



HAL
open science

INTERFACES, NARRATIONS ET LEGITIMATIONS DE LA FINANCIARISATION

Laetitia Legalais, Jérémy Morales

► **To cite this version:**

Laetitia Legalais, Jérémy Morales. INTERFACES, NARRATIONS ET LEGITIMATIONS DE LA FINANCIARISATION. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899119

HAL Id: hal-01899119

<https://hal.science/hal-01899119v1>

Submitted on 24 Oct 2018

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.

INTERFACES, NARRATIONS ET LEGITIMATIONS DE LA FINANCIARISATION

Laetitia LEGALAIS

Jeremy MORALES

Résumé : Notre étude s'intéresse aux justifications que les contrôleurs de gestion donnent de leur rôle et de leur position dans les organisations. Nous regroupons leurs arguments en quatre catégories : leur position dans la circulation de l'information, leur expertise comptable et financière, la place que leur accorde la direction générale, leur rôle d'interface entre les opérations et la direction générale. Nous montrons qu'ils construisent au passage une narration légitimant la centralité du langage financier dans leur organisation, alors même que leur intervention est légitimée par la financiarisation des organisations. Cette étude permet donc de mieux comprendre comment les narrations produites par certains acteurs permettent de légitimer la connexion des opérations locales à la tendance globale de la financiarisation.

Mots clés : justifications, financiarisation, narrations légitimantes, contrôleurs de gestion.

Abstract: This article focuses on the justifications accountants give for their role and position in organisations. We group the various arguments they use to justify this influence into four categories: their position in the information circuit, their accounting and financial expertise, their degree of importance in the eyes of general management, and their role as the interface between operations and general management. We show that through these arguments they construct a narrative that legitimises the central role of financial language in their organisation, even though their intervention is legitimised by the financialisation of organisations. This study thus furthers understanding of how the narratives produced by certain managers legitimise the connection of local operations to the broader financialisation trend.

Key words: justification, financialisation, legitimising narratives, management accountants.

1. Introduction

Ce travail s'intéresse aux justifications que les contrôleurs de gestion donnent de leur rôle et de leur position dans les organisations. Membres d'une fonction support, les contrôleurs de gestion doivent faire accepter, rendre légitimes leurs interventions dans les processus opérationnels (Dalton, 1950 ; Bouquin, 2010). Or, ces interventions sont parfois fortement contestées par les autres groupes organisationnels (Ezzamel et Burns, 2005 ; Lambert, 2005 ; Morales, 2009 ; Lambert et Morales, 2009 ; Farjaudon et Morales, 2011). N'étant pas intégrés à la ligne hiérarchique, les contrôleurs de gestion doivent donc justifier, auprès des managers, leur intervention dans les processus opérationnels.

Les justifications que les contrôleurs de gestion peuvent donner de leur intervention dans les organisations est particulièrement intéressante dans le contexte français, souvent décrit comme valorisant la technique et dévalorisant la comptabilité (Levy-Leboyer, 1979 ; Lane, 1995 ; Macdonald, 1995 ; Porter, 1995 ; Fayolle, 1999 ; Lambert, 2005 ; Bouquin, 2010 ; Lambert et Pezet, 2010). Les contrôleurs de gestion peuvent alors avoir le sentiment que leur travail est considéré comme un « sale boulot » (Lambert et Morales, 2009 ; Morales et Lambert, 2013), et produire des narrations permettant de le présenter (et de le percevoir) comme plus gratifiant (Morales, 2013). A l'inverse, nous étudions ici un ensemble de narrations produites par des contrôleurs de gestion dont l'intervention dans les processus de décision opérationnelle est considérée comme conséquente – des contrôleurs de gestion que nous pouvons qualifier de « puissants » (Sathe, 1983 ; Lambert et Pezet, 2007 ; 2010 ; Farjaudon et Morales, 2011). Pourtant, leur travail de légitimation de leur intervention est tout aussi important. En nous appuyant sur la notion de « narrations légitimantes » (Creed et al., 2002 ; Vaara, 2002 ; Suddaby et Greenwood, 2005 ; Erkama et Vaara, 2010 ; Maclean et al., 2012), nous cherchons donc à comprendre comment les contrôleurs de gestion parviennent à justifier, auprès des managers, que leur point de vue puisse être influent sur les décisions à prendre. Nous montrerons qu'ils cherchent par là à légitimer la centralité du langage financier dans leur organisation. Cette étude permet donc de mieux comprendre comment les narrations produites par les contrôleurs de gestion permettent de légitimer la connexion des opérations locales à la tendance globale de la financiarisation.

Bien que le concept reste flou et sa définition controversée (Alvehus et Spicer, 2012), la financiarisation des organisations (Epstein, 2005 ; Krippner, 2005) est généralement étudiée de manière macroscopique (Boyer, 2000 ; Froud et al., 2000) ou pour ses effets sur les

structures de gouvernance (Lazonick et O'Sullivan, 2000 ; Morin, 2000 ; Djelic et Zarlowski, 2005). Ces études insistent sur le rôle des apporteurs de capitaux (marchés financiers et investisseurs institutionnels) et de la gouvernance actionnariale comme moteurs principaux de la financiarisation (Davis et Thompson, 1994 ; Lazonick et O'Sullivan, 2000 ; Morin, 2000 ; Djelic et Zarlowski, 2005 ; Palpacuer et al., 2006 ; Roberts et al., 2006 ; Cushen, 2013). Cependant, d'autres travaux expliquent la financiarisation par une évolution des pratiques managériales. Ainsi, plusieurs études ont montré l'influence grandissante des managers ayant une formation financière dans les grandes entreprises privées (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987 ; 1990 ; Zorn, 2003 ; 2004). Plus récemment, un courant a émergé autour de l'analyse de l'influence des mesures financières de performance, et du rôle de certains modèles de création de valeur pour l'actionnaire, dans la financiarisation des organisations (Froud et al., 2000 ; Ezzamel et al., 2008 ; Gleadle et Cornelius, 2008 ; Morales et Pezet, 2010 ; 2012 ; Alvehus et Spicer, 2012). Plus précisément, la financiarisation place les métriques comptables au cœur des processus organisationnels, notamment de responsabilisation des managers, de justification hiérarchique et d'interprétation des événements opérationnels. Ces chercheurs ont ainsi montré que la financiarisation repose notamment sur une évolution des modes de contrôle et de management dans les organisations : c'est dans ce courant que s'inscrit notre recherche.

Or, le langage financier n'est pas toujours considéré comme le plus légitime pour organiser l'action collective. La question est alors de mieux comprendre comment est légitimée l'influence du langage financier dans les processus de décision. Pour répondre à cette question, nous avons conduit une étude qualitative au sein de plusieurs entreprises multinationales, cotées et non cotées. Plus précisément, nous avons interrogé différents acteurs, et notamment des contrôleurs de gestion, considérés par leurs interlocuteurs comme des représentants du langage financier dans leurs organisations. Alors que notre étude ne portait pas spécifiquement au départ sur ce thème, deux éléments ont orienté notre attention vers cette problématique. D'une part, les contrôleurs que nous avons rencontrés insistent sur le fait qu'ils ne prennent pas de décision, ce qui peut paraître étonnant dans un contexte où les managers sont plutôt enclins à mettre en avant leur importance, leurs responsabilités et leur capacité à faire des choix. D'autre part, ils ont tous cherché à avancer les multiples raisons qui peuvent expliquer que leur avis devienne prépondérant dans certaines situations. Ces deux phénomènes incitent à penser que l'intervention des contrôleurs de gestion dans les organisations ne va pas de soi. Nous avons donc analysé les récits qu'ils font de leurs

interventions sur les opérations pour mieux comprendre les justifications qu'ils donnent de leur influence dans les organisations. Nous approchons ainsi la légitimation du langage financier par l'angle des narrations que ses représentants produisent pour justifier leur intervention dans les processus organisationnels.

Dans une première partie, nous connecterons la littérature sur la financiarisation à l'étude du travail des représentants du point de vue financier dans les organisations : les contrôleurs de gestion. Cette partie permet de montrer l'intérêt qu'il y a à étudier les narrations légitimantes produites par les puissants sur leur influence. Après avoir explicité notre méthodologie, nous présentons les différentes dimensions des narrations légitimantes produites par les personnes que nous avons rencontrées. Enfin, nous analyserons nos résultats de manière à mieux comprendre les justifications de la puissance des financiers et ce qu'elles nous apprennent sur la manière dont la critique peut être atténuée dans les organisations.

2. Les narrations légitimantes de la financiarisation

Ce travail retrace le renforcement mutuel entre une tendance globale, la financiarisation, et des pratiques locales, l'intervention des contrôleurs de gestion dans certaines organisations. Pour cela, nous mettons en avant le concept de narrations légitimantes (Creed et al., 2002 ; Vaara, 2002 ; Suddaby et Greenwood, 2005 ; Erkama et Vaara, 2010 ; Maclean et al., 2012). Nous commençons donc par montrer les enjeux liés aux narrations légitimantes des puissants, avant de présenter une synthèse de la littérature sur la puissance des contrôleurs de gestion. Enfin, nous montrerons l'intérêt qu'il y a à replacer ces propos dans le contexte particulier de la financiarisation.

