

Mesurer et définir la valeur des marques : un enjeu dans la concurrence entre groupes professionnels

Anne-Laure FARJAUDON

Jérémy MORALES

Université Paris-Dauphine

Classification JEL : M49

Correspondance : farjaudon@dauphine.fr ; jeremy.morales@hotmail.fr

Résumé : Les pratiques de contrôle de gestion sont influencées par différents groupes professionnels, leurs interprétations et leur recherche de pouvoir. Cette recherche porte sur une entreprise dont la stratégie, comme la gestion quotidienne, reposent sur des enjeux non financiers, et notamment sur le concept de « marque ». Nous montrons comment les contrôleurs de gestion y associent une mesure financière, et donc une définition issue de leur champ d'expertise, ce qui leur permet de s'approprier ce concept. En imposant des interprétations financières des concepts centraux d'autres groupes professionnels, les contrôleurs de gestion étendent le domaine de la comptabilité et consolident leur position.

Mots clés : Concurrence entre groupes professionnels – appropriation du savoir – définitions légitimes – valeur financière des marques.

Abstract: Management control practices are influenced by different professional groups, their interpretations and power struggles. We study a company whose strategy and daily management rely on non financial stakes, notably upon the concept of "brand". We show how management accountants introduce a financial measure of "brand", thus proposing a definition inspired by their field of expertise. By imposing financial interpretations of major concepts of other professional groups, accountants extend the field of accounting and consolidate their position.

Key words: Professional competition – knowledge appropriation – legitimate definitions – financial value of brands.

Le contrôle de gestion n'est pas une simple technique comptable. Cependant, il fonde en partie sa légitimité sur les données comptables, parfois présentées comme objectives et neutres. Or, « *les chiffres, spécialement les données comptables, ne sont pas tant une mesure qu'un langage* » (Bouquin, 2008, p. 24, italiques dans l'original). Ainsi, une des missions du contrôle de gestion est de conduire les managers à partager des représentations communes, notamment à travers l'utilisation du langage comptable (Bouquin, 2008). L'évolution des pratiques comptables influence donc les représentations qu'ont les individus de leur organisation. En rendant visibles certaines pratiques plutôt que d'autres, l'œil comptable met en forme le savoir considéré comme légitime dans les organisations (Hopwood, 1987).

En retour, le comportement des acteurs, leur subjectivité et leur recherche de pouvoir, influencent la forme prise par le contrôle de gestion (Oriot, 2004). Or, les acteurs sont marqués par des identités professionnelles (Sainsaulieu, 1977), des cultures professionnelles singulières. L'interaction entre groupes professionnels (Chapoulie, 1973)¹ peut alors se traduire par la confrontation de représentations divergentes, d'une pluralité de langages (Dent, 1991 ; Bourguignon et Jenkins, 2004). Selon Ezzamel et Burns (2005), la position d'un groupe professionnel dépend de sa capacité à définir, d'une manière qui lui est favorable, les problèmes qui touchent son organisation, ainsi que les savoirs qui permettent d'y répondre. Le contrôle organisationnel repose sur un système de significations légitimes, que chaque groupe professionnel tente d'influencer.

On peut alors se demander comment un groupe parvient à créer une situation qui lui est favorable lorsque les savoirs légitimes dans son organisation relèvent du champ d'expertise d'un groupe concurrent. Plus précisément, nous allons maintenant tenter de comprendre comment les contrôleurs de gestion parviennent à étendre leur influence dans une entreprise dont la stratégie, l'organisation interne et la communication externe, donc l'ensemble de la gestion quotidienne et à

¹ Par l'utilisation de la notion de « groupe professionnel », nous souhaitons rendre compte du fait qu'un ensemble d'individus se perçoivent, et sont perçus par les autres, comme membres d'un groupe spécifique défini par son activité professionnelle. Ainsi, nous ne cherchons pas à savoir si les contrôleurs de gestion constituent un métier ou une profession, mais partons simplement de l'observation qu'ils sont considérés, et se considèrent eux-mêmes, comme un groupe particulier, distinct notamment des opérationnels, des informaticiens ou des commerciaux.

long terme, reposent sur des enjeux relevant traditionnellement de la juridiction des membres du marketing.

Après avoir analysé comment la littérature en comptabilité a défini le savoir comme un enjeu de luttes entre groupes professionnels, nous précisons notre démarche empirique. Celle-ci repose sur une étude de terrain réalisée au sein d'un groupe international spécialisé dans les produits de grande consommation. Notre étude de cas présente une entreprise où le concept de marque est prégnant : il est utilisé pour définir l'organisation du groupe, sa communication interne et externe ainsi que sa stratégie. Nous nous intéressons ensuite au passage d'une vision commerciale à une vision financière de ce concept de marque. Celui-ci est appréhendé en trois temps : la prise de conscience de la valeur financière des marques ; l'introduction d'une mesure pour cette valeur ; l'utilisation de cette mesure comme instrument de contrôle. Nous terminons par une discussion de ces résultats démontrant comment les contrôleurs de gestion se saisissent du concept de marque pour imposer un système de savoirs légitimes qui leur est favorable.

1. Le savoir comptable comme enjeu d'une lutte entre professions

Les pratiques de contrôle de gestion sont influencées par différents acteurs, leurs interprétations et leur recherche de pouvoir (Oriot, 2004). En particulier, elles dépendent de la compréhension mutuelle entre contrôleurs et opérationnels : « *Se comprendre, c'est en fait avoir une même interprétation de la réalité interpersonnelle, une même 'signification intersubjectivement partagée', qui peut correspondre à une convention temporairement établie entre des individus d'une même culture ou d'un même milieu social* » (Oriot, 2004, p. 248). Or, ces populations sont influencées par des cultures professionnelles différentes : les contrôleurs et les managers n'ont pas nécessairement le même langage, les mêmes valeurs ni le même système de représentations. Ils appartiennent donc à des « sous-cultures de métier » différentes, ces sous-cultures structurant les représentations cognitives et émotionnelles des individus (Dent, 1991 ; Bourguignon et Jenkins, 2004).

