

SYSTEMES DE CONTROLE, CULTURE ET ETHNICITE : INTRODUCTION D'UN CONCEPT POUR LA COMPREHENSION DE LA DIVERSITE

Vassili JOANNIDES

Résumé :

A l'heure du management de la diversité dans les organisations, les modèles d'analyse des cultures proposés par Hofstede, Douglas et Wildawsky et d'Iribarne ne s'avèrent plus suffisants. S'appuyant sur la critique que fait Baskerville (2003, 2005) de ces modèles le présent article vise à offrir un cadre conceptuel pour la compréhension de la diversité fondé sur l'ethnicité. Pour cela, il offre une revue de littérature critique des travaux en contrôle de gestion utilisant l'ethnicité comme concept et l'ethnie comme unité d'analyse afin d'en présenter les apports. La contribution de cet article consiste en la présentation conceptuelle, empirique et méthodologique de l'ethnicité comme alternative opérationnelle à la culture si difficile à appréhender en sciences de gestion.

Mots-clés : culture, ethnicité, diversité, contrôle de gestion

Abstract :

When diversity management becomes an issue for organisations, models offered by Hofstede, Douglas and Wildawsky or d'Iribarne fail to help understand what culture means. Therefore, this paper draws on Baskerville's (2003, 2005) critique on these models to erect an ethnicity-based conceptual framework directed at understanding diversity. Heuristically, it offers a critical review of the management accounting literature using ethnicity as a concept and ethnic groups as a unit for diversity analysis and introduces the contributions of such studies. The main contribution of this paper lies in conceptual, methodological and empirical presentation of ethnicity as working alternative to culture, which is usually difficult to conceive of in management studies.

Keywords: culture, ethnicity, diversity, management accounting

Une version antérieure de cet article a été présentée au congrès de l'AIMS tenu à Grenoble en 2009.

Après avoir lu votre rapport sur la configuration ethnique de [mon organisation] en France, j'ai mandaté un universitaire pour faire le point sur les enjeux et difficultés que cela poserait pour le management.

Je dois dire que j'ai été très déçu : il m'a présenté des schémas et des graphiques en me disant que tel groupe se positionnait à tel ou tel endroit du graphique et avait tel ou tel score culturel. Que voulez-vous que j'en fasse dans mon management au quotidien ? Je ne comprends pas mieux mon organisation.

La compréhension et le management de la diversité culturelle sont un enjeu majeur dans les organisations, comme en témoigne la réflexion du président d'une organisation présente dans 113 pays comptant près de trois cents groupes ethniques. En effet, sa réaction face aux résultats de l'étude qu'il a diligentée montre que les outils utilisés pour l'appréhension des cultures se sont avérés peu opérationnels. Les schémas, graphiques et scores de catégorisation produits par l'universitaire mandaté ne lui étant d'aucune utilité, sa déception révèle les limites de travaux empreints du modèle de mesure des valeurs proposé par Hofstede (individualisme/collectivisme, distance hiérarchique, aversion au risque et masculinité/féminité), de représentation graphique *grid/group* de Douglas et Wildawsky conduisant à quatre modèles (hiérarchique, individualiste, fataliste et égalitaire) mais aussi de la catégorisation en trois logiques de d'Iribarne (honneur, contrat, consensus). Leur principale défaut réside dans une focalisation excessive sur des valeurs exprimées de manière ambiguë dans une heuristique quantitative de mesure de la culture (Baskerville, 2003; 2005; Bhimani, 1999). Ce faisant, ces modèles ne satisfont pas le besoin que peut éprouver un manager de comprendre les cultures qui l'environnent. C'est pourquoi, à la suite de ces critiques, un courant de recherche alternatif posant l'ethnicité comme conceptualisation opérationnelle de la culture s'est constitué. Dans ce contexte, cet article vise à identifier quels sont les principaux apports d'une appréhension des enjeux de diversité au travers de l'ethnicité. Cette étude s'inscrit dans la lignée des critiques formulées par Bhimani (1999) et Baskerville (2003,

2005) et laisse délibérément de côté les études fondées sur d'autres concepts que l'ethnicité. Aux fins d'apprécier les apports de l'ethnicité aux sciences de gestion, cet article dresse une revue critique de la littérature portant sur les liens entre ethnicité et systèmes de contrôle de gestion. La contribution attendue de ce travail est d'offrir à nos collègues francophones des cadres alternatifs aux modèles de Hofstede, Douglas et Wildavsky ou d'Iribarne pour appréhender la diversité dans les organisations. C'est pourquoi la première partie construit un cadre théorique permettant d'appréhender les enjeux de la diversité, tandis que la deuxième montre empiriquement comment l'ethnicité peut offrir de nouvelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion.

1. CADRE THÉORIQUE : CULTURE ET ETHNICITÉ

En sciences de gestion, la culture est généralement entendue comme un ensemble de croyances, valeurs et normes (Mayrhofer, 2002; Meschi et Riccio, 2006). L'appréhension des croyances et des normes étant malaisée, les chercheurs tendent à la réduire à un ensemble de valeurs (Bhimani, 1999, p.422, p.428 ; Ahrens & Mollona, 2007, pp.309-310 ; Baskerville, 2003, pp.1-2). C'est pourquoi cette section présente dans un premier temps les principaux enjeux liés à la notion de culture et les limites de celle-ci. Ces dernières permettront de comprendre à la fois pourquoi les sciences de gestion ont réduit le phénomène à un système de valeurs et pourquoi un concept alternatif, l'ethnicité, a pu émerger dans les recherches anglo-saxonnes.

1.1. COMPRENDRE ET CONCEPTUALISER LA CULTURE

Cette section a pour objet de présenter une compréhension de la culture comme phénomène onto-anthropologique et pas seulement social. Pour cela, elle pose les termes des débats

historiques sur son essence et ses contours. Dans un second temps, une esquisse de cadre conceptuel empreint des débats théoriques et méthodologiques antérieurs sera proposée.

1.1.1. Comprendre la culture en amont des sciences de gestion

Dans sa critique, Baskerville (2003) note que les références aux travaux de Hofstede dans les recherches culturelles ne peuvent par nature rien apporter dans la mesure où elles sont auto-référentielles, Geert Hofstede et Mary Douglas étant comptables de formation, et ignorent le champ disciplinaire de la culture par excellence, à savoir l'anthropologie. Lorsque celle-ci est née au dix-huitième siècle avec le premier traité (Kant, 1776), elle était intégrée à l'ontologie (Cohen, 1972; Lafrance, 1997). Depuis, il est admis que « *la métaphysique précède l'ontologie qui elle-même précède l'anthropologie* » (Cohen, 1972, p. xxiv). Ainsi, ontologiquement parlant, la culture apparaît comme la constitution de l'individu en tant qu'*étant* (Arendt, 1961; Lévinas, 1969; 1974; 1987). A ce titre, elle est d'abord et avant tout le processus ontologique et dans un second temps du monde : conscience de soi (Lévinas, 1969; 1987), conscience d'autrui en tant qu'être (Arendt, 1961; Lévinas, 1987), l'expérience du divin et l'expérience du non-être (Lévinas, 1969; 1987).

La constitution de l'être repose sur les expériences sensorielles qu'il peut avoir du monde. A cet effet, les cinq sens le renseignent sur ses préférences esthétiques (Lévinas, 1987, p.42). Une fois que ces préférences ont été découvertes, leur répétition dans le temps (fréquence et durée) constitue le bagage culturel de l'individu, ses paroles et ses actes révélant ce qui fait sens pour ses sens et indirectement pour lui. De ce fait, ses productions ont une dimension esthétique renvoyant à ses préférences. Qu'elles soient artistiques, scientifiques ou autres, ses réalisations portent ses expériences antérieures et partant ce qui le constitue en tant qu'être. Prises séparément ou ensemble, ces réalisations montrent ce qu'il *est* (Lévinas, 1987, p.100).

Une fois constituée ontologiquement, la culture est un produit anthropologique précédant l'individu à qui elle est imposée de manière structurelle et extérieure par le groupe et l'environnement (Bourdieu, 1977; Godelier, 2002; Levi-Strauss, 1952; 1956; 1958; Mauss, 1954). Notamment, les structures lexicales et grammaticales d'une communauté comme des données exogènes façonnant *Weltanschauung*, discours, manières de penser et de se penser et ainsi comportements et perceptions ((Levi-Strauss, 1973), p.193-194) fondées sur la *géographie* (p.194), la cosmologie (pp.194-195), l'intégration (pp.195-196), la sociologie (pp.196-197) et l'économie (p.196). *In fine*, elle apparaît comme un ensemble complet de pratiques organisées dans un cadre rationnel systématique (Bourdieu, 1977; 1990), différant d'un groupe à l'autre et comprenant langue, relations entre genres, organisation sociale (notamment occupation de l'espace et du temps) et religion (Mauss, 1954, p.18).

Pour autant, l'instabilité de la culture (Geertz, 1975) conduit désormais à la considérer comme un ensemble de stratégies d'adaptation à l'environnement (Bennett, 1993; Scupin, 1998) dans lequel « *le présent ethnographique, pour ainsi dire, a toujours été une fiction, et les cultures traditionnelles ont toujours été ce que les gens eux-mêmes estimaient qu'elles devaient être à un moment donné, changeant d'une année sur l'autre en réaction à des forces tant internes qu'externes* » (Scupin, 1998, p.38). De la même manière qu'elles s'adaptent à l'environnement, les cultures ne sont ni innées ni acquises spontanément mais servent de fondations pour une communauté que ses membres enseignent aux nouveaux entrants. Ainsi, les nouveaux membres sont acculturés ou socialisés par la communauté, « *l'acculturation étant le processus d'interaction sociale par lequel les individus apprennent et acquièrent leur culture* » (Smith et Young, 1998, p.44).