Le rôle des récits et narrations pour le management et les organisations a été largement étudié (Brown, 1994 ; 1998 ; 2006 ; Gabriel, 1995 ; Czarniawska, 1998). Cependant, les articles proposant un lien entre ces narrations et les processus de domination sont plus récents (Maclean et al., 2012 ; Whittle et Mueller, 2012). Ceci s'explique parce que les études prenant en compte les phénomènes de domination dans les organisations (Fournier et Grey, 2000 ; Allard-Poesi et Loilier, 2009 ; Golsorkhi et al., 2009) ont cherché à donner une voix à ceux qui en manquent, et ont donc plutôt négligé la voix des puissants. Pourtant, comme le montre bien Scott (1990), les récits de l'ombre (*hidden transcripts*) et leur potentiel émancipateur ne peuvent être compris sans prendre en considération la manière dont les puissants façonnent des récits publics sur eux-mêmes. Il est donc important de mieux comprendre comment

fonctionnent les récits des puissants si l'on veut replacer le rôle des processus narratifs et discursifs dans le cadre de positions asymétriques de pouvoir.

Scott (1990) attire notre attention sur la distance qui sépare les récits publics, ceux qui correspondent à ce que les représentants du pouvoir veulent entendre, et les récits de l'ombre, ceux qui ne sont exprimés qu'en coulisses. Les récits publics sont intéressants en ce qu'ils correspondent au discours officiel que les élites produisent sur elles-mêmes. Cependant, le discours des puissants n'est pas moins voilé que les récits de l'ombre (Scott, 1990). En effet, si tous deux doivent être compris comme un moyen de mettre en avant une image plus positive de soi-même, les membres des élites ont plus que les autres les ressources nécessaires pour produire des discours officiels sur eux-mêmes. L'étude de tels discours doit donc être comprise comme un moyen non pas de rendre compte fidèlement des représentations que les puissants se font de leur activité, mais plutôt de comprendre comment ils produisent des significations particulières pour légitimer leur position et leur intervention.

Plus récemment, certains auteurs ont donc étudié les récits que les dirigeants de grandes entreprises donnent d'eux-mêmes, de leurs carrières et des raisons de leur succès pour comprendre les justifications de l'inégalité (Maclean et al., 2012). En effet, si l'idée de 'réussite' est généralement valorisée, elle peut être contestée à partir du moment où elle se traduit par un tel accroissement des inégalités, et par la constitution d'une 'élite' si influente, qu'elle est perçue comme contraire à un idéal démocratique d'égalité (Mills, 1951 ; 1956). Il devient alors intéressant d'étudier les histoires d'eux-mêmes produites par les puissants comme des formes de légitimation de la puissance (Maclean et al., 2012), comme des réponses à la contestation et donc comme des moyens pour atténuer la critique.

Nous nous plaçons ainsi dans la perspective ouverte par Maclean et ses collègues (2012) selon laquelle les histoires d'eux-mêmes produites par les puissants sont des formes de légitimation et de justification de la puissance. Cependant, Maclean et ses collègues (2012) interrogent des présidents de grandes sociétés. Or, la théorie du découplage tend à faire penser que leur influence sur les niveaux intermédiaires et opérationnels des organisations ne doit pas être considérée comme allant de soi. Nous nous intéressons donc ici à des acteurs qui interviennent à l'interface entre les directions générales et les départements opérationnels, à savoir les contrôleurs de gestion (Hopper, 1980 ; Sathe, 1983 ; Lambert, 2005). Cet angle est particulièrement intéressant car ils ont été décrits comme les membres des organisations chargés de sensibiliser les managers aux tendances de la financiarisation (Morales et Pezet, 2010 ; 2012).

La question de la puissance des contrôleurs de gestion, de son étendue, de ses causes et de ses manifestations, n'a pas été clairement tranchée par la littérature. Alors que certains les présentent comme une « force organisationnelle vitale » (Sathe, 1983, p. 35), d'autres paraissent plus réservés (Lambert et Morales, 2009 ; Morales et Lambert, 2013). Cependant, la plupart des auteurs considèrent que l'influence des contrôleurs de gestion est plus ou moins grande et prend des manifestations très différentes selon les organisations (Hopper, 1980 ; Lambert, 2005 ; Lambert et Sponem, 2009 ; 2012). Bien que les contrôleurs de gestion ne disposent pas d'un pouvoir opérationnel, ils peuvent agir stratégiquement pour augmenter leur zone d'influence (Bessire, 1995) ou orienter les comportements de manière plus informelle (Lambert, 2005 ; Morales, 2009). Surtout, l'influence des contrôleurs de gestion dépend de leur rôle et de leur zone de responsabilité.

Sans être abondante, la littérature sur les rôles des contrôleurs de gestion est à la fois ancienne et importante. L'article fondateur de Hopper (1980) a notamment montré que l'intervention des contrôleurs de gestion peut suivre deux orientations contradictoires. Le contrôleur « teneur des comptes » est en charge de la détermination, de la mesure et du suivi de la performance des membres de l'organisation (Hopper, 1980) – assimilé à un surveillant au service de la direction générale, et garant du contrôle interne, il peut empêcher la prise de certaines décisions et interdire certaines dépenses (Sathe, 1983). Le contrôleur « conseiller » doit pour sa part aider à l'identification et à l'analyse des problèmes (Hopper, 1980) – partenaire des managers (« *business partner* »), il doit leur fournir une information utile à la prise de décisions (Sathe, 1983). C'est ce contrôleur en partenaire des managers qui a le plus attiré l'attention de la littérature (Granlund et Lukka, 1998 ; Granlund et Malmi, 2002 ; Burns et Balvinsdottir, 2005 ; Byrne et Pierce, 2007 ; Järvenpää, 2007). Prenant part aux décisions opérationnelles quotidiennes (Ahrens et Chapman, 2000) comme aux plus stratégiques d'entre elles (Ahrens, 1997), ce contrôleur est en effet le plus prestigieux, et permet notamment de s'éloigner des stéréotypes négatifs du métier (Bougen, 1994 ; Friedman et Lyne, 1997 ; 2001). De nombreux auteurs semblent ainsi observer une tendance dans l'évolution des rôles des contrôleurs de gestion, qui interviendraient de plus en plus pour aider les managers à prendre des décisions (Granlund et Lukka, 1998 ; Granlund et Malmi, 2002 ; Byrne et Pierce, 2007), augmentant ainsi leur influence et leur implication dans les opérations (Sorensen, 2008).

Cette littérature s'est notamment intéressée aux canaux par lesquels passe l'influence des contrôleurs de gestion, et a largement documenté les moyens à travers lesquels les contrôleurs pouvaient influencer les managers. Parmi les facteurs de contingence identifiés,

l'environnement est souvent mentionné (Atkinson et al., 1997 ; Burns et Scapens, 2000 ; Burns et Vaivio, 2001) : en cas de difficultés financières (Sathe, 1983), ou si la gestion des coûts est considérée comme centrale du fait de marges brutes très faibles (Lambert et Sponem, 2009), le rôle des contrôleurs de gestion devient plus important. Cependant, ce sont plutôt des facteurs internes qui ont généralement été avancés, et en particulier l'introduction de certains outils de gestion, comme les ERP, qui favoriseraient l'intervention des contrôleurs (Granlund et Malmi, 2002 ; Scapens et Jazayeri, 2003). Ainsi, Oakes et ses collègues (1998) observent comment l'introduction d'une planification commerciale dans les musées canadiens est l'occasion d'exercer un « pouvoir pédagogique », influence invisible masquée derrière la nécessité pour les opérationnels de comprendre le fonctionnement de l'outil. D'autres auteurs considèrent que le rôle des contrôleurs eux-mêmes est plus actif : c'est par la discussion (Ahrens, 1997), la négociation (Ahrens et Chapman, 2002) et la persuasion (Dent, 1991) que les contrôleurs parviennent à modifier la manière dont les managers comprennent leur environnement. En particulier, en redéfinissant les problèmes organisationnels centraux en termes comptables, ils présentent leur compétence distinctive comme la plus pertinente pour les résoudre, ce qui leur donne une position privilégiée dans de telles négociations (Ezzamel et Burns, 2005).

Enfin, certains auteurs ont expliqué la puissance des contrôleurs de gestion par leur centralité dans les processus d'information – certains les qualifiant d'experts en information (Burns et Baldvinsdottir, 2005). En effet, en tant qu'intermédiaires entre la direction générale et les opérationnels, ils peuvent non seulement avoir accès aux informations dites sensibles et détenues par la première, mais aussi au savoir opérationnel car ils sont chargés d'en suivre les évolutions quotidiennes (Sathe, 1983). Leur travail consistant à faire comprendre les implications financières des actions de chacun (Friedman et Lyne, 1997 ; Grandlund et Lukka, 1998 ; Burns et Scapens, 2000 ; Sorensen, 2008), ils deviennent à la fois destinataires et fournisseurs d'information pour l'ensemble de l'organisation, et cela quel que soit leur rôle (Hopper, 1980 ; Pierce et O'Dea, 2003). Cela pourrait rendre les contrôleurs incontournables. Cependant, si la centralité dans les processus d'information explique l'influence des contrôleurs de gestion, il reste à savoir pourquoi ce sont eux qui ont obtenu une telle place. En effet, les contrôleurs ont des concurrents en la matière (Morales, 2009 ; Bouquin, 2010).

