ». Le géographe Rekacewicz (2006) précise ainsi qu'elle « en est tout au plus une représentation ou une perception, [...] n'offre aux yeux du public que ce que le cartographe (ou ses commanditaires) veut montrer [et] ne donne qu'une image tronquée, incomplète, partielle, voire trafiquée de la réalité ». La comptabilité se reconnaît parfaitement dans cette description et l'abondante littérature académique sur la gestion du résultat est là pour en attester (Healy et Whalen 1999 ; Breton et Stolowy 2003).

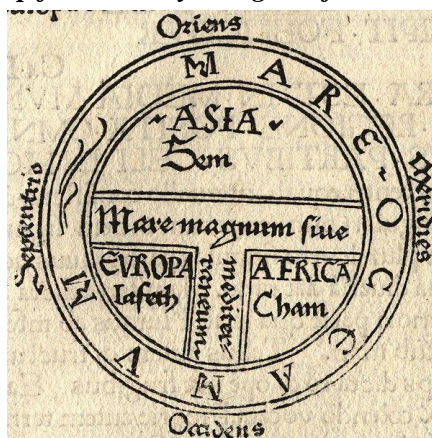
Une quatrième source de correspondances est la dimension graphique des documents comptables de synthèse. Il est fréquent, dans les manuels pédagogiques de représenter le bilan ou le compte de résultat en traçant les grandes masses qui les constituent (par exemple les différentes masses du bilan fonctionnel permettant de mettre en évidence les notions de fonds de roulement et de besoin en fonds de roulement). C'est une représentation graphique. La présentation traditionnelle du PCG (bilan et compte de résultat en colonnes) est à ce titre plus proche de la cartographie que ne l'est la présentation en liste. Plus graphique ne signifie pas nécessairement plus lisible, si l'on ne connaît pas le code, si l'on n'a pas accès à la légende. Le néophyte en comptabilité est souvent beaucoup plus à l'aise avec la présentation en ligne car le résultat apparaît comme un solde, et non pas dans la colonne qui permet d'équilibrer les totaux, conduisant à ce paradoxe (difficile à expliquer aux étudiants) que le bénéfice se trouve dans la colonne des charges.

Schéma 1. Exemple de représentation graphique d'un bilan : société Gecina⁵



Pour finir de manière plus anecdotique, il existe en cartographie des SIG, Systèmes d'Information Géographique, qui sont des systèmes informatiques de représentation des données. Le parallèle avec les SIG comptables, Soldes Intermédiaires de Gestion, s'arrête à la terminologie dont la similitude nous adresse un clin d'oeil. Tout aussi étonnant : l'existence de la carte en T (ou en TO pour *terratum orbis*). Cette carte du monde, qui nous fait immédiatement penser aux comptes en T, date du VII^{ème} siècle. Le monde y est rond (comme une roue) entouré de toute part par les océans, et il se divise en trois parties : Asie, Europe et Afrique.

Schéma 2. T-O map from the *Etymologiae of Isidorus, 1472 (Kraus 13)*



En conclusion, les documents comptables présentent de nombreux points communs avec les cartes, à tel point qu'il est possible de s'interroger pour savoir si la comptabilité ne serait pas un cas particulier de cartographie. Les documents comptables sont en effet une représentation d'une réalité économique (l'entreprise) sur un support papier (plan) avec des conventions quasi-graphique (tableaux) de représentation (évaluation) et de collecte et traitement des données. Mais en quoi cette métaphore de la carte apporte-t-elle à notre connaissance et notre réflexion ?

⁵ <http://www.gecina.fr/fo/accueil/finance/donnees-financieres/structure-financiere.html>

4. De l'usage des métaphores en sciences de gestion

User d'une métaphore consiste à appliquer de façon globale à un domaine « cible » des représentations issues d'un domaine « source » (Indurkha 1991). Le transfert métaphorique ne doit donc pas être confondu avec l'analogie qui est beaucoup plus précise et se focalise sur un petit nombre de relations afin de transférer une structure explicative d'une entité à une autre. La métaphore a été limitée pendant longtemps à une fonction esthétique et Bachelard (1975) pensait même qu'une « science qui accepte les images est [...] victime des métaphores ». Pour ses détracteurs, la métaphore est ainsi un obstacle épistémologique qui trompe le scientifique.