Un tel processus consiste en un *apprentissage situé*, un *apprentissage social* ainsi qu'en un *apprentissage symbolique*. L'apprentissage situé est un mode d'apprentissage par essais-erreurs dans lequel l'individu ajuste son comportement au fil des expériences. L'apprentissage social intervient lorsqu'un individu apprend de l'observation des autres membres du groupe. Il apprend comment se comporter dans une situation donnée. Enfin, l'apprentissage symbolique repose sur les capacités linguistiques et sémiotiques à comprendre des modèles de représentation de la réalité.

1.1.2. Conceptualiser la culture

Combinaison d'éléments tangibles et intangibles, la culture est un système de *valeurs*, de *croyances* et de *normes*. Les valeurs sont les référentiels construits selon lesquels une société définit le bon et le mauvais, le beau et le laid, le sacré et le profane. Les postulats sur lesquels reposent les valeurs contribuent eux-mêmes à la définition de la culture et reposent sur des croyances, soit des conventions à propos d'hypothèses, d'idées ou de certitudes vraies ou fausses sur les origines du monde. Le système de croyances reflète une vision du monde, les lentilles à travers lesquelles les individus en appréhendent l'ordonnement. Enfin, les normes sont des règles partagées et des directives dictant ce que sont les bons comportements et les comportements déviants.

La *langue* et les *symboles* faisant partie de la culture, les culturalistes empruntent à la phénoménologie et à l'anthropologie structurale les capacités linguistiques et sémiotiques. De même, la *religion* est une dimension non négligeable de la culture, en ceci qu'elle recouvre des croyances, des pratiques (rituels et liturgies) ainsi que des représentations iconographiques et des divinités. Dans la mesure où la religion influence souvent l'organisation et le fonctionnement de la société, ses réalisations sont également intégrées à la

culture du groupe. Lorsque ce dernier s'institutionnalise pour devenir une société, les *relations sociales* sont également considérées comme faisant partie de la culture. De même, les pratiques quotidiennes, tels l'habillement ou les habitudes alimentaires en font partie. En outre, l'*espace* et le *temps* renvoient à une modélisation pratique des valeurs, croyances et normes.

En conclusion, les contours de la notion de culture, tels que présentés par le triangle grisé, pourraient être explicités comme un ensemble « *d'idées, valeurs et perceptions transmises dans une société – qui sont utilisées pour donner du sens à l'expérience et générer des comportements et qui sont reflétées dans ceux-ci* » (Haviland et al., 1985, p.32). On voit assez aisément que le concept de culture n'est guère opérationnalisable, dans le sens où il renvoie systématiquement à des questionnements ontologiques, donc aporiques, et ne permet méthodologiquement pas d'identifier une unité d'analyse de la diversité faisant l'unanimité. C'est pourquoi, la notion de culture présente de telles ambiguïtés requérant un concept et une unité d'analyse alternatifs.

1.2. AMBIGUÏTES ET ALTERNATIVE AU CONCEPT DE CULTURE

Cette section présente les ambiguïtés liées à une notion de culture aux contours flous et incertains. Plus particulièrement, conformément à la critique de Baskerville (2003, 2005), les ambiguïtés liées à l'unité d'analyse couramment retenue pour appréhender la diversité seront présentées. Dans un second temps, un concept alternatif et opérationnalisable, l'ethnicité et l'ethnie, sera présenté en détail.

1.2.1. Ambiguïtés et difficultés liées à la notion de culture en sciences de gestion

Du fait de la difficulté de modéliser la notion de culture, le chercheur en sciences de gestion pourrait être tenté de la résumer en un ensemble de valeurs universelles marquant différemment les groupes anthropologiques. C'est ce que font les travaux dérivés de Hofstede en retenant la nationalité (Baskerville, 2003; 2005; Bhimani, 1999). Cette section présente les limites de telles approches pour présenter l'ethnicité comme concept opérationnel alternatif.

Une nation, un territoire ? En anthropologie culturelle, l'élément culturel le plus significatif est l'occupation de l'espace et du temps qui se manifeste dans l'identification à la communauté (Scupin, 1998). En effet, une communauté compte plusieurs individus dans un espace géographique donné. Communiquant entre eux, ils partagent nécessairement une même langue qui devient elle-même un élément de leur patrimoine culturel. Ainsi, la question centrale de l'anthropologie est celle de la taille ou de la nature de la communauté géolinguistique (Fenton, 1999; Scupin, 1998; Smith et Young, 1998).

Depuis les travaux de Hofstede (1980), la recherche en sciences de gestion a retenu comme unité culturelle de référence la nationalité (Baskerville, 2003; 2005). Certes, Scupin (1998) considère que la nation influence la manière dont un peuple occupe l'espace ainsi que la langue que les individus sont autorisés à parler. Cela suppose implicitement que sur un territoire administratif donné (un Etat), tous les représentants d'une même nation soient regroupés et que symétriquement sur un territoire donné ne soit rassemblée qu'une seule nation.

En réalité, nation et territoire coïncident rarement. C'est notamment le cas des Etats multilingues, dans lesquels nation linguistique et territoire ne se recoupent pas (Scupin, 1998).

La Belgique, la Suisse et le Canada illustrent ces non-assortissements. Dans les trois cas, sur un même territoire cohabitent deux ou plusieurs nations tandis que la nation linguistique francophone de souche (non colonisée) est dispersée sur plusieurs territoires au lieu d'un. Le même constat peut être dressé quant aux autres nations linguistiques (anglophones, germanophones, néerlandophones, italophones), démontrant alors que nations linguistiques et frontières administratives ne se recoupent pas systématiquement, et remettant en cause l'appartenance à un Etat comme variable d'étude fiable.

La coïncidence entre nation et Etat repose sur l'hypothèse forte qu'il n'y a ni flux migratoires ni échanges interculturels entre les groupes, ignorant ainsi les enjeux de la colonisation puis de la mondialisation (Haviland, Prins, Walrath et McBride, 2005). Dans les deux cas, le *syncrétisme culturel* produit par les flux de population a remis en question la pertinence de l'Etat-Nation homogène. Désormais, la culture d'accueil intègre des éléments apportés par les migrants. Symétriquement, ces derniers intègrent à leur culture des éléments de la culture hôte. De même, plusieurs nations linguistiques cohabitent dans le même Etat (Haviland et al., 2005; Scupin, 1998; Smith et Young, 1998). A titre d'exemple, la France, le Royaume Uni, les Pays-Bas, l'Espagne et le Portugal ont détruit la pertinence de l'Etat-nation homogène en investissant de nouveaux territoires culturellement différents ou en intégrant artificiellement des peuples dans l'Etat-nation (Fenton, 1999; Naipaul, 1999). En conséquence, expansion coloniale et flux migratoires remettent en cause la Nation et lui dénie la qualité d'unité culturelle pertinente.

Enfin, retenir la nationalité comme unité culturelle de référence suppose que la définition de l'appartenance nationale soit unanimement admise. Par exemple, l'appartenance à la nation française repose sur le désir de devenir un citoyen et la nationalité peut être acquise tandis que

la nationalité allemande est transmise par le sang et par l'allemand en tant que langue maternelle¹. Entre ces deux extrêmes existent de nombreux autres modèles de conception de la nationalité : aux Etats-Unis, les individus adhèrent au projet, à la Constitution et à l'Union, tandis qu'en Suisse les citoyens soumettent les candidats à la nationalité à la votation populaire (Eriksen, 1993; Fenton, 1999).

D'un point de vue politique, nation et nationalité, en révélant comment est occupé l'espace dans un rhizome donné, montrent une certaine cohérence. Une nation est un construit politico-historique et n'est pas systématiquement liée à une langue, à des valeurs, et à des croyances. En assimilant la culture à la nation et à la nationalité, on crée un amalgame entre enjeux politiques et questions anthropologiques, ces dernières devenant subordonnées aux premiers (Scupin, 1998). Ainsi, le choix de la nation et de la nationalité comme unités culturelles de référence est méthodologiquement biaisé et a conduit les anthropologues à retenir d'autres unités culturelles comme pertinentes, telles la tribu (Freud, 1913; Levi-Strauss, 1952; 1958) ou l'ethnicité (Banks, 1996; Eriksen, 1993; Fenton, 1999).