Pour expliquer une telle situation, un élément plus macrosociologique – la financiarisation – doit être réintroduit. Plusieurs études ont montré l'influence de la financiarisation sur les pratiques organisationnelles (Boyer, 2000 ; Froud et al., 2000 ;

Lazonick et O'Sullivan, 2000). Ces études tendent cependant à postuler que le rôle des investisseurs, l'évolution de la structure de l'actionnariat ou son impact sur les règles de gouvernance suffisent à démontrer la financiarisation des sociétés. D'autres études ont montré l'importance de mécanismes internes, notamment l'influence des mesures financières de performance et le rôle de certains modèles de création de valeur pour l'actionnaire, dans la financiarisation des organisations (Ezzamel et al., 2008 ; Gleadle et Cornelius, 2008).

Notre travail s'intéresse plutôt au rôle de certains individus, et de leurs narrations, dans la légitimation de la financiarisation auprès des managers. Plus précisément, nous étudions les narrations que produisent les représentants du langage financier au niveau opérationnel des organisations, à savoir les contrôleurs de gestion (Morales et Pezet, 2010 ; 2012). D'une part, l'influence grandissante du management financier offre aux contrôleurs de gestion des arguments pour justifier l'importance de leur avis sur les opérations. D'autre part, ils cherchent à justifier leur intervention auprès des managers, ce qui les amène à produire des discours légitimant la financiarisation des organisations. A partir du moment où les managers acceptent l'intervention des contrôleurs de gestion sur leur zone de responsabilité, ils consentent ainsi implicitement à la financiarisation de leur organisation.

La combinaison de la littérature sur le rôle des contrôleurs de gestion avec les études de la financiarisation permet donc d'expliquer les causes et les manifestations de l'influence des contrôleurs de gestion. Cependant, et notamment dans le contexte français, le rôle des contrôleurs de gestion, comme la financiarisation ou la généralisation des indicateurs comptables dans les processus opérationnels, sont fortement contestés (Lambert et Morales, 2009 ; Morales et Pezet, 2010 ; 2012). Pour comprendre comment la connexion des opérations locales à la tendance de la financiarisation a été progressivement considérée comme une évolution légitime et naturelle, nous nous penchons donc maintenant sur les narrations justificatives produites par des contrôleurs de gestion dont l'influence sur leur organisation est considérée comme particulièrement élevée.

3. Méthodologie

Cette recherche est basée sur une étude de terrain qualitative. Nous avons réalisé vingt-cinq entretiens semi-directifs, d'une durée allant de 45 minutes à 2 heures. Nous avons aussi mené des observations participantes et non participantes, notamment lors de missions de

formation. La majorité des personnes interrogées appartient à la fonction finance de différentes organisations, la plupart occupant des postes décentralisés.

Au départ, les entretiens que nous avons menés auprès des contrôleurs de gestion ne portaient pas spécifiquement sur la question de la légitimité de leurs interventions. Nous les avons interrogés sur leurs pratiques quotidiennes. Ils ont orienté leurs réponses vers les activités qui leur semblent particulièrement intéressantes et valorisantes, ce qui les a amenés à évoquer la question de l'utilité de leur travail pour leur organisation, et notamment pour les opérationnels. Nous les avons donc également questionnés sur les relations qu'ils entretiennent avec les autres membres de l'organisation. Ces relations sont importantes car les contrôleurs de gestion rencontrés affirment tous qu'ils cherchent à aider les opérationnels, à les conseiller et à leur apporter une « valeur ajoutée ». Enfin, nous nous sommes intéressés à la place accordée à la fonction financière dans leur organisation, son image auprès des opérationnels et son poids dans les prises de décision.

Pour stabiliser les interprétations proposées nous avons cherché à multiplier les angles de vue. Nous avons ainsi confronté les narrations produites par les contrôleurs à celles de managers. Nous avons également pris en compte les discours institutionnels offerts par l'organisation : en effet, l'observation de missions de formation a été l'occasion de voir comment les représentants d'un discours officiel sur l'organisation positionnent le langage financier dans les prises de décision. Ces sessions de formation s'adressaient à trois types de public : des contrôleurs de gestion junior, des managers et comptables en passe de devenir contrôleurs de gestion et des contrôleurs de gestion plus expérimentés repérés par leurs managers et pressentis pour accéder à des postes de directeurs administratifs et financiers.

Les personnes que nous avons rencontrées travaillent dans de grandes entreprises multinationales. Le cas central de notre étude concerne Syclade, un groupe industriel international diversifié. Parmi les personnes rencontrées, treize travaillent pour ce groupe industriel international diversifié. Les autres personnes rencontrées ont été choisies pour accroître la diversité des profils : certains travaillent dans les services, d'autres dans l'industrie, dont certains dans la grande consommation (voir annexe).

4. Les justifications de l'influence des contrôleurs de gestion

Questionnés sur leur participation aux processus de prise de décision, les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ont tous commencé par mettre en avant le caractère

indirect de leur influence, lié à leur volonté de ne pas prendre eux-mêmes de décision. C'est ce qui apparaît par exemple dans les extraits suivants :

Après, je suis pas manager opérationnel, c'est-à-dire que moi, je ne vais prendre aucune décision sur ce qu'on fait, sur les projets qu'on doit choisir, ceux qu'ils ne faut pas choisir. (Delphine, contrôleur financier, Syclade)

C'est pas toi [le contrôleur de gestion] qui a la main, c'est eux qui ont la main, c'est eux les opérationnels, c'est ce que j'arrête pas de leur dire. (Amar, contrôleur de gestion, Bancassurance)

T'oriente mais au final, ce n'est pas toi qui a le dernier mot et c'est pas forcément ce que tu pousses qui va passer. (Stéphane, contrôleur de gestion, Syclade)

Le contrôleur c'est un mec qui est avec le management, qui aide à prendre des décisions, qui va éclairer les décisions [mais] c'est le manager qui prend les décisions, [...] c'est pas à moi d'assumer la décision, je suis pas payé pour ça. (Olivier, contrôleur de gestion senior, Route&co)

Ces contrôleurs de gestion disent tous ne pas prendre de décision. En fait, ils veulent dire que ce sont les managers qui prennent les décisions opérationnelles. Leur première expression de leur intervention est donc négative : celle-ci ne doit pas se traduire par une prise de décision opérationnelle, qui relève de la responsabilité des managers. Comme le dit Guillaume, contrôleur de gestion junior chez Chaussant, « les solutions sont validées soit par le directeur financier, soient par les directeurs des équipes, les directeurs opérationnels ». Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ne sont cependant pas exclus de tous les processus opérationnels :

Quand le budget est bien fait c'est une réflexion collective, assis autour de la table il y a le directeur général, le directeur financier, le contrôleur de gestion, le directeur de production, le directeur commercial. (Mathieu, directeur ressources humaines, Syclade)

Tous les mois en équipe de direction tout comme on revoit les reportings financiers, on revoit les reportings plans progrès. (Olivier, contrôleur de gestion senior, Route&co)

Si les contrôleurs de gestion ne prennent pas de décision opérationnelle, ils sont tout de même intégrés à certains processus, dont les comités de directeurs sont les plus symboliques. La question est de savoir s'ils sont conviés en tant qu'observateurs passifs ou partenaires actifs. Arnaud, directeur du contrôle de gestion chez Syclade considère ainsi qu'un contrôleur de gestion a l'« obligation d'être impliqué [dans le processus de décision] comme si c'était son propre business ». Les contrôleurs de gestion préfèrent alors dire qu'ils orientent les décisions, et que leur influence est informelle :

Dans la manière de travailler, je discute avec les [opérationnels] et on leur donne : 'tient voilà comment tu dois travailler'. C'est plus informel. (Anthony, ancien contrôleur décentralisé, Agrofabrique)

Et puis ensuite et bien les projets sont défendus, on est là pour les soutenir, on ne décide de rien, en termes de stratégie, on oriente beaucoup. (Stéphane, contrôleur de gestion, Syclade)

Par contre, en contrôle de gestion l'intérêt c'est que tu te rends compte que tu peux orienter. (Peggy, ancienne contrôleur de gestion, CaptiTV)

La manière dont les contrôleurs de gestion parlent de leur intervention est donc ambiguë. D'un côté, ils insistent sur le rôle des managers dans la prise de décision, rôle qu'ils ne souhaitent pas s'approprier ; d'un autre côté, ils considèrent aussi qu'ils ont la capacité à orienter les choix réalisés. Cette influence indirecte des contrôleurs de gestion a été largement documentée par la littérature (Lambert, 2005 ; Morales, 2009 ; Bouquin, 2010). La question qui nous intéresse ici est celle des justifications données par les contrôleurs de leur influence. Les contrôleurs que nous avons rencontrés ont mis en avant quatre types de justification de leur intervention : leur centralité dans le processus de circulation de l'information, leur expertise dans les domaines comptable et financier, la place accordée à leur point de vue par la direction générale et leur rôle d'interface entre les opérations et les marchés financiers. Nous présentons maintenant chacun de ces points séparément.