La divergence de représentations et de langage peut conduire à une opposition entre plusieurs populations (Dent, 1991). Les organisations peuvent donc être décrites comme le lieu de luttes entre groupes professionnels, chacun essayant d'acquérir les positions clés lui permettant de revendiquer une zone de pouvoir (Armstrong, 1985 ; Fligstein, 1987). Les chercheurs en contrôle de gestion ont illustré la diversité des formes locales prises par cette concurrence, qui oppose les contrôleurs de gestion aux autres groupes de l'entreprise, tels que les ingénieurs (Armstrong, 1985 ; Dent, 1991 ; Vaivio, 1999 ; Briers et Chua, 2001) ou les commerciaux (Fligstein, 1987 ; Bessire, 1995 ; Oriot, 2004 ; Ezzamel et Burns, 2005). Les styles de management et de contrôle dans une organisation dépendent donc d'une concurrence qui y oppose plusieurs groupes professionnels.

La littérature sur la concurrence entre groupes professionnels s'intéresse principalement aux conflits qui surgissent lors de changements clairement identifiés, tels que l'introduction d'un nouvel outil de gestion (Covaleski et Dirsmith, 1988 ; Briers et Chua, 2001 ; Bourguignon et Jenkins, 2004 ; Ezzamel et Burns, 2005) ou l'apparition d'une nouvelle orientation stratégique ou organisationnelle (Dent, 1991 ; Oakes et *al.*, 1998 ; Townley, 2002 ; Ezzamel et *al.*, 2004 ; 2008). Le plus souvent, ces travaux illustrent – sur le mode de la dénonciation – une victoire de « la finance », après un épisode de conflit et de vaine résistance (Scapens et Roberts, 1993 ; Ezzamel, 1994 ; Ahrens, 1997 ; Covaleski et *al.*, 1998).

Pour les contrôleurs de gestion, l'enjeu de cette lutte consiste à modifier la culture de leur organisation, de manière à y accroître leur position stratégique (Dent, 1991 ; Bessire, 1995). Le principal atout des contrôleurs de gestion vient de leur qualité d'expert, de leurs compétences financières (Bessire, 1995). Cependant, la focalisation sur les mesures comptables est aussi une limite : les informations opérationnelles circulent parfois de manière orale, ce qui les exclut de certaines prises de décision. Ils tentent alors d'accroître la formalisation et la bureaucratisation de leur organisation, de favoriser l'écrit et la quantification en demandant des justifications chiffrées (Bessire, 1995).

Or, cette formalisation comptable n'est pas neutre : elle repose sur un système de représentations du monde économique, et favorise la constitution d'un ensemble de conventions souvent implicites mais qui renferment des normes et valeurs spécifiques (Amblard, 2004). Les catégories comptables elles-mêmes sont construites à travers un

processus historique, une lutte qui oppose différents acteurs sociaux : leur invention et leur délimitation dépendent des rapports de force entre ces acteurs (Eyraud, 2004). La comptabilité résulte donc d'un rapport de forces (entre les contrôleurs et les autres groupes professionnels, notamment) et véhicule des modèles de représentation de la réalité (Bessire, 1995 ; Eyraud, 2003 ; 2004 ; Oriot, 2004).

Confrontés à cette évolution, les autres groupes professionnels en présence ne restent pas nécessairement passifs devant ce qu'ils peuvent percevoir comme une intrusion (Ezzamel et Burns, 2005), une ingérence dans ce qui relève de leur propre domaine d'expertise. En effet, chaque groupe professionnel tend à protéger son territoire, sa « juridiction » (Hughes, 1958 ; Abbott, 1988), à revendiquer des compétences spécifiques, une expertise justifiant sa position favorable. Protéger un champ d'expertise, donc un savoir distinctif, devient un enjeu de lutte et de concurrence entre groupes professionnels. Cet antagonisme repose ainsi sur l'idée qu'une profession étend sa juridiction au détriment d'autres groupes professionnels. Les styles de management et de contrôle dépendent donc d'une lutte entre groupes professionnels pour définir les savoirs légitimes dans une organisation, ainsi que les champs d'expertise et les juridictions de chacun d'entre eux.

Selon Ezzamel et Burns (2005), l'extension d'une juridiction dépend de la capacité du groupe à définir, d'une manière qui lui est favorable, les problèmes qui touchent son organisation, ainsi que les savoirs qui permettent d'y répondre. Il s'agit donc d'imposer un système de significations légitimes. Celui-ci est d'autant plus solide qu'il est difficilement questionnable, par exemple s'il est lié à une réglementation. En ce qui concerne la comptabilité, cette extension 'colonisatrice' repose généralement sur la mise en place de nouveaux outils de gestion (Ezzamel et Burns, 2005). En proposant un nouveau dispositif de gestion, les contrôleurs de gestion peuvent ainsi redéfinir certains phénomènes dans leur propre langage, et permettre à la comptabilité d'étendre sa zone d'influence (Ezzamel et *al.*, 2008).

En effet, souvent perçus comme de simples techniques, les instruments (Berry, 1983 ; Bourguignon, 2006), les outils (Moison, 1997), les indicateurs (Boussard, 1999 ; 2001), les machines (Girin, 1983) ou les dispositifs (Maugeri, 2001 ; Boussard et Maugeri, 2003) de gestion renferment des représentations particulières de ce qu'est une

organisation, de ses objectifs et valeurs, et influencent les significations accordées par les individus à leurs actions. Ils cristallisent donc les rapports de force autour de significations et représentations spécifiques (Berry, 1983), véhiculant derrière un « substrat technique » une « philosophie gestionnaire » et une « vision simplifiée des relations organisationnelles » (Hatchuel et Weil, 1992).