1.2.2. L'ethnicité comme alternative conceptuelle, méthodologique et empirique à la culture

La notion d'ethnicité est particulièrement prégnante dans les pays anglo-saxons, tandis qu'elle est taboue dans les pays romano-germaniques, dans la mesure où elle est très fortement liée à la question raciale inhérente aux conflits intercommunautaires (Banks, 1996). Mais elle est aussi fortement liée à la conception du vivre ensemble (Weber, 1922, pp.385-398). Ainsi en France, en Suède et en Allemagne les notions d'*ethnie* et de *race* ont-elles une connotation raciste et sont-elles bannies de l'espace public (Banks, 1996; Eriksen, 1993). En effet, la

¹ Voir le discours de Fichte à la Nation allemande ou le texte de Breton sur la citoyenneté française.

tentation est grande de catégoriser des individus selon des critères prétendument objectifs, tels l'aspect physique ou la couleur de peau supposés déterminer perceptions et comportements, le racisme n'étant alors avéré que dans la conclusion qu'un groupe est objectivement supérieur aux autres. C'est ainsi que dans les années 1970, le mouvement relativiste a conduit à considérer l'ethnicité explicitement comme un phénomène subjectif (Banks, 1996; Eriksen, 1993; Fenton, 1999; Haviland et al., 2005; Scupin, 1998; Smith et Young, 1998; Weber, 1922). Dans ce contexte, l'ethnicité est conçue comme l'appartenance à une communauté et dans la volonté d'en faire partie, celle-ci reposant sur des expériences communes comme la *langue*, l'*ancestralité* et la *parenté* (Banks, 1996; Eriksen, 1993; Fenton, 1999).

Les communautés linguistiques facilitent la communication entre les membres d'un même groupe. Celle-ci étant un préalable à la construction de l'être ontologique, il n'est guère surprenant que l'individu recherche à échanger avec d'autres que lui au travers d'une langue commune lui permettant de comprendre et être compris (Lévinas, 1987). Là où la phénoménologie (i.e. Lévinas) considère n'importe quelle forme de langue (linguistique, arts, sciences...) Eriksen estime que la langue véhiculaire de l'ethnicité est la langue vernaculaire parlée dans des confins donnés, celle-ci pouvant être uniquement orale (les dialectes) ou écrite (langues régionales). Quel que soit son statut, cette langue usuelle employée par les membres d'une communauté pour communiquer entre eux par essence diffère de celles d'autres communautés et sert d'élément d'identification.

Souvent, la langue est complétée par l'ancestralité (Eriksen, 1993; Fenton, 1999). Des individus peuvent décider de former un groupe parce qu'ils partagent une histoire ou des racines communes. L'ancestralité est alors tournée vers le passé et met en exergue une expérience et une mémoire collectives qui peuvent être partagées émotionnellement avec

d'autres. L'ancestralité peut se référer à des événements avérés ou non. Si ceux-ci ont effectivement eu lieu, ils sont sujets à la mémoire collective. Ce peut être le cas des guerres civiles en Afrique causant des déplacements de population tout comme la Traversée du Milieu d'Afrique de l'Ouest vers les Antilles (Naipaul, 1999). Dans le cas contraire, Eriksen considère que l'ancestralité relève d'une mythologie dans les récits, symboles et personnages de laquelle les individus se reconnaissent.

Tandis que l'ancestralité symbolise une relation verticale au groupe dans le temps, la parenté représente un rapport horizontal et spatial. Pour Eriksen et Fenton, la parenté est le sentiment d'appartenir à une même famille sans qu'il y ait forcément un lien de sang. La parenté perdure grâce à des supports mythologiques ou à l'ancestralité. En somme, la parenté est la famille telle que créée par les individus et remplace les liens sanguins. C'est pourquoi la parenté est la manifestation la plus évidente de volonté d'appartenir à la communauté.

Afin de permettre une identification méthodologique et empirique des groupes ethniques, Eriksen (1993) en dresse une typologie. Ceux-ci sont des minorités urbaines, des proto-nations, des groupes ethniques dans des sociétés plurielles, des minorités indigènes ou des minorités post-coloniales. Les minorités urbaines accompagnent le développement urbain et correspondent à des groupes sociaux défavorisés dans nos sociétés occidentales. Des proto-nations sont des communautés revendiquant l'autonomie de leur administration dans un pays donné. À titre d'exemple, les Kurdes en Turquie ou les Basques en France et en Espagne forment des proto-nations. Des groupes ethniques dans une société plurielle sont en fait des minorités issues de l'immigration vers un pays donné. Ils n'ont aucune revendication particulière et constituent seulement en tant que communauté ou diaspora. Les minorités indigènes sont des peuples dépossédés par l'implantation de colons, tels les Aborigènes, les

Maoris ou les Eskimos. Les minorités post-coloniales sont constituées des descendants de peuples déportés vers le Nouveau Monde pour y être vendus comme esclaves. Ainsi, un groupe ethnique peut être aussi bien une communauté historique dans un territoire donné ou au contraire un groupe qui s'est installé au cours de l'histoire sur un autre territoire.

En conclusion, retenir l'ethnicité comme concept opérationnel de la diversité permet de combler les quatre principales limites des modèles traditionnels de la culture. En premier lieu, l'ethnicité s'intéresse à l'identification des spécificités des groupes et partant à ce qui permet d'expliquer les différences de comportements et de pratiques. Corrélativement, en intégrant la subjectivité des acteurs, elle permet d'extérioriser des phénomènes inconscients et ainsi de saisir les mécanismes de psychologie sociale par lesquels un groupe distinct se constitue. Il suit de ceci que l'ethnicité s'inscrit dans des modèles non déterministes et que ceux-ci reflètent la dynamique des cultures au lieu de les figer. C'est pour cette raison que la prochaine section présente comment l'ethnicité a été utilisée dans des recherches en contrôle pour appréhender des questions de diversité de pratiques.

2. ETHNICITÉ ET CONTRÔLE DE GESTION : DE NOUVELLES PERSPECTIVES OUVERTES POUR LA RECHERCHE EMPIRIQUE SUR LA DIVERSITÉ

Dans cette section sont présentés la méthodologie de collecte et analyse des données ainsi que les résultats obtenus de leur interprétation. Elle est décomposée en quatre sous-sections, la première présentant la méthodologie, la deuxième les objectifs de connaissance formulés par les auteurs des articles référencés dans cette étude, la troisième les moyens empiriques, méthodologiques et théoriques déployés par les chercheurs travaillant sur l'ethnicité, tandis que la quatrième présente les conclusions et contributions de ces travaux à la connaissance.

2.1. MÉTHODOLOGIE ET DONNÉES : UNE ÉTUDE BIBLIOGRAPHIQUE

Bien que la vocation de cet article soit de proposer les contours de concepts opérationnels alternatifs aux modèles traditionnellement utilisés dans les recherches sur la diversité en sciences de gestion, il se fonde sur une étude approfondie de travaux ayant recours à l'ethnicité plutôt qu'à d'autres concepts. Cette recherche est ainsi une étude bibliographique conduite selon une méthodologie similaire à celle employée dans l'étude du constructivisme dans les pratiques de recherche (Charreire et Huault, 2002), l'examen de pratiques de développement d'une théorie enracinée (Gurd, 2008; Joannidès et Berland, 2008a; b) ou l'observation de pratiques de réalisme critique (Modell, 2009) dans les recherches en contrôle de gestion.

Un premier constat à ce jour est qu'aucune publication en langue française n'appréhende la diversité sous l'angle de l'ethnicité. Il apparaît que la question ethnique, taboue dans le monde francophone, est abondamment étudiée dans le monde anglo-saxon, auteurs britanniques, australiens et canadiens y étant particulièrement sensibles. Dans un souci d'homogénéité de l'échantillon, seuls des articles publiés dans des revues scientifiques de comptabilité-contrôle de gestion ont été retenus. Le premier critère de sélection était le champ de recherche « comptabilité ». Pour cela, les revues référencées dans les bases de données dont le titre contenait le terme « *accounting* » ont fait l'objet d'une présélection. Celles-ci publiant des travaux aussi bien en comptabilité qu'en contrôle de gestion ou audit, ce critère a ensuite été triangulé avec une recherche par thème. Seuls devaient être sélectionnés des articles dont le thème contenait les termes « *management accounting* » ou « *management control* ». Dans un troisième temps, les articles de cet échantillon dans le titre ou le corps du texte desquels apparaissait le terme « *ethnicity* » ou « *ethnic* » ont été systématiquement retenus. Au final, l'échantillon se compose de 19 articles publiés dans *Accounting, Organizations and Society*

(3), *Critical Perspectives on Accounting* (5) et *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (11), aucune autre des grandes revues n'ayant publié à ce jour d'articles traitant d'ethnicité.

Chacun des dix-neuf articles a fait l'objet d'un codage dont le détail est présenté en annexe. Afin d'identifier les apports et limites de l'ethnicité comme concept et unité d'analyse de la diversité pertinents dans les recherches en contrôle de gestion, quatre catégories habituellement développées dans les études bibliographiques antérieures (Charreire et Huault, 2002) ont été retenus : « *objectifs de connaissance* », « *moyens utilisés* » et « *conclusions* ». La catégorie « *moyens utilisés* » ayant un triple contenu a été elle-même divisée en trois sous catégories : « *groupes ethniques étudiés* », « *méthodologie employée* » et « *cadre théorique adopté* ». Chacune de ces catégories constituera une sous-section de cette deuxième section.

2.2. TROIS FORMES D'OBJECTIFS DE CONNAISSANCE

Compte tenu de la récente prise en compte de l'ethnicité dans les recherches en contrôle de gestion, la distinction entre questions de recherche nouvelles, faussement nouvelles et traditionnelles proposée par Joannidès et Berland (2008) ne peut trouver à s'appliquer. Seront plutôt considérés les objectifs de connaissance affichés par les auteurs des dix-neuf publications retenues. Ceux-ci s'avèrent de trois ordres.