4.1. La centralité dans le processus de circulation de l'information

Les contrôleurs de gestion expliquent en premier lieu leur influence par leur position dans le processus d'information. En effet, ils sont destinataires d'informations produites par différents services, et ont accès aux données provenant de l'ensemble des systèmes d'information en place dans leur organisation. Les contrôleurs de gestion se voient alors comme une interface entre des systèmes qui sont parfois incompatibles pour en sortir des informations utiles aux managers :

Les définitions, le cahier des charges passent par mes équipes : pour ce que veulent les commerçants, ce que veulent les usines, [...] tout ce qui concerne l'analyse des ventes ou l'analyse des charges, les programmes sont pilotés par les équipes qui me sont rattachées. (Robert, chargé du plan industriel et commercial, Ozonair)

A un moment, les gens ont compris ce que je fais et ils viennent me voir en permanence pour me dire : 'et tient, si l'on faisait cela, j'ai besoin de cette information'. C'est moi qui suis le fournisseur d'informations quelque part. (Anthony, ancien contrôleur décentralisé, Agrofabrique)

Parce que tu as des systèmes différents qui ne sont pas compatibles, et puis parce qu'en fait, tu dois aller faire du picking à droite à gauche, plein de trucs où t'as pas des systèmes qui sont orientés utilisateurs, mais tu as souvent des systèmes qui sont orientés techniques, quoi, en disant : 'bon ben voilà ça vient de là, c'est fait comme ça'. (Olivier, contrôleur de gestion senior, Route&co)

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ont le sentiment d'être dans une position centrale dans la circulation de l'information. Comme le dit Christophe, ancien contrôleur de gestion chez Pharmaceutix, il est « au milieu de l'entreprise », et il est « censé avoir accès à tout ». Les contrôleurs adoptent ainsi un rôle de fournisseurs d'information. Cette position leur offre aussi une image globale du fonctionnement de leur organisation :

C'est le fait d'avoir la vue globale, c'est 'je comprends du début jusqu'à la fin', c'est ce qui me permet dans mon boulot de dire, bon ben voilà, je peux apporter de la valeur ajoutée. [...] Finalement, tout ce qui se passe dans la boîte se retrouve sur des états, et ce qui est super puissant c'est que cela se retrouve dans la même unité, à savoir la devise locale (Stéphane, contrôleur de gestion, Syclade)

La valeur ajoutée du contrôleur de gestion, c'est d'avoir une vue d'ensemble sur l'entreprise. (Christophe, ancien contrôleur de gestion, Pharmaceutix)

Cela offre une vision générale du groupe [...], des tenants et aboutissants des grandes problématiques de la société. (Anthony, ancien contrôleur décentralisé, Agrofabrique)

La capacité qu'ont les contrôleurs de gestion rencontrés à obtenir une « vue globale », une vision d'ensemble des activités de leur organisation, est justifiée par le langage comptable : intégrateur, il permet de traduire tous les savoirs organisationnels en un langage unique, de convertir toutes les mesures en unité monétaire. Cette position offre aux contrôleurs deux types principaux d'avantage : elle leur permet d'aider les opérationnels à prendre en compte toutes les informations pertinentes, d'une part, et leur permet de jouer un rôle d'alerte, d'autre part :

Alors, souvent les gens, ils pensent aux problèmes qu'ils veulent résoudre là, maintenant sans avoir toujours la vision globale de tout ce qu'il peut y avoir autour. 'Non mais attend, ça il faut prendre en compte ce truc-là, ça...' C'est ce que permet de faire le contrôle de gestion, de faire le lien. (Anthony, ancien contrôleur décentralisé, Agrofabrique)

[En tant que contrôleur de gestion] tu les aides [les opérationnels] à prendre de la hauteur. Même si c'est eux qui connaissent les problèmes et eux qui connaissent les solutions. Quand ils ont le nez dedans, ils ne voient pas. (Stéphane, contrôleur de gestion, Syclade)

Donc c'est un petit peu comme ça que l'on est vus, à la fois comme un soutien et comme un moyen de mettre le doigt sur ce qui ne va pas et agir avant que ce soit la catastrophe. [...] Donc le rôle de business partner, c'est beaucoup d'échange pour mettre les opérationnels sur la bonne voie. (Sylvie, responsable contrôle de gestion, Bienconstruit)

Au centre des flux de circulation de l'information, les contrôleurs de gestion peuvent alerter rapidement les opérationnels en cas de 'dérapiage', les prévenir de dépassements budgétaires par exemple, et ainsi « mettre les opérationnels sur la bonne voie ». Cependant, bloquer les dépenses ou alerter sur les dépassements budgétaires ne donneraient pas un rôle particulièrement positif aux contrôleurs. Il s'agit donc plutôt de les aider à « prendre de la

hauteur », à « faire le lien » : à l'intersection de différents circuits d'information, et s'appuyant sur les synthèses récurrentes fournies par le reporting comptable et financier, ils construisent la « vision globale » qui permet aux managers de dépasser leur regard spécialisé. Ils influencent ainsi la définition même de ce qui constitue une information pertinente et ce qui peut être mis de côté. Les contrôleurs de gestion construisent différents outils pour aider les opérationnels à « y voir clair » :

[Le contrôleur] doit mettre en place un système permettant aux opérationnels d'y voir clair, y compris sur le personnel [...] et de décider en connaissance de cause. Il met à disposition des outils pour que les autres décident. (Robert, chargé du plan industriel et commercial, Ozonair)

[J'ai fait] des PnL automatiques pour que les commerciaux puissent eux-mêmes entrer les chiffres, pour voir à partir de quand le truc ça clignotait en rouge, parce que ça n'allait pas, même si on validait ensuite. J'ai fait [...] un outil pour que les commerciaux puissent faire les prix tous seuls. Faire tous les outils [pour les mettre] à leur disposition. (Peggy, ancienne contrôleur de gestion, CaptiTV)

Le chiffre brut, comme ça, ne leur donnait rien. Je leur ai donc fourni une petite base de données dans Excel, avec des tableaux croisés-dynamiques, que je leur diffuse à J+2 et comme ça, ils peuvent y aller tous seuls. (Anthony, ancien contrôleur décentralisé, Agrofabrique)

Les contrôleurs construisent donc différents outils pour que les managers aient accès à certaines informations. Loin du rôle contraignant du vérificateur chargé d'interdire les dépassements budgétaires, ils adoptent donc plutôt celui de partenaires capables de construire des outils d'aide à la prise de décision. Le langage n'est pas anodin : ils disent « mettre à disposition » des outils dont l'objectif affiché est d'accroître l'autonomie des managers – ils peuvent maintenant tout faire « tous seuls » – et leur responsabilité – ils peuvent maintenant « décider en connaissance de cause ».

Les contrôleurs de gestion se présentent donc comme des experts en finance qui peuvent aider les managers à prendre des décisions ou à défendre leurs projets, tout en les « encadrant » lorsqu'ils dévient de « la bonne trajectoire ». Cependant, la finance n'est pas le seul langage intégrateur dans les organisations, et si la place des contrôleurs dans le circuit de l'information justifie leur intervention, cette place elle-même pourrait leur être contestée : historiquement, différents services fonctionnels ont occupé une position similaire, et ce n'est que récemment que les représentants du langage financier se sont imposés (Fligstein, 1987). Cette position n'est pas non plus générale, et d'autres organisations accordent aux contrôleurs une position plus périphérique (Lambert, 2005). La question est donc de savoir pourquoi ce sont les contrôleurs de gestion, plutôt que les représentants d'autres services, qui ont obtenu cette position centrale dans les flux d'information. Pour y répondre, nous présentons

maintenant les trois autres raisons avancées par les contrôleurs que nous avons rencontrés : leur compétence comptable, la volonté de la direction générale et leur rôle d'interface entre les opérations et la direction.

4.2. Témoigner d'une expertise : la compétence comptable et financière

Au-delà de leur position privilégiée dans la circulation de l'information, le premier élément que les contrôleurs de gestion mettent en avant pour expliquer leur influence concerne leur compétence financière. En effet, ils considèrent que les informations financières sont essentielles dans les prises de décisions. Tous les contrôleurs rencontrés insistent sur l'importance que les managers de leur entreprise accordent aux données financières : Arnaud, directeur du contrôle de gestion chez Syclade, considère par exemple que la finance est le « ciment » qui permet de gérer l'ensemble des activités de son organisation. Les contrôleurs de gestion se présentent alors comme les « professionnels » de l'information financière :

On demande aux contrôleurs de gestion d'être sensibles au compte de résultat pour ce qui leur revient. Pour un contrôleur de gestion usine, ça va être les coûts, l'analyse des coûts par exemple [...] et ainsi de suite. (Arnaud, directeur contrôle de gestion, Syclade)

C'est acquis hein, [en tant que contrôleur de gestion] tu as la technique, tu as les outils et même la matière parce que le contrôle de gestion en soi, fait que tu dois avoir des compétences comptables, des compétences fiscales, des compétences [en gestion de trésorerie], etc. (Amar, contrôleur de gestion, Bancassurance)

C'est vrai que les règles comptables, ça ne s'invente pas, il faut les connaître – un bilan, comment ça fonctionne, le lien avec un compte de résultat, si tu touches à un compte de ton compte de résultat, quel va être l'impact sur le bilan – il faut connaître. (Guillaume, contrôleur de gestion junior, Chaussant)

Les contrôleurs de gestion insistent sur leur maîtrise des notions et mécanismes comptables. Or, cette compétence est distinctive : « ça ne s'invente pas ». Ils se présentent donc comme des experts de l'information comptable et financière, ce qui leur permet d'éclairer les décideurs sur la traduction financière de leurs choix ou des événements qui touchent leur activité. Ils peuvent ainsi offrir des arguments financiers pour soutenir les projets que les opérationnels souhaitent lancer :

La manière dont tu choisis sur combien de temps tu présentes le projet, les critères – si tu regardes la VAN ou le TRI – ou la manière dont tu fais apparaître plus ou moins les lignes détaillées, après tu apprends que la manière dont tu présentes un tableau ça a beaucoup plus de chances de passer si tu montres des trucs, des indicateurs au vert car je sais ce que la direction financière va regarder donc je leur dis : 'si vous avez trop de CAPEX la première année, ça ne passera jamais, essayez de le répartir au moins sur deux ans, vous décalez le projet, et ça aura plus de chances de passer'. Il y a ce rôle-là pour les aider un peu à présenter le truc. (Peggy, ancienne contrôleur de gestion, CaptiTV)