En particulier, ils produisent des « effets de réification » : lorsqu'ils utilisent des instruments de gestion, les individus perdent généralement de vue leur nature fondamentalement subjective. Cette réification fait disparaître les conflits et divergences possibles, décourage toute contestation et masque les phénomènes de domination, la dissymétrie des relations humaines (Bourguignon, 2006). Ainsi, la forme d'un outil de gestion reflète le point de vue d'une coalition dominante, celle qui a le plus influé sur sa conception, mais peut masquer en même temps la nature potentiellement conflictuelle des relations entre groupes.

L'introduction d'un nouvel outil de gestion peut aussi être l'occasion pour les contrôleurs de gestion d'influencer leurs interlocuteurs à travers les explications qu'ils leur fournissent, instaurant une forme de pouvoir pédagogique invisible (Oakes et *al.*, 1998). En effet, un groupe peut étendre son domaine d'influence en formulant ses propres définitions des pratiques des autres et ses interprétations des enjeux principaux de l'organisation (Dent, 1991). Busco et *al.* (2006) illustrent ainsi un cas de changement culturel opéré par la redéfinition de concepts clés. Pour imposer un système légitime d'interprétations et de significations, et ainsi faire accepter leurs définitions des pratiques et des enjeux de l'organisation, les acteurs vont revendiquer un domaine particulier d'expertise. Celui-ci peut alors servir de base pour définir de nouvelles zones de compétence. Ainsi, Gendron et *al.* (2007) montrent comment les grands cabinets d'audit ont cherché à revendiquer une expertise globale en finance de manière à construire un pouvoir professionnel : en se présentant comme une autorité en matière de performance, ils ont tenté de définir de nouvelles zones d'activité comme relevant de leur juridiction. La revendication d'un domaine d'expertise est donc un moyen pour un groupe professionnel de modifier les définitions et interprétations légitimes dans son organisation dans un sens qui lui est plus favorable, de manière à étendre sa juridiction.

Notre question de recherche est alors la suivante : comment un groupe parvient-il à créer une situation qui lui est favorable lorsque les

savoirs légitimes dans son organisation relèvent du champ d'expertise d'un groupe concurrent ?

Par l'étude du cas Globalmarket, nous allons maintenant montrer comment une évolution comptable est saisie comme opportunité par les contrôleurs de gestion pour revendiquer une nouvelle expertise, touchant un savoir relevant auparavant du domaine d'un groupe concurrent, ce qui leur permet de consolider leur position dans leur organisation.

2. Méthodes de recherche et présentation du cas

Cette recherche est basée sur une étude de terrain qualitative, réalisée au sein du groupe Globalmarket². Nous y avons réalisé 46 entretiens semi-directifs, d'une durée allant de 45 à 120 minutes, et qui ont eu lieu entre 2004 et 2007 (voir annexe A). Tous les entretiens ont été intégralement retranscrits, ce qui représente un volume d'environ 650 pages pour 54 heures d'entretien. Nous avons rencontré des personnes appartenant à différentes fonctions de l'organisation, notamment au contrôle de gestion et au marketing, et travaillant dans différentes entités de l'organisation, de chaque *business unit* et au niveau central. Par ailleurs, quatre « experts » en évaluation de marques (un auditeur externe et plusieurs membres de cabinets de conseil spécialisés dans l'évaluation de marques) ont été interrogés (voir annexe B).

Les thèmes abordés au cours des entretiens concernaient la mise en application des normes comptables internationales dans le groupe. En particulier, nous souhaitions savoir si la modification du cadre comptable avait eu des répercussions sur les outils de gestion et les « modes de pilotage opérationnel » en vigueur. Par ailleurs, nous nous intéressions au travail quotidien et concret des financiers : les types de tâches réalisées, leur emploi du temps et leur intervention dans les décisions opérationnelles ou la mise en oeuvre d'outils de gestion particuliers. Enfin, nous avons tenté de comprendre le type de relation développée entre les financiers et d'autres membres de l'organisation, notamment au niveau des services marketing. Pour cela, nous avons

² De manière à garantir l'anonymat des personnes rencontrées, leur nom ainsi que celui du groupe ont été modifiés.

confronté les discours de contrôleurs de gestion avec ceux de managers opérationnels, de manière à mieux comprendre l'impact que pouvait avoir cette relation et ses évolutions sur le système de contrôle de gestion de Globalmarket. De manière à contextualiser ces réponses, nous avons systématiquement tenté d'appréhender la biographie et le parcours professionnel des personnes rencontrées, ainsi que leur vision de leur entreprise. Rapidement, il est apparu qu'ils avaient tous une perception similaire de la « culture » de leur organisation, des enjeux stratégiques auxquels elle fait face, ainsi que de leur évolution.

Un premier compte-rendu a été rédigé par un des auteurs, mettant l'accent sur l'évaluation financière des marques. En particulier, ce cas présentait la valeur financière des marques comme un nouvel outil de gestion apprécié des contrôleurs de gestion comme des managers opérationnels dans l'organisation. Le second auteur a alors proposé au premier une lecture en termes de luttes entre professions de son cas. Les contrôleurs de gestion auraient modifié la culture de leur entreprise en s'appropriant le concept de marque, ancien domaine réservé des « marketeurs ». Le premier auteur a cependant proposé un certain nombre d'arguments s'opposant à cette thèse. En premier lieu, contrairement aux résultats présentés dans la littérature, aucun conflit ouvert n'a éclaté à Globalmarket. En effet, l'organisation était, dès le départ, marquée par une culture financière forte. Ensuite, la vision des contrôleurs de gestion, promoteurs de la valeur financière des marques, a été autant modifiée que celle des managers opérationnels. Enfin, les contrôleurs de gestion ne semblaient pas avoir agi dans le but d'accroître leur pouvoir, mais plutôt d'avoir saisi des opportunités lorsqu'elles paraissaient résoudre certaines de leurs difficultés (qu'ils n'avaient généralement pas perçues avant que la solution n'apparaisse) : le changement observé ne pouvait être considéré comme un objectif poursuivi intentionnellement. C'est cette discussion qui a abouti au cas et à l'interprétation présentée ci-dessous.