Une forme d'objectif de connaissance affiché par six publications consiste à comprendre la structure et l'évolution des professions de la comptabilité et du contrôle dans un contexte postcolonial (Annisette, 2000; 2003; Fearfull et Kamenou, 2006; Gallhofer et Chew, 2000; Kim, 2004; McNicholas, Humphries et Gallhofer, 2004). Implicitement, ces articles visent à comprendre la composition ethnique de ces professions dans des contextes traditionnellement caractérisés par une domination européenne et l'absence des peuples indigènes colonisés ou

de toute autre minorité. Plus particulièrement, Annisette (2000) cherche à comprendre comment l'impérialisme britannique à Trinidad a influencé l'évolution des besoins de comptables et contrôleurs de gestion qualifiés dans l'île. Dans l'article de 2003, elle a pour objectif de montrer la prégnance de l'ethnicité dans la construction de la profession des contrôleurs de gestion et comptables dans un contexte postcolonial. McNicholas et al. (2004) et Kim (2004) cherchent à comprendre un phénomène similaire en Nouvelle Zélande avec l'intégration des Maori à ces professions. Pour leur part, Gallhofer et Chew (2000) cherchent à conceptualiser comment ethnicité et comptabilité s'enrichissent mutuellement dans le cas des pratiques des peuples indigènes. En se fondant sur ces conclusions, Fearful et Kamenou (2006) tentent de comprendre pourquoi et comment la réglementation comptable d'un pays peut se fonder sur l'ethnicité comme critère de catégorisation et de gestion des carrières dans les professions comptables.

Un deuxième type d'objectif de connaissance consiste, dans dix articles, à comprendre le rôle joué par la comptabilité et le contrôle dans les relations entre groupes ethniques dans des contextes postcoloniaux ou post-éclavagistes (Alawattage et Wickramasinghe, 2009; Chew et Greer, 1997; Davie, 2000; 2005; 2007; Fleischman et Tyson, 2004; Gibson, 2000; Neu, 2000; Neu et Graham, 2004; Tyson, Fleischman et Oldroyd, 2004). Neuf articles cherchent ouvertement à montrer comment comptabilité et contrôle ont servi l'oppression des groupes ethniques indigènes. L'oppression y est appréciée sous différentes formes. Chew et Greer (1997) cherchent à apprécier le rôle joué par la comptabilité et le contrôle dans l'aliénation continue des groupes ethniques autochtones. Cet objectif de recherche a ensuite fait l'objet de développements et d'approfondissements, Davie (2000, 2005, 2007) cherchant à comprendre les fonctions coloniales jouées par la comptabilité et le contrôle, notamment la gestion de la discrimination ethnique et raciale. Fleischman et Tyson (2004) et Tyson et al. (2004) ont,

pour leur part, cherché à expliquer comment la comptabilité des groupes ethniques permettait la gestion des esclaves dans les plantations. Gibson (2000) a cherché à montrer comment la comptabilité avait servi à déposséder les minorités ethniques, tandis que Neu (2000) et Neu et Graham (2004) ont cherché à expliquer comment la comptabilité, à l'époque coloniale, avait servi l'extermination des ethnies indigènes. Outre ces huit publications cherchant à comprendre les ressorts de la domination occidentale sur les minorités ethniques, une seule a à l'inverse cherché à comprendre et conceptualiser les mécanismes par lesquels la comptabilité pouvait être utilisée par les minorités ethniques comme outil de résistance face à l'oppression européenne (Alawattage et Wickramasinghe, 2009).

Quatre articles affichent un objectif de connaissance déconnecté de la structure ethnique des professions ou des relations entre groupes ethniques et cherchent plutôt à comprendre les mécanismes d'appropriation des systèmes de contrôle par des groupes ethniques donnés (Davie, 2008; Efferin et Hopper, 2007; Greer et Patel, 2000; Wickramasinghe, Hopper et Rathnasiri, 2004). C'est ainsi que Greer et Patel (2000) visent à démontrer que les fondements des systèmes de contrôle et de l'*accountability* occidentaux sont incompatibles avec l'ethnicité aborigène. Cet article fondateur a ensuite initié d'autres recherches visant à interpréter et comprendre les dimensions ethniques de la comptabilité et du contrôle. Davie (2008) cherche à comprendre les mécanismes par lesquels les systèmes de contrôle permettent l'intéressement et la mobilisation de groupes ethniques donnés. Dans le même registre, Efferin et Hopper (2007) ont pour objectif de comprendre comment l'ethnicité et l'environnement culturel des hommes d'affaires indonésiens d'origine chinoise influencent le design et le fonctionnement des systèmes de contrôle de leur entreprise, tandis que Wickramasinghe et al. (2004) souhaitent comprendre comment les modes de contrôle de gestion sont liés, de manière imprévisible, dans les pays en développement à des facteurs

ethniques.

Les trois formes de connaissance que cherchent à produire ces publications retenant l'ethnicité comme concept et unité d'analyse de la diversité reflètent un objet et une nature triples. Les auteurs cherchant à comprendre l'évolution de la composition ethnique des professions comptables semblent en fait chercher à la décrire, l'ethnicité étant comprise comme un état de fait. Les chercheurs montrant les relations entre groupes ethniques permis par la comptabilité s'inscrivent dans une perspective critique à l'égard de l'outil comptable dont ils visent à dénoncer les excès. En revanche, les auteurs visant à comprendre l'appropriation ethnique des systèmes de contrôle retiennent l'ethnicité comme un construit subjectif dont les spécificités permettent de comprendre la diversité des pratiques. On comprend bien que des objectifs de connaissance si différents puissent conduire au déploiement de moyens eux aussi différents.

2.3. DES VOIES PLURIELLES VERS LA CONNAISSANCE

Cette section présente les moyens mobilisés par les auteurs pour remplir ces objectifs de connaissance. Dans un premier temps, les groupes étudiés sont présentés en tant que concept approprié à la question de recherche et unité empirique pour l'analyse de la diversité. Dans un second temps, les méthodologies employées sont détaillées. Enfin, les cadres théoriques construits ou utilisés par ces recherches sont précisés.

2.3.1. Diversité des groupes ethniques étudiés

Tous ces articles retenant l'ethnicité comme concept et unité d'analyse de la diversité, il convient d'explicitier ici l'identité mais aussi la nature des groupes ethniques étudiés. Sans

surprise, ceux-ci reflètent une diversité certaine : les ethnies du Sri Lanka sont étudiées par Alawattage et Wickramasinghe (2009) et Wickramasinghe et al. (2004), la minorité chinoise en Indonésie par Efferin et Hopper (2007), les descendants des esclaves aux Antilles par Annisette (2000, 2003), Fleischman et Tyson (2000) et Tyson et al. (2004), l'ethnie maori par Fearful et Kamenou (2006), McNicholas et al. (2004) et Kim (2004), les Aborigènes par Chew et Greer (1997), Greer et Patel (2000) et Gibson (2000), les indigènes de Fidji par Davie (2000, 2005, 2007, 2008) et les peuples autochtones au Canada par Neu (2000) et Neu et Graham (2004).

Ces sept groupes ethniques privilégiés dans la littérature anglo-saxonne sur le sujet correspondent à quatre catégories de la typologie d'Eriksen (1993). En effet, les ethnies du Sri Lanka et de Fidji, telles que présentées par les auteurs cités, sont des minorités postcoloniales. Les ethnies antillaises sont, en revanche, des minorités descendantes de la traversée du Milieu et de l'esclavage (Naipaul, 1999). Les Aborigènes, les Maori et les peuples autochtones canadiens constituent des proto-nations historiques colonisées et dépossédées par les Européens. Seule l'ethnicité chinoise en Indonésie est une minorité urbaine issue de l'immigration. Compte tenu des objectifs de connaissance affichés, tous ces articles traitent de minorités ethniques, aucun ne s'intéressant aux ethnies historiques majoritaires. Mis à part les articles de Wickramasinghe et al. (2004) et Efferin et Hopper (2007) cherchant à comprendre un phénomène comptable, une telle situation est cohérente avec les objectifs de connaissance affichés : décrire la composition ethnique des professions comptables ou dénoncer l'oppression des minorités.

2.3.2. Méthodologies employées

Sans surprise, les publications retenues ici révèlent des arsenaux méthodologiques aussi variés

que les groupes ethniques étudiés : neuf articles exploitent des archives (Chew et Greer, 1997; Davie, 2007; Fearfull et Kamenou, 2006; Fleischman et Tyson, 2004; Gallhofer et Chew, 2000; Gibson, 2000; Neu, 2000; Neu et Graham, 2004; Tyson et al., 2004), quatre reposent sur une approche ethnographique et des entretiens compréhensifs (Alawattage et Wickramasinghe, 2009; Efferin et Hopper, 2007; Kim, 2004; Wickramasinghe et al., 2004), et six sur un contenu auto-ethnographique et autobiographique (Annisette, 2000; 2003; Davie, 2000; 2005; 2008; Gallhofer et Chew, 2000).

L'exploitation d'archives est le fait d'auteurs cherchant à comprendre le rôle joué par la comptabilité et le contrôle dans les relations entre groupes ethniques dans des contextes postcoloniaux ou post-éclavagistes, tandis que l'auto-ethnographie semble plutôt contribuer à la description et à la compréhension de la structure ethnique des professions comptables. Enfin, une démarche combinant ethnographie et entretiens compréhensifs est associée à la compréhension de l'appropriation différenciée des outils de contrôle par des groupes ethniques donnés.