On a toute une liste de projets. On est tout à fait profanes dans le contenu, après on est là pour aider les gens pour les mettre en forme d'un point de vue financier pour qu'ils essaient de penser à tout, tout ! Et puis ensuite et bien les projets sont défendus, on est là pour les soutenir. (Stéphane, contrôleur de gestion, Syclade)

Les contrôleurs de gestion interviennent donc pour aider les managers à « présenter » leurs arguments de manière favorable. Au fait des critères financiers en vigueur, habitués à construire différents indicateurs dont les résultats ne sont pas nécessairement convergents, et comprenant rapidement les mécanismes comptables susceptibles d'améliorer les perspectives d'un investissement, ils peuvent conseiller un chef de projet et l'aider à identifier les arguments à mettre en avant auprès de leur hiérarchie. Ils peuvent alors chercher à convaincre les opérationnels de la pertinence des informations comptables :

Ça prend beaucoup de temps [...], de leur montrer [aux opérationnels] au niveau de l'argumentation que ce que vous dites est vrai : c'est des chiffres, c'est factuel etc. [...] En fait, dans les organes de décision y'a peu de personnes qui sont neutres. On va dire que les deux grands organes qui ont, entre guillemets, une vocation à être relativement neutres, ce sont les études – ce qu'on appelle le market research – et le financier. Pourquoi ? Parce que nous on n'a pas d'opinion préconçue sur une politique promotionnelle, etc. Nous ce qu'on voit c'est la matérialité, et comment ça se transforme sur le terrain, comment ça se transforme en argent, création de valeur, etc. (Elise, contrôleur de gestion de marques, Globalmarket)

Sur certains sujets, je pense notamment aux stocks, le contrôle de gestion dispose d'un outil très performant sur le suivi des stocks, que n'a pas forcément la supply chain, et qu'en plus le contrôle de gestion a les données on va dire officielles, des données comptables des stocks. (Sylvie, responsable contrôle de gestion, Bienconstruit)

Alors que dans leur communication avec la direction générale les opérationnels font appel aux contrôleurs de gestion pour mieux présenter leurs arguments, ces derniers considèrent aussi que la compétence financière est utile car l'information comptable est considérée comme « factuelle », « neutre » et « officielle ». Ces deux dimensions de la comptabilité, à la fois suffisamment manipulable pour favoriser la 'mise en forme' et suffisamment neutre pour sembler factuelle, ne sont pas perçues comme contradictoires : alors que les chiffres produits par les autres départements sont orientés, ceux des contrôleurs de gestion sont considérés comme objectifs. Plus étonnant encore, leurs chiffres sont les seuls perçus comme « officiels » : les membres de la logistique eux-mêmes font appel aux contrôleurs pour connaître les « données » des stocks qu'ils gèrent. Si ces chiffres représentent les données officielles, c'est alors parce qu'ils sont perçus comme incontournables par la direction générale.

4.3. La place accordée par la direction générale

La légitimité du contrôleur de gestion dans l'influence des comportements et dans les prises de décisions provient de la place que les directions générales accordent à la fonction finance. Les personnes que nous avons rencontrées travaillent dans des entreprises où la finance tient une place centrale, est considérée comme de plus en plus importante :

Il y a une très grosse puissance de la fonction, du réseau comment on dit... financier. (Delphine, contrôleur financier, Syclade)

Après tu sais on a un central qui est très développé. [...] Route&co est assez centralisée avec une finance forte, je dirais même le contrôle de gestion, c'est-à-dire qu'aujourd'hui on prépare notre présentation budget qu'on va passer dans deux jours, non dans trois jours, et en fait, sur 117 slides il y a au moins une cinquantaine de slides qui parlent de marge et de trucs comme ça quoi, au minimum. (Olivier, contrôleur de gestion senior, Route&co)

De toutes façons maintenant, c'est une autre culture d'entreprise, d'autres critères, c'est le règne de la finance. Avant, c'étaient les programmes qui étaient les rois, et maintenant ça ne devient plus que des critères financiers. (Peggy, ancienne contrôleur de gestion, CaptiTV)

Dans des organisations où la direction générale accorde une place importante au point de vue financier, les mesures comptables – calculs de marge, de coûts, de rentabilité, d'écarts budgétaires et autres indicateurs financiers – prolifèrent. Regardées avec attention par les membres de la ligne hiérarchique, elles deviennent importantes à prendre en compte par tous les managers. Les contrôleurs de gestion peuvent alors mettre en avant leur expertise comptable pour se présenter comme les plus légitimes pour produire de telles évaluations. Ils peuvent aussi compter sur leur hiérarchie pour soutenir leur point de vue. Ils justifient alors leur influence par celle de la direction générale, dont ils seraient un relais :

Ils [les opérationnels] savent que la direction financière c'est la voix de la direction générale, donc il faut qu'ils le fassent [ce que la direction financière demande]. (Sylvie, responsable contrôle de gestion, Bienconstruit)

Parfois on [les contrôleurs de gestion] impose car l'on dit : 'voilà comment il faut travailler', mais cela vient du groupe [c'est-à-dire la direction générale], tu te caches un peu : 'voilà on est désolés mais c'est comme ça'. (Anthony, ancien contrôleur décentralisé, Agrofabrique)

Comme nous pouvons le voir dans cette dernière citation, les contrôleurs de gestion s'appuient sur leur ligne hiérarchique pour imposer leur point de vue tout en évitant la critique : la décision vient de la direction générale, « on est désolés mais c'est comme ça ». Implicitement, ces extraits montrent que l'intervention des contrôleurs n'est pas sans soulever quelques réticences : comme le dit Christophe, « c'est la guerre entre la finance et les autres ». Pourtant, elle n'est pas facilement contournable : selon Mathieu, directeur des ressources

humaines, chez Syclade « un directeur général qui ne suit pas, qui n'écoute pas son financier, c'est très très rare ». Si les contrôleurs justifient leur influence par leur expertise comptable et par leur centralité dans les processus d'information, celle-ci est donc expliquée par l'importance que la direction générale accorde à leur point de vue.

Le dernier élément à comprendre concerne alors les raisons que les contrôleurs avancent pour expliquer cette importance accordée par la direction générale.

4.4. L'interface entre les opérations et la direction

Les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés se sentent fortement soutenus par la direction générale de leur organisation, et considèrent que ses membres accordent un poids important à leur vision. En même temps, il s'agit de contrôleurs décentralisés, c'est-à-dire en contact direct et régulier avec les managers opérationnels. Cette position, à la fois centrale et décentralisée, des contrôleurs de gestions fait d'eux une interface, un lien entre les savoirs opérationnels, locaux, et comptables, financiers :

[Le contrôleur de gestion,] c'est le seul qui parle les deux langages, qui parle le langage totalement du chiffre et le langage du business. Normalement il parle ces deux langages. (Mathieu, directeur ressources humaines, Syclade)

[Le contrôleur de gestion, c'est] le traducteur entre ce qu'ils ont au niveau opérationnel et la direction. (Peggy, ancienne contrôleur de gestion, CaptiTV)

[Ce que fait un contrôleur,] c'est vraiment le lien entre la comptabilité [et les opérations :] tu vérifies que les comptes de comptabilité soient le reflet réel et exact de ton activité, et tu fais le lien avec les opérationnels. (Guillaume, contrôleur de gestion junior, Chaussant)

Les contrôleurs se voient donc comme des traducteurs, capables de rendre compte en langage financier des événements qui ont marqué la vie de leur organisation. C'est pour cela qu'ils doivent « passer du temps sur le terrain », à « discuter avec les opérationnels », à « les écouter » pour, comme le dit Anthony, ancien contrôleur décentralisé chez Agrofabric, « récupérer les informations un peu partout ». Cette compréhension des phénomènes organisationnels locaux permet de donner du sens aux nombres comptables, et ainsi de produire une narration convaincante auprès des parties prenantes externes à l'organisation :

On a aussi des obligations en matière de communication financière. On nous demande systématiquement des comparatifs sur le trimestre de l'année précédente, ce qui fait que nous ça nous demande pas mal de travaux, parce que nous, entre guillemets, on est les seuls à pouvoir faire parler ces chiffres. (Luc, contrôleur de gestion, CaptiTV)

À côté de ça, tu as un volet com. fi., communication financière, on est vraiment le bras armé de la com. fi., puisqu'il faut raconter une histoire pour chaque métier, donc partir de ma p'tite histoire,

de la p'tite histoire du voisin et de tous les métiers et ça te fait une belle histoire que tu présentes à la com. fi. (Amar, contrôleur de gestion, Bancassurance)

Les outils que les contrôleurs de gestion utilisent, et notamment ceux liés au reporting, permettent de fournir les chiffres qui seront utilisés pour les besoins de la communication financière. Leur proximité avec les opérationnels leur permet alors à la fois de vérifier que les chiffres reflètent bien l'activité opérationnelle et de fournir des informations qualitatives pour créer une narration autour des nombres comptables communiqués hors de l'organisation. Pour cela, ils doivent s'informer des événements opérationnels, et s'appuyer sur le savoir local pour mieux comprendre comment expliquer la suite d'événements et de décisions qui ont abouti à une certaine situation financière. Cependant, au-delà de cette apparente passivité, c'est aussi l'occasion d'influencer les opérations :