Pourtant, depuis plusieurs années, de nombreux chercheurs ont réhabilité l'usage métaphorique dans les sciences, le considérant comme un mode de compréhension du monde, un moyen pour les individus de construire le sens de leurs actions. En sciences de gestion notamment, le recours à des représentations métaphoriques des organisations est fréquent. L'ouvrage de Morgan (1999) fait une synthèse des métaphores ayant marqué l'étude des organisations et révèle l'influence des changements subis par la théorie sur la manière dont cette dernière métaphorise ses concepts et modèles. Par exemple, l'organisation dépeinte comme « une machine » correspond à la vision mécaniste et déterministe de l'école classique et aux principes de l'organisation scientifique du travail.

Pour Landheer (2002), la métaphore n'est pas un simple ornement langagier mais elle remplit des fonctions spécifiques qui en expliquent l'usage. Les deux premières fonctions sont descriptives : (1) Une fonction dénomminative permet de recourir à des procédés économiques du point de vue syntagmatique. Par exemple, les « barrières à l'entrée » permettent d'exprimer de façon efficace l'idée selon laquelle il existe des éléments qui rendent les possibilités d'accès à un secteur malaisées. (2) Une fonction expressive permet de bien formuler ce que l'on veut faire entendre. Par exemple, la « vache à lait » traduit une activité fortement rentable qui exige peu d'investissements nouveaux.

Mais, au-delà des fonctions descriptives, la métaphore peut aussi être mobilisée pour ses fonctions didactique, cognitive et théorique et c'est sans doute alors qu'elle est la plus utile au langage scientifique.

Ainsi, (3) la fonction didactique, dont l'importance avait déjà été soulignée par Aristote, est-elle liée au fait que, mobilisant dans un domaine méconnu les connaissances issues d'un domaine familier, la métaphore a une forte valeur explicative parce qu'elle se comporte comme un « catalyseur de compréhension » (Loffler-Laurian 1994). Le « plafond de verre » évoque ainsi de façon explicite cette barrière invisible que subissent certains salariés dans leur ascension hiérarchique.

De même, (4) la fonction cognitive s'explique par le fait que la métaphore va permettre de « reconceptualiser » un terme sous l'influence d'un concept appartenant à un autre domaine. C'est le cas par exemple lorsque Greiner (1972) mobilise la notion de « cycle de vie » pour penser les étapes de développement des organisations. Il invite à comparer les phases d'évolution d'une organisation à celles du développement d'un être humain à y identifier différents stades successifs, à repérer dans chaque « âge » les intérêts dominants et les crises nécessaires au passage au stade suivant. Il utilise donc le cycle de vie comme une image révélatrice de la manière dont il envisage l'évolution des organisations.

(5) Enfin, la fonction théorique est remplie par des métaphores qui constituent, au moins temporairement, une partie intégrante et irremplaçable d'une théorie ou d'une discipline. Elle a le pouvoir de vivifier les théories, de mettre en mouvement la pensée, d'interroger les connaissances. Hannan & Freeman (1977), par exemple, assurent ainsi que le transfert du modèle écologique les a conduits à formaliser une modélisation analytique de leur objet.

Ces différentes fonctions expliquent que l'usage de métaphore est souvent éclairant. Il peut cependant conduire aussi à simplifier excessivement un phénomène. C'est le cas lorsque la métaphore est simplificatrice ou restrictive mais, de façon plus générale, on doit reconnaître avec Morgan (1980) que la métaphore propose une vision partielle de l'organisation en mettant l'accent sur un nombre restreint de variables. Duhaime et Schwenck (1985) rappellent ainsi que Einhorn & Hogarth mettaient en garde les utilisateurs de métaphores : « les métaphores fournissent des modèles d'analyse, et attirent ainsi l'attention sur des aspects ou des variables spécifiques... Pour être clair, le choix d'une métaphore particulière est crucial car il attire l'attention sur un certain nombre de caractéristiques, tout en excluant les autres »⁶. Convient-il alors d'évaluer la portée et les limites des métaphores que nous mobilisons au travers d'un processus de validation empirique formelle ? Les chercheurs qui s'y sont essayés obtiennent des résultats souvent contradictoires (LeRoy 1997) et la méthodologie de validation reste à inventer (McCourt 1997 ; Cornelissen et Kafouros 2008).