3. Étude empirique

Globalmarket est un groupe international spécialisé dans les produits de grande consommation. Présent dans près de 150 pays à travers le monde, il compte 206 000 employés au niveau mondial et plus de 5 200

salariés en France. En 2008, le chiffre d'affaires du groupe atteint 40,5 milliards d'euros.

Sa stratégie consiste à se focaliser sur des marques ayant une position de *leader* sur leurs marchés, et à les soutenir par d'importants investissements en marketing. Le groupe est organisé en trois grandes zones géographiques (les « régions ») qui supervisent plusieurs sociétés nationales (les « sociétés locales »). Le développement de nouveaux produits se fait au niveau d'une région dans un « centre d'innovation ». Les sociétés locales sont considérées comme des sociétés de vente, dont le rôle est uniquement de « mettre sur le marché » les produits et innovations conçues par la région. Globalmarket France est structuré en trois divisions (selon les grandes familles de produits), chacune regroupant plusieurs « *Business Units* ». Une *Business Unit* correspond à une marque, ou à un ensemble de marques appartenant à la même « catégorie » de produits. Les *Business Units* se composent d'équipes entrepreneuriales (les « *business teams* ») rassemblant des représentants des fonctions marketing, commerciale, logistique et contrôle de gestion.

3.1. La marque : un concept prégnant

Globalmarket propose de nombreuses marques bénéficiant d'une forte notoriété auprès des consommateurs, mais ces derniers n'ont généralement pas connaissance de l'appartenance au groupe des marques qu'ils achètent. En fait, toute la communication externe du groupe est focalisée sur ses marques, ce qui apparaît, par exemple, sur son site Internet. Ainsi, le terme de « marque » est présent dès la page d'accueil du site et en structure toute l'architecture : les principaux onglets proposent de mieux connaître les marques, et non les produits comme le font les principaux concurrents du groupe.

De 2000 à 2005, le groupe a choisi de mettre en place un plan stratégique de « rationalisation » de son portefeuille de marques au niveau international. Cette politique consistait à diviser par cinq le nombre de marques gérées : de 2000 avant le lancement du plan, il est passé à moins de 400 cinq ans plus tard. Ce plan stratégique avait pour objectif d'améliorer la rentabilité du groupe en se « recentrant » sur les marques dont le chiffre d'affaires est le plus élevé. La formulation de la stratégie du groupe repose donc sur un découpage de l'organisation en marques.

La « marque » constitue donc un concept central pour Globalmarket. Il structure son organisation interne (voir la présentation du cas ci-dessus), sa communication externe et la formulation de sa stratégie. Ce concept influence alors la perception qu'ont les membres du groupe de leur activité. C'est ce qu'explique par exemple Karl :

Nous, on vit dans un monde de marques, on est une compagnie qui dépend exclusivement de ses marques, donc la gestion du portefeuille de marques, ça a de vraies répercussions financières pour l'actionnaire et surtout au quotidien. (Karl, Auditeur interne)

Toutes les personnes interrogées ont décrit leur groupe comme un « portefeuille de marques ». Le concept de marque est central dans son organisation interne comme dans sa communication externe, et oriente sa gestion quotidienne comme ses grandes orientations stratégiques. La « marque » peut ainsi être considérée comme un « concept prégnant » dans cette organisation.

3.2. Une forte culture financière

Le groupe Globalmarket est organisé autour du concept prégnant de « marque ». Le « chef de marque » – ou « *brand manager* » – occupe alors une position clé au sein de Globalmarket. Principal représentant du marketing dans une équipe entrepreneuriale, il est responsable, au niveau de sa société locale, de la déclinaison de la stratégie définie au niveau régional. Véritables facteurs clés de succès et de risque pour le groupe, ce sont les actions marketing, c'est-à-dire celles qui permettent de renforcer la puissance des marques, qui constituent le « nerf de la guerre » – qu'il s'agisse de créations d'innovations stratégiques, de leur mise sur le marché ou encore d'une gestion quotidienne des relations avec les clients.

Pourtant, la structure de Globalmarket ne met pas en avant une puissante division du marketing et des ventes. Au contraire, elle est construite autour d'entités hybrides, où le « *brand manager* » – responsable du succès commercial d'une marque donnée – et le « *category manager* » – responsable des relations entretenues avec les distributeurs – interagissent avec des « *business partners* », représentants de la direction financière. En fait, les membres de l'organisation (les contrôleurs de gestion comme les managers opérationnels) insistent fréquemment sur l'importance de la culture

financière dans le groupe, et sur l'influence prépondérante que peuvent avoir ses représentants, les contrôleurs de gestion, dans les prises de décision quotidiennes. Or, celle-ci semble s'être accrue au cours des dernières années. Ainsi, des études empiriques menées dans cette entreprise illustrent un certain équilibre des forces entre contrôle de gestion et marketing jusqu'au milieu des années 2000 (Lambert, 2005 ; Farjaudon, 2007), mais d'un ascendant pris par les contrôleurs de gestion sur les chefs de marques à partir de 2006 (Morales, 2009).