[Un contrôleur doit connaître] toutes les astuces des opérationnels. Il faut qu'il passe dans l'usine une heure par jour donc pour écouter ce qui se dit. [...] Il a les infos commerciales, il a les infos du patron de l'usine, il participe au comité d'usine une fois par semaine. Donc il est au courant [de tout]. [...] Quand on a été sur le terrain, après, on peut plus facilement challenger les opérationnels. [...] Quand il va sur place, il a des réunions pour rendre compte des travaux qu'il a faits, pour écouter les problèmes qui sont en train de naître donc en commençant à discuter et puis faire de la pédagogie. (Arnaud, directeur contrôle de gestion, Syclade)

Dans le périmètre que l'on a aujourd'hui, il y en a qui sont en Bâle II, en méthode standard ou avancée et bientôt Bâle III donc. Les pondérations il faut les avoir en tête. Et ça, il faut l'inculquer aux opérationnels parce que toi [...] tu n'es pas dans les comités de crédit. (Amar, contrôleur de gestion, Bancassurance)

Pour que le manager soit vraiment sensibilisé sur ce qui est important, il y a des tableaux de bord qui ont été mis au point qui sortent tous les mois, bon, [...] sur ce qui est la conséquence de sa mise en application d'une politique. (Robert, chargé du plan industriel et commercial, Ozonair)

Il y a le côté for... pas formation mais éclairage, un peu pédagogique tu sais des opérationnels en fait. [...] Mais ce qui est intéressant si tu veux c'est que lui [l'opérationnel], il a des objectifs de création de valeur. Alors c'est quand même vachement loin de sa préoccupation quotidienne [...]. Et en fait, c'est des moments où, sur un coin de table avec un bout de feuille et tu dis : 'bon ben voilà, la création de valeur, c'est quoi ? C'est un grand mot mais en fait c'est un truc tout con hein !' [...] Et donc en gros l'idée, c'est que tu lui apprends. (Olivier, contrôleur de gestion senior, Route&co)

Au-delà de la compréhension du « terrain », les contrôleurs de gestion cherchent à « sensibiliser », voire « challenger » les opérationnels, « faire de la pédagogie ». Il s'agit d'« inculquer » aux opérationnels certains réflexes comptables, comme l'explique Amar, contrôleur de gestion chez Bancassurance, alors que Robert, chargé du plan industriel et commercial chez Ozonair parle « d'auto-contrôle ». Cette pédagogie est encadrée par la politique générale de l'organisation (« ce qui est important ») et orientée par les objectifs de « création de valeur », sous-entendu de valeur pour l'actionnaire. Les contrôleurs de gestion enseignent donc la finance aux managers, et tentent ainsi de modifier certains comportements

des membres de l'organisation, de s'assurer qu'ils ne restent pas trop éloignés des problématiques financières, qu'ils en intériorisent les mécanismes et logiques.

C'est donc parce qu'ils peuvent enseigner les mécanismes financiers aux managers, et les inciter par là-même à en intérioriser la logique, et parce qu'ils peuvent expliquer aux dirigeants les événements opérationnels qui permettent de donner du sens aux nombres comptables, que les contrôleurs de gestion sont placés dans une position centrale dans les organisations.

5. Discussion et conclusion

Ce travail a pour point de départ un étonnement : alors que les cadres sont généralement enclins à mettre en avant leur importance, leurs responsabilités et leur capacité à faire des choix, au contraire, les contrôleurs de gestion insistent tous pour dire qu'ils ne prennent pas de décision. En fait, ils pensent aux décisions opérationnelles, qui incombent à des managers. En outre, si leur influence est indirecte et peu visible, elle n'en est pas moins importante. Il nous a donc paru intéressant de mieux comprendre cette ambiguïté.

Plus précisément, nous avons interrogé différentes personnes et observé quelques interactions pour comprendre comment est justifiée l'influence des contrôleurs de gestion dans leur organisation. Alors même que les littératures professionnelle et académique appellent les contrôleurs de gestion à devenir les « business partners » des managers opérationnels et à s'impliquer dans les prises de décision opérationnelles (Grandlund et Lukka, 1998 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005 ; Järvenpää, 2007), leur intervention ne va pas de soi et n'est pas toujours très bien accueillie (Morales et Pezet, 2012 ; Morales et Lambert, 2013). En tant que membres d'une fonction support, les contrôleurs de gestion ont alors besoin de prouver (et ainsi justifier) la valeur ajoutée qu'ils apportent lors des prises de décisions opérationnelles : ils s'engagent dans une lutte pour leur reconnaissance (Morales et Lambert, 2013). Nous avons donc analysé les récits qu'ils font de leurs interventions opérationnelles en portant une attention particulière aux justifications qu'ils donnent de leur intervention dans les opérations.

En premier lieu, les contrôleurs de gestion se voient au centre des processus de circulation de l'information. La récoltant et la diffusant, ils sont bien les principaux pourvoyeurs de celle-ci dans l'organisation (Hopper, 1980 ; Pierce et O'Dea, 2003). Cependant, si cette position centrale des personnes chargées de faire circuler l'information

peut leur donner une certaine influence, cela n'explique pas pourquoi ce sont les contrôleurs de gestion qui occupent une telle position. En effet, comme l'a bien montré Fligstein (1990), cette situation est le résultat d'une longue lutte entre spécialités organisationnelles. D'ailleurs, les managers ont toujours la possibilité de trouver des informations concurrentes par eux-mêmes (Friedman et Lyne, 1997 ; Jazayeri et Hopper, 1999). Alors, c'est la puissance des contrôleurs qui implique leur centralité plutôt que l'inverse – ou, du moins, cet argument seul ne permet pas d'expliquer leur puissance ni leur légitimité.

En deuxième lieu, les contrôleurs de gestion justifient leur centralité par leur expertise en comptabilité. En effet, à partir du moment où la performance est essentiellement mesurée par des indicateurs financiers, de création de valeur pour l'actionnaire notamment, et où les critères de la responsabilité sont avant tout financiers, l'expertise comptable devient incontournable. Un atout des contrôleurs de gestion vient alors de leur qualité d'expert en techniques comptables et financières (Armstrong, 1985 ; Ezzamel, 1994 ; Bessire, 1995). De manière intéressante, les personnes que nous avons rencontrées ont avancé deux autres types d'argument. D'une part, leur expertise est importante parce que la comptabilité produit une information « officielle », des « données » qui sont communiquées aux parties prenantes externes. Les contrôleurs de gestion participent donc à réifier les données comptables (Bourguignon et al., 2002 ; Bourguignon, 2006) et à les présenter comme une vision objective : si leur voix est importante, c'est parce qu'ils parlent avec des chiffres. D'autre part, ils se présentent comme neutres : alors que les managers ont un intérêt dans les mesures produites, et cherchent à produire de « bons » résultats, les contrôleurs agissent en arbitres impartiaux chargés de mesurer les résultats des autres. Ce qui ne les empêche pas de « challenger » les opérationnels, notamment pour s'assurer que les résultats sont « réellement bons ». Mais à nouveau, cependant, les contrôleurs de gestion ont des concurrents en la matière (Bouquin, 2010).

En troisième lieu, les contrôleurs de gestion considèrent que la comptabilité a été choisie comme la langue officielle de la responsabilité hiérarchique par la direction générale. Si leur voix est importante, c'est parce qu'ils parlent au nom de celle-ci. Relayant les demandes des actionnaires, elle définit la performance des managers en termes financiers. Cependant, encore une fois, l'argument avancé est plus subtil qu'il n'y paraît. Lorsque les managers présentent à la direction de nouveaux projets pour qu'ils soient validés, celle-ci s'appuiera sur des données financières. Or, les membres de la direction générale considèrent comme plus fiables et crédibles les chiffres validés par les contrôleurs de gestion : leur regard

constitue une garantie de la « vérité » des informations financières, une caution dont la conséquence subjective est de rassurer la direction générale quant à la solidité des chiffres utilisés pour soumettre un projet.

En quatrième et dernier lieu, les contrôleurs de gestion justifient leur influence par leur rôle d'interface entre les opérations et la direction générale. Connaissant les règles financières et comptables auxquelles le management central est sensible, ils peuvent aider les managers à présenter leurs arguments en termes financiers ; au fait des événements opérationnels puisqu'ils doivent en expliquer la traduction comptable, ils peuvent donner au membres de la direction générale le point de vue local sur les événements opérationnels. Un autre atout des contrôleurs de gestion vient alors de leur capacité à rendre « comptables » des problématiques opérationnelles (Dent, 1991 ; Ezzamel et Burns, 2005), renforçant ainsi leur autorité vis-à-vis des managers. Il ne faudrait cependant pas voir cette interface comme neutre : s'ils peuvent apporter une caution aux arguments opérationnels, c'est parce qu'ils ont au préalable « challengé » les opérationnels, questionné leurs arguments et cherché à en tester la validité.

Les contrôleurs de gestion que nous avons interrogés ont donc présenté quatre types d'argument pour justifier leur influence. Comme nous l'avons montré, aucun n'est suffisant en lui-même : les contrôleurs ont des concurrents capables de fournir des données fiables ou de faire l'interface entre opérations et management central. C'est alors plutôt l'imbrication et la convergence de ces quatre éléments qui font des contrôleurs rencontrés des membres influents de leur organisation.