Les reproches adressés à la métaphorisation tiennent en effet toujours à son utilité et son statut : Comment démontrer la pertinence du transfert ? Quelles en sont les conditions de validité ? La portée ? Les limites ? Comment contribue-t-il à l'accumulation progressive des connaissances ? Le Roy (1999) propose ainsi de recourir à une démarche en trois temps (1) restreindre l'analyse à des propriétés précises pour obtenir des analogies plutôt que des métaphores, (2) poser systématiquement les analogies sous la forme de conjectures réfutables et (3) tester empiriquement la pertinence de l'analogie. La mise en œuvre de ces principes ne semble cependant guère aisée.

Sans doute convient-il simplement d'être prudents dans ses conclusions et de ne pas utiliser la métaphore pour ce qu'elle n'est pas. D'autant qu'elle peut également porter l'empreinte d'une idéologie : Tsoukas (1993) indique ainsi que toute métaphore est source de distorsion idéologique. En ce sens, elle est empreinte de subjectivité et peut être manipulatrice. Face à ces limites, Thède (1998) proposait alors : « Plutôt que de ne pas utiliser de métaphore du tout, ce qui est peut-être le plus convenable est d'explicitier la nature ou le biais des métaphores, pour ainsi signaler leurs limites et essayer de les corriger lorsque nécessaire ».

Sous cette condition de bon sens, on peut sans doute penser que la recherche scientifique ne saurait s'en passer : « Sans aucun doute, les métaphores sont dangereuses [...]. Mais interdire leur utilisation constituerait une restriction délibérée et nuisible à nos capacités de recherche »⁷ (Black 1995).

À l'heure actuelle, celui-ci donne une simple schématisation de la connaissance qu'il représente graphiquement, imitant en cela – toutes proportions gardées ! – l'*ingenio* par le

⁶ Notre traduction de : « metaphors provide models of phenomena and thus direct attention to specific aspects and variables ... As should be clear, the choose of one particular metaphor is crucial since it directs attention to a limited set of variables, there by excluding others ».

⁷ Notre traduction de : « No doubt metaphors are dangerous [...]. But a prohibition against their use would be a willful and harmful restriction upon our powers of inquiry ».

disegno de Léonard de Vinci, la « pensée graphique » qui permet de modéliser la complexité. Sa cohérence interne pourrait être testée, améliorée ou enrichie par des travaux ultérieurs ou au contact de nouveaux cadres théoriques.

5. L'intérêt de la métaphore de la cartographie

La métaphore de la carte géographique traduit l'idée selon laquelle les documents comptables fournissent une représentation de la réalité économique, sur un support papier, soumise à des conventions quasi graphiques (tableaux) de représentation (évaluation). Au-delà de sa dimension esthétique, peut-on considérer que cette métaphore participe à la connaissance scientifique ?

La métaphore de la carte remplit indéniablement des fonctions descriptives. Les états financiers, documents de synthèse, annexes, mais aussi l'ensemble des documents publiés et diffusés par les entreprises (rapport de gestion, lettre aux actionnaires, rapport de développement durable...) peuvent parfois ressembler à une jungle documentaire, un foisonnement d'informations dont le volume tend à croître d'année en année. Parler de carte est donc bien une réduction syntagmatique (fonction dénomminative) et l'abondance des correspondances décrites plus haut conduit à penser que cette réduction traduit de manière pertinente (fonction expressive) le sujet étudié.