Bien que le groupe Globalmarket soit structuré par le concept de marque, le point de vue financier n'est pas écarté des décisions opérationnelles. Les managers soulèvent néanmoins quelques objections. Les principales limites et critiques adressées aux contrôleurs de gestion ont trait à leur vision de court terme, liée à une focalisation considérée comme excessive sur des données comptables. Bouquin (2005 ; 2008) remarque ainsi que la focalisation sur le langage comptable est une limite importante du contrôle de gestion. Là où les indicateurs physiques offrent une meilleure aptitude à représenter différentes formes de la performance, le long terme semble un horizon peu familier à la comptabilité. C'est aussi ce qui ressort du discours de Damien :

En fait on n'a pas le même angle de vue. Eux [les contrôleurs de gestion] ils ont un angle de vue, euh, ben oui, qui est un peu plus moyen terme, et nous on est un peu plus sur du long terme, sur ce type d'opé [les campagnes publicitaires]. Derrière ils intègrent que ça va rapporter de l'incrémental³, mais comme c'est difficilement mesurable c'est toujours un petit peu frustrant peut-être pour eux, je pense. Parce qu'on peut pas, en fait, y'a une part de doute. (Damien, Chef de marque)

Ce chef de marque reproche aux contrôleurs de gestion de ne prendre en compte que ce qui est mesurable. Or la mesure des performances d'opérations promotionnelles ou publicitaires est difficile à réaliser, notamment d'un point de vue financier. C'est en fait leur vision, leur « angle de vue », qui est remis en cause : les contrôleurs seraient, d'après les « marketeurs », incapables d'intégrer un horizon de long terme. Leur focalisation sur ce qui est mesurable orienterait donc

³ L'« incrémental » correspond à l'accroissement des ventes engendré par une action marketing, une campagne publicitaire ou promotionnelle par exemple.

les contrôleurs de gestion vers une conception de la performance que les opérationnels considèrent comme trop centrée sur le court terme.

Les contrôleurs de gestion sont conscients de ces limites. Cependant, ce sont des facteurs externes qui vont leur fournir l'occasion d'y répondre. Plus précisément, la multiplication des opérations de cessions de marques, ainsi que la mise en place des normes comptables internationales, vont attirer leur attention sur l'importance du concept de marque. En introduisant la notion de « valeur financière des marques », les contrôleurs de gestion vont revendiquer une expertise nouvelle au sein du groupe.

3.3. D'une vision marketing à une vision financière des marques

Deux facteurs externes principaux sont venus mettre l'accent sur la valeur financière des marques : les opérations de fusion et d'acquisition, d'une part, et l'introduction des normes IFRS, d'autre part. Si le groupe avait initialement conscience de l'importance de ses marques, il s'agissait d'un intérêt principalement commercial. Dans le développement qui suit, nous présentons comment le groupe a pris conscience de la valeur financière de ses marques. Le changement a été précipité, en premier lieu, par des événements indépendants de la volonté des contrôleurs de gestion, qui les ont incités à prendre conscience de la valeur des marques. Alors, une méthode de calcul qu'ils pouvaient considérer comme fiable était nécessaire : à nouveau, c'est un élément externe, lié à la stratégie suivie par des cabinets spécialisés dans la valorisation financière de marques, qui vient modifier les pratiques locales. C'est donc dans un second temps que les contrôleurs de gestion réalisent l'opportunité offerte pour eux par cette évolution, et se font les soutiens d'une valorisation financière systématique des marques comme outil de gestion opérationnelle.

3.3.1. La prise de conscience de la valeur des marques par les financiers

Comme nous l'avons vu, à partir de 2000, un plan de réduction du nombre de marques gérées au sein du groupe a été déployé. Cette stratégie globale s'est traduite par de nombreuses opérations de cessions de marques, mais aussi par certaines acquisitions. Les

montants très élevés pour lesquels les marques ont été échangées ont ainsi mis l'accent sur la question de leur valorisation. C'est ce qui ressort du discours d'un contrôleur de gestion :

Dans les métiers dans lesquels on est, les cessions de marques rapportent beaucoup plus d'argent que les cessions d'actifs industriels. Nos marques ont bien plus de valeur que nos usines qui ont déjà beaucoup de valeur, mais pourtant, dans les bilans, vous allez voir essentiellement de l'actif industriel et presque rien au titre des marques. (Gilles, Directeur du contrôle de gestion d'une division)

Les cessions et acquisitions de marques ont permis de dégager des flux financiers importants, ce qui conduit ce contrôleur de gestion à considérer qu'elles ont une valeur plus importante que celle de l'outil industriel. La politique de réduction du portefeuille de marques, imposée par le groupe, a donc mis en lumière la nécessité de déterminer un montant auquel elles pouvaient être échangées, de manière à créer de la valeur pour l'actionnaire. Les financiers ont alors découvert que les marques avaient une « valeur ». Ils regrettent donc que cette valeur ne soit pas traduite dans les états financiers.

À partir du moment où les marques deviennent visibles pour eux, les financiers ne les perçoivent plus en tant que simple support de communication marketing, mais comme un élément clé de la valeur de l'entreprise.

3.3.2. De la prise de conscience à la nécessité d'une méthode de calcul « fiable »

Les cessions de marques – ainsi que les acquisitions, puisqu'elles se traduisent par une inscription au bilan – ont nécessité de déterminer leur valeur financière. La méthode de calcul utilisée devait alors être considérée comme objective, car acceptée par le vendeur, l'acheteur mais aussi par les comptables chargés de l'inscription au bilan. La marque, sa valeur et sa mesure ont ainsi constitué une préoccupation nouvelle pour le contrôle de gestion et la comptabilité.

Les comptables avaient donc besoin d'une méthode de calcul de la valeur des marques. Ils ont alors saisi une opportunité offerte par les cabinets de conseil et les auditeurs externes. En effet, certains auditeurs externes avaient ressenti le besoin d'une méthode fiable pour évaluer les marques inscrites au bilan : il s'agissait pour eux de s'assurer

qu'elles n'avaient pas subi une perte de valeur depuis leur acquisition. Au même moment, de nombreux cabinets de conseil ont proposé différents outils d'évaluation des marques. L'utilisation, par un comptable, de l'un de ces outils lui ont permis de créer une certaine légitimité pour ses calculs. En premier lieu, les cabinets bénéficiant d'une certaine notoriété ont pu proposer des outils considérés *a priori* comme fiables. Ensuite, faire appel à un cabinet extérieur, bénéficiant d'une apparente neutralité, a augmenté la crédibilité des méthodes utilisées. Enfin, ces organismes produisent des rapports denses et volumineux (pouvant contenir une « analyse » de plus de cent pages) reposant sur des calculs perçus au premier abord comme particulièrement complexes. En synthétisant ces calculs et analyses en un chiffre, ces cabinets produisent une valeur pour les marques qui interdit – ou, du moins, complexifie – toute remise en question des méthodes de calcul utilisées.