La capacité qu'ont eue nos interlocuteurs à identifier différentes dimensions expliquant leur influence témoigne d'une certaine réflexivité de leur part : alors même qu'ils n'étaient pas interrogés sur le sujet, ils abordent d'eux-mêmes les raisons de ce qu'ils font et la légitimité de leurs interventions. Cependant, leur réflexivité reste limitée, et ils ne cherchent pas à replacer ces raisons dans des tendances plus macrosociologiques. Or, les justifications qu'ils avancent de leur influence peuvent être comprises comme des légitimations de la financiarisation des organisations.

Nous nous intéressons alors à un point peu étudié dans la littérature en contrôle de gestion : celui du rôle des contrôleurs de gestion dans la financiarisation des organisations. Alors que la financiarisation est le plus souvent expliquée par le rôle des investisseurs et des règles de gouvernance (Boyer, 2000 ; Froud et al., 2000 ; Lazonick et O'Sullivan, 2000) ou en focalisant l'attention sur la généralisation des mesures financières de performance (Ezzamel et al., 2008 ; Gleadle et Cornelius, 2008), nous avons porté notre attention sur le travail de

légitimation, par les contrôleurs de gestion, de la financiarisation, auprès des managers de différents niveaux hiérarchiques. Plus précisément, nous avons étudié le rôle de narrations légitimantes produites par les contrôleurs de gestion dans le processus de financiarisation.

A partir du moment où la part variable de leur rémunération dépend de mesures de création de valeur pour l'actionnaire, les managers sont sensibilisés aux cadres comptables de management : ils doivent atteindre des objectifs formulés en termes financiers, et leurs projets sont évalués selon des mesures financières de performance. Ces évolutions ont un impact sur les opérations et leur gestion courante. Par exemple, les projets ne sont plus évalués uniquement pour leur potentiel industriel ou commercial, ni même pour le résultat qu'ils génèrent, mais en termes de création de valeur (ils doivent maintenant intégrer des éléments de bilan, tel que le besoin en fonds de roulement, dans la mesure de performance du projet) et de génération de trésorerie. Les contrôleurs doivent alors « sensibiliser » les opérationnels à ces mécanismes, par exemple en leur montrant l'impact que peuvent avoir leurs décisions sur le BFR ou la trésorerie ; c'est surtout l'occasion de leur expliquer qu'ils doivent prendre en compte ces considérations dans leurs choix quotidiens. Le discours des contrôleurs de gestion est donc intéressant en ce qu'il permet de légitimer la financiarisation des processus opérationnels.

Notre analyse des cas étudiés montre que la comptabilité y est considérée comme un langage officiel produisant des chiffres objectifs et utiles pour obtenir un jugement impartial concernant les événements organisationnels. Les contrôleurs de gestion ne sont alors pas uniquement influents : ils acquièrent aussi une position centrale dans la circulation de l'information et mobilisent leur savoir comptable pour « éduquer » les managers, leur « inculquer » une compréhension financière de leur travail et des impacts de leurs choix. C'est ainsi qu'ils peuvent justifier l'importance de leurs interventions sur les processus opérationnels. Financiarisation et puissance des contrôleurs de gestion se renforcent mutuellement (Morales et Pezet, 2010 ; 2012). Agissant en « *business partners* », les contrôleurs peuvent sensibiliser les managers à une compréhension financière de leur travail, et ainsi favoriser la financiarisation des opérations ; en retour, c'est parce que la tendance de la financiarisation s'est généralisée qu'ils peuvent justifier leurs interventions.

Si la littérature a depuis longtemps décrit l'influence de l'information comptable elle-même (Simon et al., 1954 ; Burchell et al., 1980), elle ne doit pas faire négliger le pouvoir politique que son accès procure à ceux qui la produisent (Ezzamel et Burns, 2005). Or, les contrôleurs de gestion que nous avons rencontrés ne voient pas cette position comme source

de pouvoir : puisque la décision appartient aux managers, ils se présentent comme des conseillers sans pouvoir de décision. Si les contrôleurs de gestion insistent sur leur volonté de ne pas peser trop fortement dans le processus de décision, c'est pour ne pas déresponsabiliser les managers (Lambert, 2005). Nous avons montré que cette ambiguïté prend un sens particulier quand elle est replacée dans le contexte d'une financiarisation des organisations. Les managers doivent justifier leurs choix en termes financiers, et leur responsabilité est redéfinie en langage comptable. Ils sont par là incités à mobiliser l'expertise des contrôleurs de gestion en la matière. En fait, cette participation n'est pas facultative : sans la caution des contrôleurs de gestion, leur avis aura moins de poids et sera considéré comme peu crédible. Pourtant, ils restent responsables des décisions prises. C'est ainsi de manière indirecte et subtile qu'ils sont encouragés à intérioriser les cadres de la responsabilité financière : libres de prendre des décisions fondées sur leur expérience personnelle, leur compétence et leur jugement, mais devant en rendre compte en termes comptables et financiers, les managers s'approprient progressivement les outils du management financier. L'idée selon laquelle les notions d'organisation et de performance sont fondées sur des définitions comptables devient par là de plus en plus évidente, implicite et non questionnée. Au-delà des marchés financiers et des structures de gouvernance, la financiarisation se traduit donc, au sein même des niveaux intermédiaires et opérationnels des organisations, par la naturalisation progressive d'une compréhension financière des principes de gestion et de responsabilité.

Ces résultats sont intéressants parce qu'ils mettent en évidence un aspect occulté de la recherche en contrôle de gestion : le rôle des narrations produites par les représentants du langage financier dans la financiarisation des organisations. Nous avons montré que la diffusion de la culture financière des niveaux centraux vers les niveaux opérationnels ne va pas de soi : l'autorité hiérarchique ne suffit pas à la faire accepter. La constitution d'interfaces, au sein desquelles sont produites des narrations légitimantes, permettant de connecter les opérations à la logique financière du management, participe dès lors à la 'fabrication' de la financiarisation.

Annexe : entretiens réalisés

Personnes interrogées	Organisation	Poste	Durée de l'entretien
Amar	Bancassurance	Contrôleur de gestion	70 min
Daniel	Bancassurance	Contrôleur de gestion	55 min
Guillaume	Chaussant (Textile)	Contrôleur junior	70 min
Nuong	Diamantaire	Contrôleur de gestion	45 min
Peggy	CaptiTV	Ancienne contrôleuse de gestion	80 min
Luc	CaptiTV	Contrôleur de gestion	80 min
Olivier	Route&co	Contrôleur de gestion senior	75 min
Anthony	Agrofabrique	Ancien contrôleur décentralisé	120 min
Christophe	Pharmaceutix	Ancien contrôleur de gestion	70 min
Robert	Ozonair	Plan industriel et commercial	90 min
Elise	Globalmarket	Contrôleur de gestion de marques	80 min
Sylvie	Bienconstruit (BTP)	Responsable contrôle de gestion	60 min
Stéphane	Syclade	Contrôleur de gestion	130 min
Arnaud	Syclade	Directeur contrôle de gestion	60 min
Delphine	Syclade	Contrôleur financier	95 min
Patrick	Syclade	Directeur contrôle de gestion	65 min
Maud	Syclade	Manager opérationnel	50 min
Dominique	Syclade	Directeur formation des cadres	45 min
Florence	Syclade	Comptabilité analytique	55 min
Mathieu	Syclade	Directeur ressources humaines	60 min
Véronique	Syclade	Contrôleur de gestion R&D	95 min
Gharib	Syclade	Contrôleur financier	67 min
Sébastien	Syclade	Contrôleur projet	64 min
Isabelle	Syclade	Responsable contrôle de gestion	40 min
Coralie	Syclade	Contrôleur de gestion industriel	76 min

Références

- Ahrens, T. (1997). Strategic interventions of management accountants: Everyday practice of British and German brewers. *European Accounting Review* 6 (4) : 557-588.
- Ahrens, T., Chapman, C.S. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review* 9 (4) : 477-498.
- Ahrens, T., Chapman, C. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: Day-to-day contests of accountability in a U.K. restaurant chain. *Management Accounting Research* 13 : 151-171.
- Allard-Poesi, F., Loilier, T. (2009). Qu'est-ce que la critique en Sciences du Management ? Que pourrait-elle être ? *Economies et Sociétés* 43 (12) : 1975-1999.
- Alvehus, J., Spicer, A. (2012). Financialization as a strategy of workplace control in professional service firms. *Critical Perspectives on Accounting* 23 (7-8) : 497-510.
- Armstrong, P. (1985). Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions. *Accounting, Organizations and Society* 10 (2) : 129-148.
- Atkinson, A.A., Blakrishnan, R., Booth, P., Cote, J.M., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., Wu, A. (1997). New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research* 9 : 79-108.
- Bessire, D. (1995). Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement. *Revue Française de Gestion* 106 : 38-45.
- Bougen, P.D. (1994). Joking apart: The serious side to the accountant stereotype. *Accounting, Organizations and Society* 19 (3) : 319-335.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion. Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Bourguignon, A. (2006). Les instruments de gestion au risque de la réification. Mémoire d'Habilitation à Diriger des Recherches, Paris : Université Paris Dauphine.
- Bourguignon, A., Malleret, V., Norreklit, H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 8 : 7-32.
- Boyer, R. (2000). Is a finance-led growth regime a viable alternative to Fordism? A preliminary analysis. *Economy and Society* 29 (1) : 111-145.
- Brown, A.D. (1994). Politics, symbolic action and myth making in pursuit of legitimacy. *Organization Studies* 15 (6) : 861-878.
- Brown, A.D. (1998). Narrative, politics and legitimacy in an IT implementation. *Journal of Management Studies* 35 (1) : 35-58.
- Brown, A.D. (2006). A narrative approach to collective identities. *Journal of Management Studies* 43 (4) : 731-753.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., Nahapiet, J. (1980). The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1) : 5-27.
- Burns, J., Baldvinsdottir, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles - The Interplay of Contradictions and Praxis. *European Accounting Review* 14 : 725-757.
- Burns, J., Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11 (1) : 3-25.
- Burns, J., Vaivio, J. (2001). Management Accounting Change. *Management Accounting Research* 12 : 389-402.