Il découle de cela que les travaux fondés sur l'exploitation d'archives s'intéressent à la dénonciation de l'oppression de minorités héritières de l'esclavage ou de proto-nations en Amérique du Nord (Neu, 2000 ; Neu et Graham, 2004), aux Caraïbes (Fleischman et Tyson, 2004 ; Tyson et al., 2004 ; Gallhofer et Chew, 2000), en Australie (Greer et Patel, 2000 ; Gibson, 2000) et en Nouvelle Zélande (Fearful et Kamenou, 2004 ; McNicholas et al., 2004). Les approches auto-ethnographiques semblent être associées aux minorités postcoloniales de Fidji (Davie, 2000, 2005, 2008) et du Sri Lanka (Alawattage et Wickramasinghe, 2009 ; Wicrkamasinghe et al., 2004). Enfin, l'observation d'ethnies peu étudiées et ne reflétant pas systématiquement l'oppression européenne repose sur la combinaison d'approches

ethnographiques et d'entretiens compréhensifs (Efferin & Hopper, 2007).

Les cinq autres publications (Annistte, 2000, 2003 ; Chew et Greer, 1997 ; Kim, 2004 ; Davie, 2007) semblent déroger à cette systématique. Pour étudier la structure des professions comptables à Trinidad, Annisette (2000, 2003) se fonde sur approche auto-ethnographique, tandis que Davie (2007) explique les fonctions coloniales de la comptabilité à Fidji à l'aide d'archives. Kim (2004) conduit une ethnographie de l'ethnie maori dans la profession comptable et Chew et Greer (1997) également pour examiner le rôle de la comptabilité dans l'oppression quotidienne des Aborigènes.

En conclusion, la diversité des assemblages méthodologiques utilisés dans les recherches sur l'ethnicité reflète un continuum entre l'objectif de connaissance affiché, les concepts et unités d'analyse utilisés. Les cinq articles dérogeant à la systématique révèlent l'absence de déterminisme dans la manière dont la recherche est conduite.

2.3.3. Cadres théoriques adoptés

Les dix-neuf publications sur l'ethnicité font preuve de continuité théorique, les mêmes cadres étant utilisés pour remplir les objectifs de connaissance fixés. En dépit de cette relative homogénéité, quatre types de cadre semblent être employés. Quatre articles adoptent un cadre wébérien ou néo wébérien des relations ethno-coloniales (Annisette, 2003 ; Chew et Greer, 1997 ; Davie, 2005 ; Wickramasinghe et al., 2004). L'argument soutenu est que le colonialisme d'une part et l'affiliation à une minorité ethnique d'autre part servent de puissance légitime aux possibles rapports de domination au sein de la profession comptable (Annisette, 2003 ; Davie, 2005) et dans l'utilisation des systèmes comptables (Chew et Greer, 1997 ; Wickramasinghe et al., 2004).

Cinq publications recourent à un philosophe post-moderne pour dénoncer la relégation des minorités ethniques en dehors des professions comptables (Davie, 2000, 2008) ou leur oppression par l'utilisation même des systèmes comptables (Fleischman et Tyson, 2004 ; Gallhofer et Chew, 2000 ; Neu, 2000). Les cadres postmodernes empreints de marxisme développés dans ces recherches sont les technologies foucaaldiennes de gouvernement pour comprendre comment un gouvernement colonial asservit les minorités colonisées (Davie, 2000 ; Neu, 2000), la théorie de l'acteur communicationnel de Habermas pour comprendre comment les minorités ethniques peuvent être intéressées et mobilisées autour (pour ou contre) les systèmes comptables (Davie, 2008), les rapports savoir-pouvoir de Foucault et oppression-résistance de Derrida pour comprendre la dialectique présidant aux relations entre comptabilité et ethnicité (Gallhofer et Chew, 2000) ou encore les cadres des études post-coloniales (Fleischman et Tyson, 2004). Trois articles adoptent très explicitement un positionnement théorique néo-marxiste en recourant à la *labour process theory* (Davie, 2007 ; Tyson et al., 2004 ; Kim, 2004).

Trois autres proposent des cadres rarement utilisés dans des recherches antérieures en comptabilité. Alawattage et Wickramasinghe (2009) développent un cadre théorique de l'économie politique culturelle empreint de *labour process theory* mais s'en différenciant dans la mesure où les rapports de domination sont conçus comme des construits politiques et ethniques et non comme un phénomène immanent. Annisette (2000) utilise la théorie de l'impérialisme développée par Galtung (1971) pour comprendre les ressorts culturels de l'impérialisme colonial et partant ses effets sur la structuration de la profession comptable. À nouveau, les catégories traditionnellement prédéfinies et remplies des cadres postcoloniaux sont abandonnées pour faire émerger de l'observation des acteurs une compréhension de la

prégnance de l'ethnicité dans la construction des professions comptables. Enfin, Neu et Graham (2004) se fient aux travaux de Bauman sur la normalisation et la légitimation de l'holocauste par les nombres et la comptabilité pour comprendre l'ambiguïté de ces derniers dans les relations entre colons et minorités colonisées. Tout comme Alawattage et Wickramasinghe (2009) et Annisette, Neu et Graham (2004) se démarquent des études postcoloniales dont ils jugent les conclusions (dénonciations) prévisibles.

Enfin cinq publications empruntent à l'anthropologie des ethnies étudiées afin de comprendre leurs spécificités ainsi que leurs effets sur les pratiques des systèmes de contrôle (Fearful et Kamenou, 2006 ; Greer et Patel, 2000 ; Gibson, 2000 ; McNicholas et al., 2006 ; Efferin et Hopper, 2007). Selon le groupe ethnique étudié, les catégories proposées ne sont pas les mêmes. Par exemple, Greer et Patel (2000) insistent sur les notions de parenté, d'appartenance à la terre et de responsabilité pour celle-ci dans l'ethnicité aborigène, montrant ainsi les limites de l'*accountability* occidentale. Efferin et Hopper s'appuient sur une anthropologie de la Chine pour comprendre que le confucianisme est associé à un passé scientifique et artistique et à une langue véhiculant un esprit entrepreneurial.

En conclusion, à l'exception des cadres wébériens, néo-wébériens et anthropologiques, les trois autres catégories sont généralement considérées comme des perspectives théoriques critiques (Cooper et Hopper, 1987; 2006). Dans les premiers cas, une compréhension des effets sociaux et culturels des systèmes de contrôle est proposée, tandis que dans le second les dérives du colonialisme permis par la comptabilité sont dénoncées.

2.4. CONCLUSIONS

Conformément aux objectifs de connaissance affichés, les conclusions auxquelles aboutissent

les recherches fondées sur l'ethnicité produisent trois types de conclusions : la sous-représentation des minorités ethniques dans les professions comptables du fait de l'ethnicité (8 articles), le pouvoir d'oppression des minorités permis par les techniques de catégorisation, objectivation et calcul des systèmes comptables (6 articles) et le design et les pratiques des systèmes de contrôle comme construits ethniques (5 articles).

Les huit articles cherchant à comprendre la structuration et le développement des professions comptables ont conclu que les minorités ethniques y étaient sous-représentées du fait même des structures coloniales (Annisette, 2000, 2003 ; Davie, 2000, 2005 ; Fearful et Kamenou, 2006 ; Gallhofer et Chew, 2000 ; McNicholas et al., 2004 ; Kim, 2004). La compréhension du phénomène est unanime : la formation d'une élite coloniale dans les nouveaux territoires s'est faite au détriment des minorités ethniques. Dans le cas des proto-nations maori ou pasifika (Fidji), la présence des Européens a rendu inutile la formation d'une élite locale, ce qui s'est traduit notamment par l'absence de ces minorités ethniques des professions comptables (Davie, 2000 ; 2005 ; Fearful et Kamenou, 2006 ; McNicholas et al., 2004). Les ethnies postcoloniales ou héritières de l'esclavage aux Antilles se trouvent absentes des professions comptables parce que la politique coloniale les a systématiquement confinées à des positions inférieures dans les plantations et leur a interdit l'accès à l'éducation (Annisette, 2000, 2003 ; Gallhofer et Chew, 2000). On peut noter ici que les conclusions, très homogènes, se trouvent étayer des phénomènes coloniaux déjà bien connus et souvent explicités par les historiens (Appadurai, 2005; Marseille, 2001; 2005; Naipaul, 1999; Negri et Hardt, 2004). L'article de Kim (2004), en revanche, présente une conclusion inattendue et originale. Bien que le colonialisme impérial européen ait structuré les professions en Nouvelle Zélande, de nouvelles formes d'expansion coloniale fondées sur l'ethnicité des migrants chinois fortunés et lettrés bouleversent les clivages traditionnels entre minorités et majorités ethniques et par voie

de conséquence la structure des professions comptables. Désormais, ces dernières accueillent principalement en leur sein de jeunes diplômés et des cadres chinois perçus dans le pays comme les émissaires d'une nouvelle puissance coloniale.