Ces trois éléments – la réputation, l'extériorité et la stratégie des cabinets de conseil spécialisés dans la valorisation des marques – ont rendu le calcul de la valeur des marques plus obscur, donc difficile à contredire, mais aussi plus légitime, car perçu comme objectif et neutre.

3.3.3. Du calcul au pilotage de la valeur financière des marques

Cette nouvelle attention portée par le groupe à la valeur financière de ses marques, ainsi que l'introduction par des cabinets extérieurs d'une méthode de mesure perçue comme fiable, ont alors poussé les contrôleurs de gestion à se poser la question du suivi quotidien de cette valeur. Nous allons donc maintenant retracer l'évolution du mode de pilotage des marques tel que mis en place au sein de Globalmarket.

Jusqu'au début des années 2000, les indicateurs de suivi d'une marque concernaient principalement sa marge d'exploitation, sa part de marché et son chiffre d'affaires. Cette gestion de la marque, focalisée sur le compte de résultat, impliquait des arbitrages en matière de « migration » de marques⁴ des plus étonnants :

Jusqu'à pas très longtemps, c'est-à-dire très nettement avant 2000, la valorisation de la marque était l'indice P&L. (...) Les stratégies éventuelles de migration des différentes marques, étaient plus vues sur des ancrages très simplifiés. Pour être rapide, quand deux marques

⁴ La « migration » d'une marque sous une autre consiste à associer deux marques dans l'objectif d'en supprimer une à terme.

devaient migrer ensemble, on regardait quelles économies on allait faire sur les emballages. Au lieu de faire deux emballages, j'en fais plus qu'un, donc le compte de résultat des deux marques, quand certaines marques migraient, c'était magique, on avait toujours un meilleur compte de résultat, en raison des économies d'échelle et on vérifiait ça ! (Gilles, Directeur du contrôle de gestion d'une division)

Ce choix, fondé uniquement sur la comparaison des coûts de chacune des marques, occulte toute dimension stratégique. La rentabilité à long terme n'est pas prise en compte. Gilles s'étonne ainsi de la politique antérieure, et que la question de la valeur financière des marques n'ait été soulevée que récemment.

On retrouve ici une des principales critiques formulées à l'encontre des contrôleurs de gestion : ils sont considérés comme focalisés sur le court terme. Ils vont alors tenter de dépasser cette limite, et d'intégrer une vision stratégique à long terme dans leurs analyses. La prise en compte de la valeur financière des marques permet, selon eux, de répondre à ces attentes :

Je pense que ça [les IFRS] permet de se repositionner sur une échelle un peu plus long terme. D'un point de vue purement stratégique, ça me semble une bonne optique. (...) Je pense que ça aura l'avantage de faire apparaître quelles sont les marques qui sont les vraies créatrices de valeur, les vrais leviers de croissance sur les prochaines années et ça nous permettra peut être aussi du coup de mieux arbitrer quels sont nos moyens et comment les déployer. (Pierre, Contrôleur de gestion d'une BU)

Tout ça [les IFRS] est quelque chose de très intéressant, un exercice assez lourd aussi à gérer, il faut le dire, mais qui va permettre à terme de mieux positionner les marques au sein de l'entreprise et du coup peut-être de mieux apprécier la priorité stratégique qu'on peut en donner. (Mathias, Contrôleur de gestion d'une BU)

La normalisation comptable internationale, qui incite à comptabiliser les marques de manière distincte de l'écart d'acquisition, apparaît ici comme une nouvelle opportunité pour les contrôleurs de gestion. En particulier, elle propose des outils intégrant une vision de long terme pour la définition et le suivi de la valeur des marques. Ces outils permettent donc aux contrôleurs de gestion d'orienter leur métier

vers une vision plus stratégique de leur rôle. C'est aussi l'occasion de mettre au centre des préoccupations l'actionnaire, et non plus le client. En effet, quand Pierre parle de marques « créatrices de valeur », il pense bien à une création de valeur pour l'actionnaire. L'inscription d'une marque au bilan lui donne ainsi une visibilité accrue auprès des actionnaires du groupe, qui y sont particulièrement sensibles.

Depuis l'entrée en vigueur des normes comptables internationales, les contrôleurs de gestion doivent construire des « *business plan* » lors de chaque acquisition de marque. Cette activité témoigne de leur capacité à inclure des considérations stratégiques dans leurs préconisations. Compte tenu des informations requises pour élaborer ces documents, les contrôleurs de gestion doivent aussi multiplier les interactions avec d'autres membres de l'organisation, notamment ceux des départements marketing. C'est alors l'occasion d'inciter les managers à prendre en compte les arguments financiers dans leurs choix :

C'est intéressant de voir comment le marketing est passionné de voir comment va être apprécié le business plan. Il va être demandeur des informations financières, il comprend très bien qu'il va pouvoir détériorer ou enrichir une marque. [C'est] un des sujets qui va obliger les financiers et les marketeurs à travailler encore plus ensemble. (Gilles, Directeur du contrôle de gestion d'une division)

La démarche est saine, la démarche est bonne, maintenant. (...) Vous allez impliquer de plus en plus souvent les gens du marketing, les gens de la finance sur ce type d'exercice. Pour moi, c'est une amélioration. Effectivement, c'est quelque chose qui est bien dans la mesure où, d'un point de vue organisationnel, ça va probablement forcer les gens du marketing à prendre l'aspect financier plus en compte. De ce point de vue là, je trouve ça très intéressant. (Karl, Auditeur interne)