- Byrne, S., Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review* 16 (3) : 469-498.
- Creed, W.E.D., Scully, M.A., Austin, J.R. (2002). Clothes make the person? The tailoring of legitimating accounts and the social construction of identity. *Organization Science* 13 (5) : 475-496.
- Cushen, J. (2013). Financialization in the workplace: Hegemonic narratives, performative interventions and the angry knowledge worker. *Accounting, Organizations and Society* 38 (4) : 314-331.
- Czarniawska, B. (1998). *A Narrative Approach to Organization Studies*. London: SAGE.
- Dalton, M. (1950). Conflicts between staff and line managerial officers. *American Sociological Review* 15 (3) : 342-351.
- Davis, G. F., Thompson, T. A. (1994). A Social Movement Perspective on Corporate Control. *Administrative Science Quarterly* 39 (1) : 141-173.
- Dent, J.F. (1991). Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8) : 705-732.
- Djelic, M.-L., Zarlowski, P. (2005). Entreprises et gouvernance en France : perspectives historiques et évolutions récentes. *Sociologie du travail* 47 : 451-469.
- Epstein, G.A. (Ed.) (2005). *Financialization and the World Economy*. Cheltenham & Northampton: Edward Elgar Publishing.
- Erkama, N., Vaara, E. (2010). Struggles over legitimacy in global organizational restructuring: A rhetorical perspective on legitimation strategies and dynamics in a shutdown case. *Organization Studies* 31 (7) : 813-839.
- Ezzamel, M. (1994). Organizational change and accounting: Understanding the budgeting system in its organizational context. *Organization Studies*, 15 : 213-240.
- Ezzamel, M., Burns, J. (2005). Professional Competition, Economic Value Added and Management Control Strategies. *Organization Studies* 26 (5) : 755-777.
- Ezzamel, M., Willmott, H., Worthington, F. (2008). Manufacturing shareholder value: The role of accounting in organizational transformation. *Accounting, Organizations and Society* 33 (2-3) : 107-140.
- Farjaudon, A.-L., Morales, J. (2011). Mesurer et définir la valeur des marques : un enjeu dans la concurrence entre groupes professionnels. *Finance Contrôle Stratégie* 14 (3) : 63-90.
- Fayolle, A. (1999). *L'ingénieur entrepreneur français*. Paris: L'Harmattan.
- Fligstein, N. (1987). The Intraorganizational Power Struggle: Rise of Finance Personnel to Top Leadership in Large Corporations, 1919-1987. *American Sociological Review* 52 : 44-58.
- Fligstein, N. (1990). *The transformation of corporate control*. Cambridge: Harvard University Press.
- Fournier, V., Grey, C. (2000). At the critical moment: Conditions and prospects for critical management studies. *Human Relations* 53 (1) : 7-32.
- Friedman, A.L., Lyne, S.R. (1997). Activity-Based Techniques and the Death of the Beancounter. *European Accounting Review* 6 : 19-44.
- Friedman, A.L., Lyne, S.R. (2001). The beancounter stereotype: Towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting* 12 : 423-451.
- Froud, J., Haslam, C., Johal, S., Williams, K. (2000). Shareholder value and financialization: Consultancy promises, management moves. *Economy and Society* 29 (1) : 80-110.
- Gabriel, Y. (1995) The unmanaged organization: Stories, fantasies and subjectivity. *Organization Studies* 16 (3) : 477-501.

- Gleadle, P., Cornelius, N. (2008). A case study of financialization and EVA®. *Critical Perspectives on Accounting* 19 (8) : 1219-1238.
- Golsorkhi, D., Huault, I., Leca, B. (Eds.). (2009). *Les études critiques en management. Une perspective française*. Paris : Les Presses de l'Université Laval.
- Granlund, M., Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research* 9 : 185-211.
- Granlund, M., Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research* 13 : 299-321.
- Hopper, T.M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4) : 401-411.
- Järvenpää, M. (2007). Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review* 16 : 99-142.
- Jazayeri, M., Hopper, T. (1999). Management accounting within World Class Manufacturing: a case study. *Management Accounting Research* 10 : 263-301.
- Krippner, G. (2005). The financialization of the American economy. *Socio-Economic Review* 3 (2) : 173-208.
- Lambert, C. (2005). La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Lambert, C., Morales, J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion. Une étude ethnographique du « sale boulot ». *Finance Contrôle Stratégie* 12 (2) : 5-34.
- Lambert, C., Pezet, E. (2007). Discipliner les autres et agir sur soi : la double vie du contrôleur de gestion. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (1) : 183-208.
- Lambert, C., Pezet, E. (2010). The making of the management accountant. Becoming the producer of truthful knowledge. *Accounting, Organizations and Society* 36 (1) : 10-30.
- Lambert, C., Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 15 (2) : 113-144.
- Lambert, C., Sponem, S. (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-Study Perspective. *European Accounting Review* 21 (3) : 565-589.
- Lane, C. (1995). *Industry and Society in Europe: Stability and Change in Britain, Germany and France*. Aldershot: Edward Elgar.
- Lazonick, W., O'Sullivan, M. (2000). Maximizing shareholder value: A new ideology for corporate governance. *Economy and Society* 29 (1) : 13-35.
- Levy-Leboyer, M. (1979). *Le patronat français, 1912-1973*. In *Le patronat de la seconde industrialisation*. Paris : Les Editions Ouvrières, 137-188.
- Macdonald, K.M. (1995). *The sociology of the professions*. Thousand Oaks: Sage Publications.
- Macleay, M., Harvey, C., Chia, R. (2012). Sensemaking, storytelling and the legitimization of elite business careers. *Human Relations* 65 (1) : 17-40.
- Mills, C.W. (1951). *White Collar. The American Middle Classes*. Oxford: Oxford University Press.
- Mills, C.W. (1956). *The Power Elite*. New York: Oxford University Press.
- Morales, J. (2009). Le contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation. Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion. Doctorat en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Morales, J. (2013), Le projet professionnel des contrôleurs de gestion : analyser des données pour aider les managers à prendre des décisions rationnelles ? *Comptabilité – Contrôle - Audit* 19 (2) : 41-70.

- Morales, J., Lambert, C. (2013). Dirty work and the construction of identity. An ethnographic study of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society* 38 (3) : 228-244.
- Morales, J., Pezet, A. (2012). *Financialization through hybridization: The subtle power of financial controlling*. In I. Huault et C. Richard (Eds.), *Finance: The Discreet Regulator. How Financial Activities Shape and Transform the World*. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 19-39.
- Morin, F. (2000). A transformation in the French model of shareholding and management. *Economy and Society* 29 (1) : 36-53.
- Oakes, L.S., Townley, B., Cooper, D.J. (1998). Business Planning as Pedagogy: Language and Control in a Changing Institutional Field. *Administrative Science Quarterly* 43 (2) : 257-292.
- Palpacuer, F., Pérez, R., Tozanli, S., Brabet, J. (2006). Financiarisation et globalisation des stratégies d'entreprise : le cas des multinationales agroalimentaires en Europe. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (3) : 165-189.
- Pierce, B., O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *British Accounting Review* 35 (3) : 257-290.
- Porter, T.M. (1995). *Trust in numbers. The pursuit of objectivity in science and public life*. Princeton: Princeton University Press.
- Roberts, J., Sanderson, P., Barker, R., Hendry, J. (2006). In the mirror of the market: The disciplinary effects of company/fund manager meetings. *Accounting, Organizations and Society* 31 : 277-294.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* winter : 31-48.
- Scapens, R. W., Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review* 12 (1) : 201-233.
- Scott, J. C. (1990). *Domination and the Arts of Resistance. Hidden Transcripts*. New Haven and London: Yale University Press.
- Simon, H.A., Kozmetsky, G., Guetzkow, H., Tyndall, G. (1954). Organizing for Controllorship: Centralization and Decentralization. *The Controller* copyright *Financial Executives Institute* 33 : 11-18.
- Sorensen, J.E. (2008). *Management accountants in the United States: Practitioner and academic views of recent developments*. *Handbooks of Management Accounting Research* 3 : 1271-1296.
- Suddaby, R., Greenwood, R. (2005). Rhetorical strategies of legitimacy. *Administrative Science Quarterly* 50 : 35-67.
- Vaara, E. (2002). On the discursive construction of success/failure in narratives of post-merger integration. *Organization Studies* 23 (2) : 211-248.
- Whittle, A., Mueller, F. (2012). Bankers in the dock: Moral storytelling in action. *Human Relations* 65 (1) : 111-139.
- Zorn, D. M. (2003). Le triomphe du directeur financier : conceptions du contrôle et accession au pouvoir du directeur financier dans les entreprises américaines. *Finance Contrôle Stratégie* 6 (4) : 155-182.
- Zorn, D. M. (2004). Here a Chief, There a Chief: The Rise of the CFO in the American Firm. *American Sociological Review* 69 (3) : 345-364.