Les six articles cherchant à comprendre ou expliquer les mécanismes par lesquels les systèmes comptables servent l'oppression des minorités concluent que c'est effectivement le cas (Davie, 2007, 2008 ; Fleischman et Tyson, 2004 ; Tyson et al., 2004 ; Neu, 2000 ; Neu et Graham, 2004). Alors que dans les six cas la conclusion était déjà formulée dans les objectifs de connaissance, le processus mis au jour semble être une forme de contribution à la connaissance en soi (Graham, 2009). Deux grands arguments se distinguent dans ce courant. D'une part, l'utilisation de l'ethnicité comme critère d'évaluation des esclaves mettait en lumière le caractère activiste et le projet politique de la comptabilité (Fleischman et Tyson, 2004). En effet, l'ethnicité servait de référence pour la détermination des objectifs de production pour les esclaves ainsi que pour l'évaluation de leurs performances et l'administration d'un système de sanctions et de récompenses (Tyson et al., 2004). Ces conclusions ont ensuite pu être conceptualisées plus avant par Davie (2008) comprenant que la comptabilité produit une forme de connaissance à travers le pouvoir des nombres vitale pour les projets à vocation raciste, des informations relatives à l'ethnicité pouvant être manipulées et objectivées à de telles fins. Cette conclusion ouvre alors sur le deuxième argument selon lequel la comptabilité est un outil d'aliénation et d'extermination des proto-nations. Dans le cadre de l'aplanissement des spécificités des minorités ethniques, les gouvernements recourent dans un premier temps à la comptabilité pour recenser et localiser les groupes concernés et anticiper leur évolution démographique (Neu, 2000). En outre, En inculquant les valeurs de modernité occidentale aux peuples autochtones du Canada, la comptabilité a progressivement exterminé ces derniers en leur faisant perdre leur identité

ethnique (Neu et Graham, 2004). Il apparaît alors que la logique de catégorisation du monde porte un projet idéologique conduisant inéluctablement à l'oppression des minorités ethniques.

Les cinq articles concluant sur des mécanismes d'appropriation ethnique des systèmes de contrôle semblent montrer qu'une résistance à l'oppression de la comptabilité est possible. C'est en particulier ce que révèle l'étude d'Alawattage et Wickramasinghe (2009) qui constatent que la comptabilité ne sert pas qu'à l'oppression des minorités, celles-ci pouvant la retourner comme un outil de résistance contre la domination coloniale et/ou raciale. Une conclusion du même ordre semble être tirée de l'observation de la proto-nation aborigène qui résiste à l'élimination par une forte ethnicité fondée sur une appartenance à la terre et une parenté incompatibles avec l'idéologie des systèmes comptables occidentaux (Greer et Patel, 2000 ; Gibson, 2000). Ici, contrairement à ce que pouvaient observer Neu (2000) et Neu et Graham (2000), l'originalité de la conclusion réside dans le fait que la disparition des minorités ethniques n'est plus considérée comme inévitable. Sans pour autant qu'elles aient à résister aux systèmes de contrôle, elles font de leur design et de leur utilisation une pratique culturelle imprévisible, sauf à comprendre les ressorts de l'ethnicité, toute forme de déterminisme étant rejetée (Wickramasinghe et al., 2004 ; Efferin et Hopper, 2007).

En conclusion, l'ethnicité comme concept et unité d'analyse de la diversité a permis de tirer des conclusions homogènes et confirmant pour la structure des professions comptables les effets du colonialisme européen déjà connus en histoire et science politique. Malgré un caractère relativement prévisible, ces conclusions offrent des outils intellectuels de compréhension des professions. Lorsque l'objectif de connaissance était l'explication des mécanismes d'oppression des minorités mis en œuvre par les systèmes comptables, les

conclusions ne constituent pas un apport significatif, puisqu'elles sont connues à l'avance. En revanche, les mécanismes idéologiques mis au jour représentent une contribution à la connaissance. Enfin, lorsque l'ethnicité est retenue comme unité d'analyse des pratiques comptables, elle permet de comprendre les différences et les limites des modèles capitalistes occidentaux.

DISCUSSION ET CONCLUSION

Cet article visait à identifier quels étaient les apports de recherches fondées sur l'ethnicité tant comme concept que comme unité d'analyse de la diversité. Du fait du caractère novateur de telles recherches dans le champ du contrôle de gestion et de la levée d'un sujet tabou en France, retenir l'ethnicité constitue déjà un acte de bravoure en soi. Cet article montrait de manière critique pour les objectifs de connaissance et débats scientifiques adressés, les moyens empiriques, méthodologiques et théoriques déployés et les conclusions l'apport ou l'absence d'apport de telles études. Les dix-neuf articles étudiés ont révélé une volonté de comprendre les systèmes de contrôle de gestion dans le contexte social dans lequel ils opèrent. En cela, tous ces travaux s'inscrivent dans le projet alternatif au courant dominant en comptabilité (Gray, 2002; Hopwood, 1983; Laughlin, 1988). Le fait de fonder des travaux sur la subjectivité des acteurs et l'intériorisation de la diversité au lieu de chercher à expliquer des différences fondées sur des valeurs prétendument objectives représente une opérationnalisation de ce projet.

Le fait de retenir l'ethnicité comme concept et l'ethnie comme unité d'analyse permet également d'étudier des groupes jusqu'alors négligés par la recherche parce qu'ils entraient difficilement dans les modèles explicatifs ou prédictifs de Hofstede, Douglas et Wildavsky ou d'Iribarne (voir les critiques de Bhimani, 1999 ; Harrison et McKinnon, 1999 et Baskerville,

2003, 2005). Alors que ces recherches traditionnellement comparent les mêmes nationalités aux contours ambigus et peu intelligibles (américaine, française, chinoise, etc.), d'autres groupes peuvent être appréhendés (les Maori, les Aborigènes, les Pasifika, les Antillais, etc.) et ainsi enrichir notre compréhension de la comptabilité et du contrôle de gestion.

Le caractère subjectif de l'ethnicité en tant que construction socio-anthropologique empêche d'appliquer des schèmes et catégories rigides et appelle à identifier les spécificités des groupes observés. Cela se traduit mécaniquement par l'impossibilité de recourir à des méthodologies quantitatives, mais à développer des méthodes qualitatives riches, notamment l'ethnographie et l'auto-ethnographie pour collecter et analyser les données. Ainsi, l'ethnicité a-t-elle également une contribution méthodologique (Stanfield II, 1994). Dans la continuité de l'apport méthodologique, les recherches fondées sur l'ethnicité, en faisant fi des modèles traditionnels d'étude des cultures, ont pu proposer des cadres théoriques rénovés contribuant à renouveler les concepts permettant de comprendre les enjeux de la comptabilité et du contrôle de gestion. C'est la raison pour laquelle Efferin et Hopper (2007) estiment que l'introduction d'éléments d'anthropologie du groupe étudié permet de s'affranchir des cadres traditionnels (micro-économiques) de la recherche comptable. De la même manière, l'économie politique culturelle (Alawattage et Wickramasinghe, 2009) offre une grille d'analyse des ethnies au regard des enjeux politiques de la comptabilité et du contrôle de gestion.

Même si la contribution théorique de ces recherches à la connaissance scientifique reste encore incertaine, notamment du fait de leur caractère récent, elles posent les jalons pour de futurs travaux. La confirmation par la recherche comptable de phénomènes bien connus en histoire ou en science politique n'est sans doute pas une contribution majeure à la connaissance mais permet de comprendre la structure actuelle des professions comptables

dans les anciennes colonies, une telle compréhension étant susceptible à terme de rendre possibles des mesures correctrices. Dans le même ordre d'idées, la dénonciation de l'oppression des minorités par les systèmes comptables permet d'apprécier la puissance de l'outil en même temps que ses dangers et inciter chercheurs et praticiens à se conduire de manière réflexive à son endroit. Enfin, conclure que le design et l'utilisation d'un système de contrôle sont des pratiques ethniques permet de se départir de l'idée de tout déterminisme culturel.

En conclusion, les dix-neuf recherches fondées sur l'ethnicité permettent d'opérationnaliser les concepts de la diversité sans pour autant la caricaturer. En ouvrant une réflexion sur identité, professions et pratiques, ces recherches offrent des outils conceptuels et méthodologiques au chercheur et au manager soucieux de comprendre la diversité.

Du fait de la richesse de la connaissance produite par ces recherches, on ne peut qu'appeler à des prolongements étudiant des groupes ethniques identifiés par Eriksen (1993) et laissés à l'écart jusqu'à présent. Notamment, des travaux portant sur les majorités ethniques historiques, les proto-nations ou les nations linguistiques dans les pays industrialisés permettraient d'identifier les raisons de possibles incompréhensions, mésusages des systèmes de contrôle et de management et à terme de prendre des mesures visant à les adapter aux groupes ethniques auxquels ils s'adressent.

La principale contribution de cet article consiste en la présentation conceptuelle, empirique et méthodologique de l'ethnicité comme alternative à la culture si difficile à appréhender en sciences de gestion. L'apport réside alors dans la mise à disposition de nos collègues francophones de concepts opérationnalisables et de leur proposer différentes manières de

mener des travaux traitant de diversité.