La notion de valeur financière des marques incite donc les chefs de marque et les contrôleurs de gestion à interagir et à confronter leurs points de vue. Cette discussion est orientée vers la construction d'une mesure financière des marques. C'est alors l'occasion de « *forcer les gens du marketing à prendre l'aspect financier plus en compte* ». La « discussion » masque donc une volonté d'influencer le comportement des autres, et surtout d'introduire une définition financière des marques. La comptabilité devient le langage commun, et le contrôleur de gestion

se retrouve dans la position d'arbitre, surplombant les différentes marques et donc les membres des différentes fonctions :

J'ai une information plus complète que les opérationnels. Parce que quelqu'un du marketing doit traiter du marketing, de façon très pointue, mais va pas forcément avoir l'input d'autres services. (...) Parce qu'on leur demande d'être extrêmement spécialisés et focalisés sur leur métier. Moi je suis moins focalisé. (...) Ce qu'on me demande, c'est d'avoir une vision plus globale des choses. Donc de comprendre l'input du marketing, mais de comprendre aussi l'input des ventes, de comprendre l'input de toute la partie supply chain, l'input de l'Europe quand ils nous donnent des guidelines sur des orientations stratégiques etc., et en fonction de ça de monter un projet d'entreprise global. Et ça, ben les ventes ont pas forcément l'ensemble des informations, le marketing non plus, etc. (Mathias, Directeur du contrôle de gestion d'une division⁵)

Quand on a payé très très cher des marques, et que parallèlement on a des business plans dont l'essence est l'innovation et le marketing, c'est quand même intéressant de vérifier : 'j'ai acheté A, j'ai acheté B, j'ai des vraies problématiques aujourd'hui de savoir si l'innovation je la mets sous la marque A ou sous la marque B, au-delà de ce que va me dire le marketing sur la puissance de la marque A et la puissance de la marque B, de l'intérêt de lancer une innovation sous la marque A ou sous la marque B.' Je pense que c'est intéressant une fois que j'ai écouté les personnes du marketing de vérifier que c'est cohérent aussi avec les business plans respectifs. Donc, c'est important de s'intéresser à la valorisation des marques, même si ce n'est pas un exercice facile. Ce qui est passionnant, c'est que ça ramène un peu plus de moyen et long terme, c'est moins court terme et ne serait-ce que par l'obligation de faire des business plans, c'est intéressant. (Gilles, Directeur du contrôle de gestion d'une division)

On voit bien, à travers le discours de Gilles notamment, que la construction d'un « *business plan* » pour une marque permet de dépasser les arguments du marketing pour atteindre une vision

⁵ Mathias a été interrogé à deux reprises. Entre les deux entretiens, il a évolué du poste de Contrôleur de gestion d'une BU vers celui de Directeur du contrôle de gestion d'une division.

stratégique. En effet, cet outil rassemble des indicateurs fournis, pour l'essentiel, par le marketing et traduits en données financières par les contrôleurs de gestion. Cette projection semble pour Gilles inséparable de l'activité de « valorisation », c'est-à-dire de mesure de la valeur financière des marques. Fabienne considère ainsi que les contrôleurs de gestion accèdent à une position d'arbitre, et justifie leur influence par leur neutralité :

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. (Fabienne, Contrôleur de gestion d'une BU)

Bénéficiant de la neutralité apparente du point de vue comptable, les contrôleurs de gestion parviennent à imposer la définition financière des marques comme un exercice plus objectif, car éloigné des stratégies opérationnelles. En effet, les chefs de marque pourraient être tentés de défendre leur marque – ainsi que les budgets promotionnels associés – au détriment des autres.

La vision financière des marques place ainsi les contrôleurs de gestion dans une position centrale, puisque c'est à eux que reviennent la réalisation des « *business plans* » et leur suivi récurrent. Or, au départ, seules les marques acquises doivent faire l'objet d'un tel traitement⁶. Les contrôleurs de gestion plaident donc pour une généralisation de ce nouveau mode de pilotage, de manière à rendre globale la définition financière de la valeur des marques :

Il y a les marques qui sont au bilan et celles qui ne le sont pas effectivement. Ça n'empêche pas d'avoir le même type de raisonnement. (...) On peut très bien aller au-delà de cette règle en disant : "et si on étend cette règle à l'ensemble des marques composant notre portefeuille d'activités, ça peut nous permettre d'avoir une gestion stratégique à long terme peut être plus efficace que si on n'avait pas fait l'exercice". (...) C'est une bonne opportunité que d'essayer de coupler l'exercice des marques qui sont au bilan à celles qui ne le sont pas, pour avoir une vision globale de ce qu'est la valeur

⁶ Au sein du « portefeuille » du groupe, certaines marques ont été acquises, alors que d'autres ont été créées. Or, les normes comptables internationales interdisent la comptabilisation à l'actif des marques « générées en interne » (IAS 38).

de l'entreprise Globalmarket, et éventuellement de communiquer là-dessus. (Mathias, Contrôleur de gestion d'une BU)

C'est intéressant de faire un exercice de valorisation, que les marques soient au bilan ou pas. Cet exercice est intimement lié avec les plans marketing. C'est intéressant que le marketing fasse ces plans marketing non pas pour lui-même, mais pour que Globalmarket soit bien vu par les places financières, c'est un tout. (Gilles, Directeur du contrôle de gestion d'une division)

Assez logiquement, les contrôleurs de gestion prônent une généralisation du processus d'évaluation à l'ensemble des marques du portefeuille. Proposer une valeur financière pour toutes les marques, et donc établir des *business plans* de manière systématique, permettrait de rendre global le concept de valeur financière des marques. Ce concept permet ainsi de construire un outil synthétique, dans la mesure où son suivi repose sur une déclinaison en indicateurs détaillés, et touche tous les membres de l'organisation. En définitive, la valorisation financière des marques induit un renforcement dans les relations entre les contrôleurs de gestion et les « marketeurs », obligés d'interagir pour construire un *business plan*, première étape de l'évaluation.