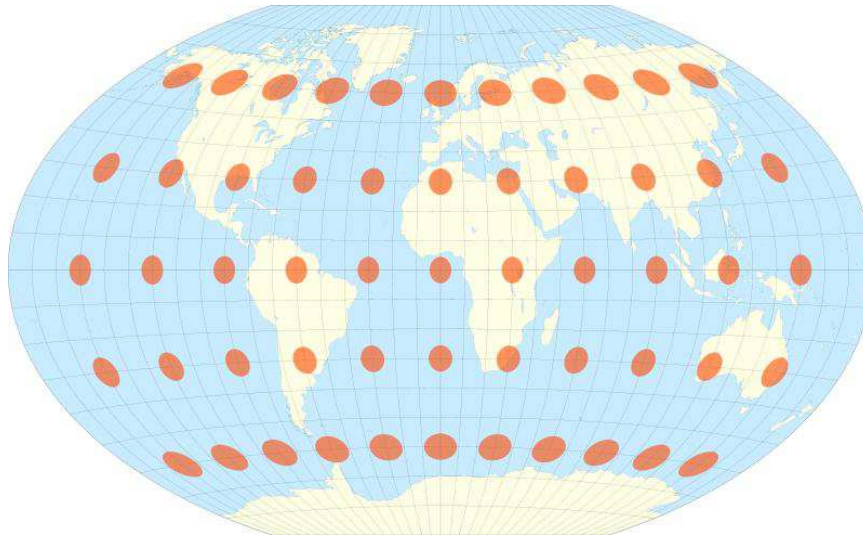
Au-delà des fonctions descriptives, la métaphore de la carte remplit une fonction didactique fort utile. Comment faire comprendre à une personne non initiée le rôle de cet amalgame d'informations hétéroclites diffusées par l'entreprise ? Expliquer à un public d'étudiants par exemple que les états financiers jouent le rôle d'une carte représentant l'entreprise est un résumé pédagogique appréciable, qui révèle le fait que ces documents simplifient la réalité, là où la métaphore du langage tend à ajouter une couche de complexité : si la comptabilité est une « langue spécifique », cela suppose qu'il faut savoir la traduire ! La comptabilité décrite comme un langage est inaccessible au « commun des mortels » et réservée au petit cercle des experts aptes à l'appréhender.

Mais c'est sans doute pour ses fonctions cognitive et théorique que la métaphore de la carte est la plus prometteuse. La fonction cognitive de la métaphore apparaît lors des remaniements de la conceptualisation métaphorique qui favorisent la création de nouvelles idées et de nouvelles connaissances (Landheer 2002). La métaphore joue alors un rôle créatif (Morgan 1980) en brisant les cadres cognitifs préexistants pour favoriser la création de nouveaux cadres. Ainsi, le passage de la métaphore langagière à celle de la carte conduit à penser la comptabilité autrement, à mettre en lumière certaines de ses spécificités et, par conséquent, à générer de nouvelles idées et à favoriser des intuitions.

La métaphore de la carte permet par exemple d'illustrer, et sans doute de mieux appréhender, les problèmes de représentation. Ainsi, pour représenter sur un plan plat une réalité sphérique, il existe en cartographie plusieurs méthodes de projections, chacune réalisant un compromis entre déformation des distances, des formes, des surfaces, et découpage de l'espace en fonction de l'espace du sujet à exposer. Un parallèle peut être fait avec les problèmes d'évaluation comptable en considérant, par exemple, que « juste valeur » ou « coût historique » sont des projections alternatives d'une même réalité, fruits de compromis,

conduisant à des distorsions différentes, et auxquelles tout document comptable doit nécessairement avoir recours.

Schéma 3. Carte du monde suivant une projection Winkel-Tripel avec indicatrix de déformation de Tissot. Chaque cercle/ellipse rouge a un rayon de 500 km.⁸



Un exemple récent d'utilisation de la métaphore de la cartographie pour repenser les problèmes d'évaluation se révèle dans l'article de P. Sénicourt (2012). L'auteur s'interroge sur la capacité qu'ont les états financiers des TPE-PME, productrices essentiellement d'états financiers à finalité fiscale, à fournir une information ayant une vocation plus économique. L'auteur cherche à « se donner les moyens [...] d'ajouter une nouvelle dimension, un « relief » aux valorisations, tout en respectant les traditions et contraintes réglementaires. » Il parle de « nouvelle cartographie ». L'ajout d'une colonne pour décrire les actifs du bilan donne du « relief » à la « carte » de la situation financière de l'entreprise. Cette dimension n'aurait pas été traduisible par les métaphores plus traditionnelles du langage, de la photographie ou des lunettes.