Bibliographie

- Alawattage, C., et Wickramasinghe, D. (2009). "Weapons of the weak: subalterns' emancipatory accounting in Ceylon Tea". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22, 379-404.
- Annisette, M. (2000). "Imperialism and the professions: the education and certification of accountants in Trinidad and Tobago". *Accounting, Organizations & Society* 25, 631-659.
- Annisette, M. (2003). "The colour of accountancy: examining the salience of race in a professionalisation project". *Accounting, Organizations and Society* 28, 639-674.
- Appadurai, A. (2005). *Après le colonialisme*. Payot.
- Arendt, H. (1961). *The human condition*. The University of Chicago Press.
- Banks, M. (1996). *Ethnicity: anthropological constructions*. Routledge.
- Baskerville, R.F. (2003). "Hofstede never studied culture". *Accounting, Organizations and Society* 28, 1-14.
- Baskerville, R.F. (2005). "A research note: the unfinished business of culture". *Accounting, Organizations and Society* 30, 389-391.
- Bennett, J.W. (1993). *Human ecology as human behavior*. Transaction Publishers.
- Bhimani, A. (1999). "Mapping methodological frontiers in cross-national management control research". *Accounting, Organizations and Society* 24, 413-440.
- Bourdieu, P. (1977). *Outline of a theory of practice*. Cambridge University Press.
- Bourdieu, P. (1990). *La logique de la pratique*. Seuil.
- Charreire, S., et Huault, I. (2002). "Le constructivisme dans la pratique de recherche : une évaluation à partir de seize thèses de doctorat". *Finance Contrôle Stratégie* 4, 31-55.
- Chew, A., et Greer, S. (1997). "Contrasting world views on accounting: Accountability and Aboriginal culture". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 10, 276 - 298.
- Cohen, R.A. (1972). "Introduction". In E. Lévinas, *Humanism of the other*: University of Illinois Press, pp. vii-xliv.
- Cooper, D.J., et Hopper, T. (1987). "Critical studies in accounting". *Accounting, Organizations and Society* 12, 407-414.
- Cooper, D.J., et Hopper, T. (2006). "Critical Theorising in Management Accounting Research". *Handbooks of Management Accounting Research, vol. Volume 1*: Elsevier, pp. 207-245.
- Davie, S.S.K. (2000). "Accounting for imperialism: a case of British-imposed indigenous collaboration". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13, 330 - 359.
- Davie, S.S.K. (2005). "The politics of accounting, race and ethnicity: a story of a Chiefly-based preferencing". *Critical Perspectives on Accounting* 16, 551-577.
- Davie, S.S.K. (2007). "A colonial "social experiment": Accounting and a communal system in British-ruled Fiji". *Accounting Forum* 31, 255-276.
- Davie, S.S.K. (2008). "An autoethnography of accounting knowledge production: Serendipitous and fortuitous choices for understanding our social world". *Critical Perspectives on Accounting* 19, 1054-1079.
- Efferin, S., et Hopper, T. (2007). "Management control, culture and ethnicity in a Chinese Indonesian company". *Accounting, Organizations and Society* 32, 223-262.
- Eriksen, T.H. (1993). *Ethnicity and nationalism: anthropological perspectives*. Pluto Press.
- Fearfull, A., et Kamenou, N. (2006). "How do you account for it?: A critical exploration of

- career opportunities for and experiences of ethnic minority women". *Critical Perspectives on Accounting* 17, 893-901.
- Fenton, S. (1999). *Ethnicity - Racism, class and culture*. McMillan Press.
- Fleischman, R.K., et Tyson, T.N. (2004). "Accounting in service to racism: monetizing slave property in the antebellum South". *Critical Perspectives on Accounting* 15, 376-399.
- Freud, S. (1913). *Totem et tabou*. Petite bibliothèque Payot.
- Gallhofer, S., et Chew, A. (2000). "Introduction: accounting and indigenous peoples". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13, 256 - 267.
- Geertz, C. (1975). *The interpretation of cultures : selected essays*. Hutchinson.
- Gibson, K. (2000). "Accounting as a tool for Aboriginal dispossession: then and now". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13, 289 - 306.
- Godelier, M. (2002). *Au fondement des sociétés humaines: ce que nous apprend l'anthropologie*. Albin Michel.
- Graham, C. (2009). "Accounting and subalternity: enlarging a research space". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22, 309-318.
- Gray, R. (2002). "The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?". *Accounting, Organizations and Society* 27, 687-708.
- Greer, S., et Patel, C. (2000). "The issue of Australian indigenous world-views and accounting". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13, 307 - 329.
- Gurd, B. (2008). "Remaining consistent with methods? An analysis of grounded theory research in accounting". *Qualitative Research in Accounting & Management* 5, 122-138.
- Haviland, W., Prins, H., Walrath, D., et McBride, B. (2005). *Cultural anthropology: the human challenge*. Thomson.
- Hopwood, A.G. (1983). "On trying to study accounting in the contexts in which it operates". *Accounting, Organizations and Society* 8, 287-305.
- Joannidès, V., et Berland, N. (2008a). "Grounded theory: quels usages dans les recherches en contrôle de gestion". *Comptabilité Contrôle Audit n° thématique*, In press.
- Joannidès, V., et Berland, N. (2008b). "Reactions to reading 'Remaining consistent with methods? An analysis of grounded theory research in accounting' - A comment on Gurd". *Qualitative Research in Accounting & Management* 5, 253-261.
- Kant, I. (1776). *Anthropology from a pragmatic point of view*. Southern Illinois University Press.
- Kim, S.N. (2004). "Imperialism without empire: silence in contemporary accounting research on race/ethnicity". *Critical Perspectives on Accounting* 15, 95-133.
- Lafrance, G. (1997). "De Rousseau à Kant à propos de l'anthropologie". In J. Ferrari, *L'année 1798: Kant sur l'anthropologie*: J. Vrin, pp. 33-41.
- Laughlin, R. (1988). "Accounting in its Social Context: An Analysis of the Accounting Systems of the Church of England". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 1, 19 - 42.
- Levi-Strauss, C. (1952). *Race et histoire*. Gallimard.
- Levi-Strauss, C. (1956). *Tristes tropiques*. Seuil.
- Levi-Strauss, C. (1958). *Anthropologie structurale*. Plon.
- Levi-Strauss, C. (1973). *Anthropologie Structurale II*. Pocket.
- Lévinas, E. (1969). *Totality and infinity*. Duquesne University Press.
- Lévinas, E. (1974). *Otherwise than being or beyond essence*. Duquesne University Press.
- Lévinas, E. (1987). *Time and the Other*. Duquesne University Press.
- Marseille, J. (2001). *L'âge d'or de la France coloniale*. Albin Michel.
- Marseille, J. (2005). *Empire colonial et capitalisme français*. Albin Michel.
- Mauss, M. (1954). *Sociologie et anthropologie*. Presses Universitaires de France.

- Mayrhofer, U. (2002). "Environnement national et stratégies de rapprochement : une analyse des entreprises françaises et allemandes". *Finance Contrôle Stratégie* 2, 61-84.
- McNicholas, P., Humphries, M., et Gallhofer, S. (2004). "Maintaining the empire: Maori women's experiences in the accountancy profession". *Critical Perspectives on Accounting* 15, 57-93.
- Meschi, P.-X., et Riccio, E.L. (2006). "Analyse longitudinale de l'impact du risque-pays et des différences culturelles sur la survie des coentreprises internationales au Brésil entre 1974 et 2005". *Finance Contrôle Stratégie* 9, 87-111.
- Modell, S. (2009). "In defence of triangulation: a critical realist approach to mixed methods research in management accounting". *Management Accounting Research* 20, 208-221.
- Naipaul, V.S. (1999). *La traversée du milieu*. Folio.
- Negri, T., et Hardt, M. (2004). *Empire*. Folio.
- Neu, D. (2000). "Accounting and accountability relations: colonization, genocide and Canada's first nations". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13, 268 - 288.
- Neu, D., et Graham, C. (2004). "Accounting and the holocausts of modernity". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17, 578 - 603.
- Scupin, R. (1998). *Cultural anthropology: a global perspective*. Prentice Hall.
- Smith, S., et Young, P.D. (1998). *Cultural anthropology: understanding a world in transition*. Prentice Hall.
- Stanfield II, J.H. (1994). "Ethnic modelling in qualitative research". In N.K. Denzin, et Y.S. Lincoln, *Handbook of Qualitative Research*: Sage publications, pp. 175-188.
- Tyson, T.N., Fleischman, R.K., et Oldroyd, D. (2004). "Theoretical perspectives on accounting for labor on slave plantations of the USA and British West Indies". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17, 758 - 778.
- Weber, M. (1922). *Economy and Society*. The University of California Press.
- Wickramasinghe, D., Hopper, T., et Rathnasiri, C. (2004). "Japanese cost management meets Sri Lankan politics: Disappearance and reappearance of bureaucratic management controls in a privatised utility". *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17, 85 - 120.