Enfin, la fonction théorique de la métaphore de la carte permet d'adapter la représentation de la comptabilité à de nouvelles questions de recherche. Elle permet d'ouvrir de nouveaux horizons, d'opérer une rupture par rapport à la représentation dominante, d'articuler un réseau de termes qui vont éclairer les dimensions à mettre en valeur. En d'autres termes, un modèle alternatif aux représentations existantes de la comptabilité invite les chercheurs et les comptables à la discussion.

Ainsi par exemple, il est intéressant de réexaminer le parallèle déjà esquissé entre l'évolution historique de la carte et celle de la comptabilité. Faire un parallèle conduit à imaginer des points communs (ou à souligner des divergences). Or quels sont les points communs entre l'histoire de la cartographie et de la comptabilité ? Pourquoi une société qui invente l'écriture commence par tracer des cartes et des comptes ? Cette question conduit à proposer une hypothèse de recherche : si les premières traces de comptabilité et de cartographie ont la même origine géographique et utilisent le même support, c'est peut-être parce qu'elles cherchent toutes deux à répondre, avec les outils techniques disponibles à un moment donné, à un même besoin ancestral : celui de représenter une réalité (un territoire ou un inventaire)

⁸ http://fr.wikipedia.org/w/index.php?title=Fichier:Tissot_indicatrix_world_map_Winkel_Tripel_proj.svg&page=1

sous une forme synthétique. Et ce qui relie le territoire à l'inventaire, n'est-ce pas la notion, sinon de propriété, tout du moins de contrôle et de maîtrise ?

Dès lors, les similitudes révélées dans la description des étapes du développement de la cartographie et de la comptabilité ne sont sans doute pas uniquement des coïncidences. Répondant à un même besoin de contrôle, les moyens de représentations évoluent au gré du progrès technique. Mais si le progrès technique (écriture, papier, imprimerie, informatique) permet à la représentation d'évoluer, le besoin de contrôle lui-même évolue, sinon dans sa nature, tout du moins dans ses modalités. Ainsi, lorsque la société occidentale réalise que la terre est ronde, le besoin de maîtriser cette nouvelle conception du monde conduit à imaginer de nouvelles représentations, et à faire évoluer les techniques de cartographie. De même, lorsque les sociétés de capitaux se développent, de nouvelles représentations de la situation financière des entreprises sont exigées, conduisant au développement d'une comptabilité en partie double permettant de déterminer le surplus distribuable.

Au final, la métaphore de la cartographie nous conduit à repenser le lien qui unit progrès technique et évolution des besoins en comptabilité. Comme l'écrivait W. Sombart (1916), si le capitalisme et la partie double sont liés comme le sont le contenu et le contenant, la métaphore de la cartographie nous conduit à réinterroger ce lien : qui de l'évolution de contenu ou de l'évolution du contenant gouverne l'évolution du second ?

Représenter et décrire les états financiers comme une carte ne vise donc pas uniquement à embellir un discours, mais témoigne d'une façon de penser et de comprendre cet objet de recherche qu'est la comptabilité. Sa complexité, les nombreuses dimensions qui le composent semblent pouvoir être révélées par l'usage de la carte dont l'intérêt tient avant tout aux intuitions qu'elle est capable de générer. La métaphore, parce qu'elle centre l'attention d'une manière particulière sur l'objet, sert ainsi à en approfondir la connaissance en en découvrant les dimensions importantes. Elle conduit à en réduire la complexité pour en révéler le modèle sous-jacent.

6. Conclusion

La métaphore de la carte, pour décrire les états financiers, présente de nombreux intérêts. Comme l'ont montré les sémanticiens modernes, la fonction esthétique n'est pas l'unique finalité de cette figure de rhétorique qui peut remplir de nombreuses fonctions dont certaines sont fort utiles dans une perspective scientifique pour communiquer des savoirs, favoriser l'émergence de connaissances nouvelles et même articuler ces dernières en un système cohérent.

L'usage de la métaphore de la carte permet de décrire, comprendre et expliquer un objet souvent perçu comme complexe, incompréhensible pour les non initiés, illisible par le grand public : les documents comptables. Il permet, au-delà de son intérêt pédagogique, de vivifier la recherche comptable en déplaçant l'attention de la fonction « communication » de la comptabilité vers celle de « représentation ».

Si la métaphore de la carte présente tant d'intérêts, il est possible de s'interroger sur la raison pour laquelle elle n'a pas été jusqu'alors davantage utilisée. Une raison possible réside sans doute dans sa formulation même. Parler de la carte de l'entreprise crée une confusion : parle-

t-on du plan de l'usine ou des locaux ? La dimension métaphorique n'est pas immédiate, comme peut l'être l'utilisation de l'expression « langage comptable ». Cette confusion possible est alors en totale contradiction avec la nécessaire fonction descriptive de la métaphore. Pour éviter la confusion, il faudrait utiliser une expression plus développée, et donc moins pertinente dans sa fonction de communication : la comptabilité est une carte de la situation financière de l'entreprise.

Étudier les métaphores au sein d'un champ scientifique n'en est pas moins un moyen intéressant de révéler les « engagements idéologiques » et « valeurs latentes » portées par ces signaux. Elles donnent ainsi un aperçu des « croyances cachées en nous » (Hart et al. 2005). Elles témoignent en outre des changements culturels. Ainsi, lorsque les métaphores utilisées pour décrire un phénomène évoluent elles rendent compte de l'évolution du phénomène lui-même mais aussi de celle de notre manière de l'appréhender.

L'usage de la métaphore comporte cependant des faiblesses car il peut induire des distorsions dans la perception de l'objet de recherche. En effet, privilégiant certaines dimensions de cet objet, il peut conduire le chercheur à en négliger d'autres. La métaphore est évidemment subjective. Ainsi, l'examen des documents comptables au travers de la métaphore de la carte ne doit-il pas focaliser l'attention du chercheur sur la seule perspective de la représentation graphique de la réalité économique des entreprises.

Mais au-delà de ses apports et limites, cette représentation offre des perspectives de recherches originales, alternatives aux travaux fondés sur la métaphore langagière. Elle ouvre un espace de discussion avec d'autres chercheurs qui pourraient y trouver de nouvelles clés pour éclairer leurs propres travaux ou, au contraire, utiliser leurs résultats pour discuter, réfuter ou faire évoluer la représentation proposée.

Bibliographie

- Amernic, J., Craig, R. (2009). Understanding accounting through conceptual metaphor: Accounting is an instrument ? *Critical Perspectives on Accounting* 20 (1): 875-883.
- Avery, H. G. (1953). Accounting as a language. *Accounting Review* 28 (1): 83.
- Bachelard, G. (1975). *La formation de l'esprit scientifique*. Paris: Vrin.
- Belkaoui, A. (1978). Linguistic relativity in accounting. *Accounting, Organizations and Society* 3 (2): 97-104.
- Black, M. (1995). *Models and metaphors - studies in language and philosophy*. Ithaca-London-New-York: Cornell University Press.
- Bloomfield, R. J. (2008). Accounting as the language of business. *Accounting Horizons* 22 (4): 433-436.
- Breton, G., Stolowy, H. (2003). La gestion des données comptables : Une revue de la littérature. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 9 (1): 125-152.
- Bruce, R. (2011). One accounting language. *Chartered Accountants Journal* 90 (7): 38-41.
- Burns, T., Stalker, G. (1962). The management of innovation. In London: Tavistock,
- Compin, F. (2004). *Théorie du langage comptable ou comprendre l'art de la manipulation des comptes*. Paris: L'Harmattan.
- Cornelissen, J. P., Kafouros, M. (2008). Metaphors and theory building in organization theory: What determines the impact of a metaphor on theory? *British Journal of Management* 19 (4): 365-379.