Annexe. Ethnicité dans les recherches en contrôle de gestion

Article	Objectif de connaissance	Groupes ethniques étudiés	Méthodologie employée	Cadre théorique adopté	Conclusions
Alawattage & Wickramasinghe (2009)	Montrer les mécanismes par lesquels la comptabilité émancipatrice des minorités opprimées permet de s'affranchir de la domination coloniale.	Minorités lankaises colonisées.	sri Ethnographie, entretiens compréhensifs	Economie politique culturelle comptabilité émancipatrice	La comptabilité ne sert pas qu'à l'oppression des minorités, et celles-ci pouvant la retourner comme un outil de résistance contre la domination coloniale et/ou raciale.
Annisette (2000)	Comprendre comment l'impérialisme britannique à Trinidad a influencé l'évolution des besoins de comptables et contrôleurs de gestion qualifiés dans l'île.	Minorités ethniques historiques Trinidad (descendants d'esclaves)	à Autoethnographie	Théorie structurelle de l'impérialisme (Galtung, 1971).	Dans un contexte colonial et même post-colonial, les élites comptables sont formées par les colons, ce qui résulte en l'impossibilité pour les minorités ethniques d'accéder à cette profession. Symétriquement, les universités ethniques ne sont pas reconnues par la profession comptable qui ne peut ainsi évoluer que très lentement.
Annisette (2003)	Montrer la prégnance de l'ethnicité dans la construction de la profession des contrôleurs de gestion et comptables dans un contexte post-colonial.	Minorités ethniques historiques Trinidad (descendants d'esclaves)	à Autoethnographie	Théories néo-wébériennes de l'ethnicité pour comprendre la comptabilité et le contrôle dans leur contexte socio-anthropologique.	Dans le cas de Trinidad, c'est l'ethnicité plus que tout autre facteur qui a influencé l'organisation de la profession des comptables et contrôleurs de gestion.
Chew & Greer (1997)	Examiner le rôle joué par la comptabilité et le contrôle dans l'oppression continue et l'aliénation des groupes ethniques autochtones	Ethnicité aborigène	Archives, autoethnographie	Critique de la théorie de l'agence par un cadre théorique néo-wébérien des modèles (ethniques) de rationalité.	Afin d'éviter toute forme de colonisation, l'accountability devrait intégrer des éléments de contexte ethnique dans lequel elle opère, dans la mesure où elle est ethniquement déterminée.
Davie (2000)	Comprendre comment la comptabilité et l'impérialisme britannique ont ensemble soutenu l'oppression des minorités ethniques.	Minorités ethniques fidjiennes	Autoethnographie, entretiens compréhensifs	Cadre foucauldien des technologies de gouvernement et d'asservissement.	Afin d'assurer une hégémonie européenne sur la profession comptable et d'éviter tout conflit ethnique, les colons britanniques ont soutenu le développement d'une élite locale parmi les minorités ethniques fidèles au régime colonial.

Article	Objectif de connaissance	Groupes ethniques étudiés	Méthodologie employée	Cadre théorique adopté	Conclusions
Davie (2005)	Comprendre comment la comptabilité a pu utiliser l'ethnicité dans une perspective de discrimination raciale.	Minorités ethniques fidjiennes	Autoethnographie	Théories néo-wéberiennes de l'ethnicité et de la discrimination.	En recensant, cantonnant et stigmatisant les groupes ethniques, la comptabilité peut être un outil utilisé à des fins racistes, même dans les cas de discrimination positive caractérisés par du racisme inversé.
Davie (2007)	Expliquer les fonctions coloniales jouées par la comptabilité à l'égard de minorités ethniques.	Minorités ethniques fidjiennes	Archives communales	Labour process theory, théories post-coloniales.	Les techniques calculatoires développées par les systèmes comptables ont servi à déposséder les minorités ethniques de leurs terres à vil prix tout en laissant croire à l'objectivité des modèles d'évaluation retenus.
Davie (2008)	Comprendre comment des intérêts particuliers naissent.	Minorités ethniques fidjiennes	Autoethnographie	Théorie et critique de la théorie de l'acteur communicationnel d'Habermas.	La comptabilité produit une forme de connaissance à travers le pouvoir des nombres vitale pour les projets à vocation raciste, des informations relatives à l'ethnicité pouvant être manipulées et objectivées à de telles fins.
Fearful Kamenou (2006)	& Comprendre pourquoi et comment la réglementation comptable d'un pays peut se fonder sur l'ethnicité comme critère de catégorisation.	Ethnicité maori en Nouvelle Zélande	Exploitation d'archives historiques	Cadres de l'anthropologie culturelle pour définir les enjeux ethniques.	L'ethnicité influe sur la manière dont les minorités tracent leurs projets de carrière dans la profession comptable. La réglementation de cette dernière, en favorisant des groupes ethniques, permet d'assurer une égalité de traitement dans la diversité.
Fleishman Tyson (2004)	& Montrer comment la comptabilité a servi l'exploitation des esclaves aux Antilles.	Ethnies victimes de l'esclavage aux Antilles	Exploitation d'archives historiques	Cadres néo-marxistes des études post-coloniales.	L'utilisation de l'ethnicité comme critère d'évaluation des esclaves mettait en lumière le caractère activiste et le projet politique de la comptabilité.
Gallhofer Chew (2000)	& Comprendre comment l'ethnicité et la comptabilité s'enrichissent mutuellement dans le cas des pratiques des peuples indigènes.	Ethnies victimes de l'esclavage aux Antilles	Exploitation d'archives historiques	Les cadres foucauldien des rapports de pouvoir et derridien des relations de domination-résistance.	Les minorités ethniques sont généralement sous-représentées dans les professions et la recherche comptables.

Article	Objectif de connaissance	Groupes ethniques étudiés	Méthodologie employée	Cadre théorique adopté	Conclusions
Greer & Patel (2000)	Démontrer que l'ethnicité aborigène n'est pas compatible avec les fondements de l'accountability occidentale.	Ethnicité aborigène	Exploitation d'archives historiques et anthropologiques	Cadres de l'anthropologie des populations aborigènes pour en comprendre les valeurs centrales.	Dans le cas des Aborigènes, ancestralité, parenté, attachement à la terre et croyances religieuses sont incompatibles avec l'individualisme méthodologique sous-tendant les conceptions de l'accountability dans les pays occidentaux.
Gibson (2000)	Montrer que la langue et la terminologie de la comptabilité et du contrôle sont un outil de dépossession et d'aliénation des minorités ethniques.	Ethnicité aborigène	Exploitation d'archives historiques et anthropologiques	Cadres de l'anthropologie des populations aborigènes pour en comprendre les valeurs centrales.	L'incompatibilité entre les fondements économiques et philosophiques de la comptabilité occidentale et l'ethnicité aborigène a inévitablement conduit à une dépossession de ces derniers de leurs terres par les colons européens.
Neu (2000)	Resituer la comptabilité et le contrôle dans le contexte de la colonisation et de l'extermination des minorités ethniques.	Ethnicité des premières nations canadiennes	Exploitation d'archives historiques	Cadre foucauldien des technologies de gouvernement et d'asservissement.	Dans le cadre de l'aplanissement des spécificités des minorités ethniques, les gouvernements recourent dans un premier temps à la comptabilité pour recenser et localiser les groupes concernés et anticiper leur évolution démographique.
Neu & Graham (2004)	Comprendre l'ambiguïté de la comptabilité et des outils de contrôle dans les relations entre colons et minorités ethniques colonisées.	Ethnicité des premières nations canadiennes	Exploitation d'archives historiques	Cadre de Bauman sur la normalisation de l'holocauste et de l'extermination.	En inculquant les valeurs de modernité occidentale aux peuples autochtones du Canada, la comptabilité a progressivement exterminé ces derniers en leur faisant perdre leur identité ethnique.
McNicholas, Humphries & Gallhofer (2004)	Comprendre comment, dans les professions comptables, la colonisation européenne a influencé le développement de l'ethnicité maori.	Ethnicité maori en Nouvelle Zélande	Ethnographie, entretiens compréhensifs	Cadres de l'anthropologie culturelle des Maori.	En dépit d'une culture multi-ethnique en Nouvelle Zélande, la profession comptable dans ce pays reste colonisée par les Européens, tandis que l'ethnie maori y est-sous-représentée.

Article	Objectif de connaissance	Groupes ethniques étudiés	Méthodologie employée	Cadre théorique adopté	Conclusions
Efferin & Hopper (2007)	Comprendre comment l'ethnicité et l'environnement culturel des hommes d'affaires indonésiens d'origine chinoise influencent le design et le fonctionnement des systèmes de contrôle de leur entreprise.	Ethnicités chinoise et indonésienne en Indonésie	Grounded theory (ethnographie et entretiens)	Cadres de l'anthropologie de la Chine et de l'Indonésie, cadre des Merchant sur les systèmes de contrôle dans une démarche de grounded theory.	Ethnicité et systèmes de contrôle interagissent dans le design organisationnel sans que l'on soit en mesure de dire lequel influence l'autre.
Wickramasinghe, Hopper & Rathnasiri (2004)	Comprendre comment les modes de contrôle de gestion sont liés, de manière imprévisible, dans les pays en développement à des facteurs ethniques.	Ethnicités tamoul et japonaise au Sri Lanka	Grounded theory (ethnographie)	Cadre post-wéberien des études coloniales.	Dans les pays en développement, l'ethnicité est un obstacle à l'opérationnalisation des modes de contrôle traditionnelles des grandes entreprises.
Tyson, Fleishman & Oldroyd (2004)	Expliquer les mécanismes par lesquels la comptabilité des plantations servait l'esclavagisme.	Ethnies victimes de l'esclavage aux Antilles	Exploitation d'archives historiques	Labour process theory et cadre foucauldien des rapports savoir-pouvoir.	L'ethnicité servait de référence pour la détermination des objectifs de production pour les esclaves ainsi que pour l'évaluation de leurs performances et l'administration d'un système de sanctions et de récompenses.
Kim (2004)	Comprendre l'impact de la colonisation et de l'impérialisme britannique dans la constitution de la profession comptable en Nouvelle Zélande et la place accordée au groupe ethnique maori.	Ethnicité chinoise en Nouvelle Zélande	Ethnographie	Labour process theory	Bien que le colonialisme impérial européen ait structuré les professions en Nouvelle Zélande, de nouvelles formes d'expansion coloniale fondées sur l'ethnicité (chinoise) bouleversent les clivages traditionnels entre minorités et majorités ethniques.