- deSaussure, F. (1972 [1916]). *Cours de linguistique générale*. édition critique préparée par Tullio De Mauro, Paris: Payot.
- Duhaime, I. M., Schwenk, C. R. (1985). Conjectures on cognitive simplification in acquisition and investment decision making. *Academy of Management Review* 10 (2): 287-295.
- Grant, D., Oswick, C. (1996). *Metaphor and organizations*. London: Sage.
- Greiner, L. (1972). Evolution and revolution as organizations grow. *Harvard Business Review*: 37-46.
- Hannan, M., Freeman, J. (1977). The population ecology of organizations. *American Journal of Sociology* 82: 929-964.
- Hart, R. P., Jarvis, S. E., Jennings, W. P., Smith-Howell, D. (2005). *Political keywords: Using language that uses us*. New-York:
- Healy, P. M., Whalen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons* 13 (4): 365-383.
- Indurkha, B. (1991). Modes of metaphor. *Metaphor and symbolic activity* 6 (1): 1-27.
- Korzybski, A. (2007). *Une carte n'est pas le territoire*. Paris: Éditions de l'Éclat.
- Landheer, R. (2002). Le rôle de la métaphorisation dans le métalangage linguistique. *Verbum* 24: 283-294.
- Lassègue, P. (1962). Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité. *Revue d'Economie Politique* 314-326:
- Lavoie, D. (1987). The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: The communicative function of "The language of business". *Accounting, Organizations & Society* 12 (6): 579-604.
- LeRoy, F. (1997). *La stratégie militaire comme métaphore de la rivalité concurrentielle*. Sixième conférence de l'AIMS, Ecole des HEC de Montréal, Canada.
- LeRoy, F. (1999). Les conditions de l'application de la stratégie militaire au management. *Revue Française de Gestion* 122: 6-16.
- LeRoy, F. (2001). Le transfert de concepts en sciences de gestion: Métaphores, analogies et modélisations analytiques. *Economies et Sociétés, Série Sciences de Gestion* 29: 153-174.
- LeTheule, M.-A. (2010). *Comptabilité et contrôle dans les organisations créatives*. Paris: Vuibert.
- Loffler-Laurian, A.-M. (1994). Réflexions sur la métaphore dans les discours scientifiques de vulgarisation. *Langue Française* 101: 72-80.
- McCourt, W. (1997). Discussion note: Using metaphors to understand and to change organizations: A critique of Gareth Morgan's approach. *Organization Studies* 18 (3): 511-522.
- McGoun, E. G., Better, M., Coyne, M. (2007). Pedagogic metaphors and the nature of accounting signification. *Critical Perspectives on Accounting* 18 (2): 213-230.
- Meyer, A. D. (1984). Mingling decision making metaphors. *Academy of Management Review* 9 (1): 6-17.
- Morgan, G. (1980). Paradigm, metaphors, and puzzle solving in organization theory. *Administrative Science Quarterly* 25 (4): 605-622.
- Morgan, G. (1984). More on metaphor: Why we cannot control tropes in administrative science. *Administrative Science Quarterly* 28 (4): 601-607.
- Morgan, G. (1999). *Images de l'organisation*. 2ème édition révisée en 2006, De Boeck.
- Palmer, I., Dunford, R. (1996). Conflicting uses of metaphors: Reconceptualizing their use in the field of organizational change. *Academy of Management Review* 21 (3): 691-717.
- Rekacewicz, P. (2006). La cartographie, entre science, art et manipulation. *Atlas du Monde diplomatique*: 14-15.

- Sénicourt, P. (2012). Du bilan fiscal au bilan économique : Vers plus de relief dans les comptes annuels. *Revue Française de Comptabilité* 457: 27-31.
- Sombart, W. (1916). *Der moderne kapitalismus*. Munchen, Leipzig: Duncker and Humbolt.
- Spiller, E. A. (2000). Reading through galileo's telescope: Margaret cavendish and the experience of reading. *Renaissance Quarterly* 53: 192.
- Thede, N. (1998). *L'identité ethnique des gitans de la basse andalousie*. Thèse de doctorat. Montréal: Université de Montréal.
- Tsoukas, H. (1991). The missing link: A transformational view of metaphors in organizational science. *Academy of Management Review* 16 (3): 566-585.
- Tsoukas, H. (1993). Analogical reasoning and knowledge generation in organization theory. *Organization Studies* 14 (3): 323-346.
- Walters, M. (2004). Alternative accounting thought and the prison house metaphor. *Accounting, Organizations and Society* 29 (2): 157-187.
- Yanow, D. (1993). Reading policy meanings in organizations-scapes. *Journal of Architectural and Planning Research* 10: 308-327.