Discussion et conclusion

L'analyse du cas Globalmarket nous a permis de montrer comment les contrôleurs de gestion parviennent à maintenir et étendre leur influence dans une organisation dont la stratégie et la gestion quotidienne reposent en grande partie sur des problématiques marketing et commerciales. En effet, spécialisé dans les produits de grande consommation, le groupe est géré comme un portefeuille de marques, et son succès repose principalement sur leur notoriété. Pourtant, le groupe est imprégné par une culture financière forte, qui place les contrôleurs de gestion au centre de l'organisation.

Nous avons montré, à travers cette étude empirique, comment les contrôleurs de gestion parviennent à étendre leur influence en s'appropriant le concept de « marque », par l'introduction d'une mesure de la valeur financière des marques. Dans une organisation dont le succès repose essentiellement sur le marketing et les ventes, les

contrôleurs de gestion affirment donc leur positionnement en s'emparant des concepts du marketing, en leur donnant une définition financière et en mettant au centre l'actionnaire au détriment des autres parties prenantes. « *Le manager opérationnel qui, auparavant et souvent à juste titre, pouvait disqualifier des indicateurs financiers opaques et distants de ses missions quotidiennes, ne peut plus guère se soustraire à la "pression" des indicateurs non financiers, exprimés dans le langage du terrain* » (Bourguignon, 2003, p. 42).

Les « marques », telles que perçues auparavant, ont été remplacées par une mesure, et donc par une définition spécifique associée à une nouvelle signification. En proposant une mesure pour ce concept prégnant, qui structure le groupe, les contrôleurs de gestion parviennent à redéfinir les problèmes qui touchent l'organisation dans un langage financier. Il s'agit de ce que Bousard nomme un « indicateur prégnant », orientant les normes, valeurs et visions globales auxquelles l'ensemble des membres peut se référer (Bousard, 1999 ; 2001). La valeur financière des marques favorise donc l'émergence de « représentations idéologiques » spécifiques, « *qui contribuent à la reproduction de l'ordre social, et qui masquent éventuellement l'excès de pouvoir des détenteurs de l'autorité, en accroissant leur niveau de légitimité au-delà de celui qui leur est spontanément reconnu* » (Bourguignon, 2003, p. 32, italiques dans l'original). Cette évolution permet de placer les contrôleurs de gestion comme détenteurs des savoirs légitimes, et donc d'étendre leur juridiction ainsi que le champ de la comptabilité (Dent, 1991 ; Ezzamel et Burns, 2005).

Ezzamel et Burns (2005) ont montré qu'un dispositif introduit par les contrôleurs de gestion pouvait être perçu par certaines populations comme 'colonisateur' et 'intrusif'. Plus qu'une évolution purement technique et pragmatique, notre cas illustre bien une situation où deux groupes, poursuivant leurs propres intérêts, sont en concurrence dans leur organisation. Chacun va donc subir un certain nombre de critiques de la part des autres, et tenter d'y répondre. Dans le cas Globalmarket, c'est l'introduction d'une définition financière de la marque qui offre aux contrôleurs de gestion la possibilité de répondre aux critiques qui leur sont adressées. En particulier, accusés de « court-termisme », ils étendent désormais leur horizon à une vision de long terme par la réalisation de *business plans* prospectifs et stratégiques. C'est donc par la prise en compte et le dépassement de leurs propres limites qu'ils parviennent à étendre le domaine de la comptabilité au sein du groupe.

Si la littérature met souvent l'accent sur les conflits et clivages qui peuvent accompagner l'introduction d'un outil de gestion (Covaleski et Dirsmith, 1988 ; Briers et Chua, 2001 ; Ezzamel et Burns, 2005), le cas étudié illustre un antagonisme plus « euphémisé ». Loin de la guerre déclarée entre deux clans, nous avons observé ici une lutte plus concurrentielle qu'ouvertement conflictuelle. D'une part, les contrôleurs se contentent de mettre en application une réglementation qui, bien que perçue comme favorable, leur est imposée. D'autre part, les populations étudiées ici n'entrent pas en conflit. En fait, les équipes marketing ne semblent pas craindre l'intrusion des contrôleurs de gestion, ce qui peut s'expliquer en raison d'une culture financière déjà prégnante dans le groupe. De plus, cette évolution peut aussi bien être considérée comme une reconnaissance et une légitimation des pratiques des équipes marketing, puisque leurs actions peuvent maintenant être directement traduites en création de valeur pour l'actionnaire. Enfin, le dispositif proposé par les contrôleurs bénéficie d'une forte cohérence d'ensemble, ce qui dissuade la discussion de sa pertinence (voir Bourguignon et Jenkins, 2004, p. 52). Les membres du marketing ne perçoivent donc pas ici le risque de perdre leur maîtrise du concept de marque. L'extension du domaine de la comptabilité et de la juridiction des contrôleurs de gestion ne passe donc pas nécessairement par un conflit ouvert.

Cette lutte « euphémisée » conduit à une situation asymétrique, où l'un des groupes est dans une position plus favorable pour influencer l'autre. Se considérant comme les partenaires des managers opérationnels, les contrôleurs de gestion jugent que la situation est relativement équilibrée. Cependant, s'appuyant sur les données fournies par les équipes marketing, les contrôleurs de gestion parviennent à construire une mesure – et donc une définition – financière de la valeur des marques. Synthétique et générale, elle résume et englobe les autres points de vue, relégués au rang de support local et spécialisé. Les contrôleurs de gestion deviennent alors incontournables, car détenteurs du savoir nécessaire à cette construction. En imposant un système de significations qui leur est favorable, ils investissent des espaces qui appartenaient auparavant à des champs d'expertise différents, et parviennent ainsi à étendre leur juridiction. À partir du moment où ils maîtrisent et définissent eux-mêmes les savoirs qui appartenaient auparavant à un autre groupe professionnel, les contrôleurs de gestion

étendent leur influence dans l'organisation, renforcent leur autorité auprès des managers – ils réinstitutionnalisent leur position (Covaleski et al., 2003). C'est donc en s'appropriant l'élément le plus structurant du groupe, auparavant champ d'expertise privilégié d'une population concurrente, qu'ils consolident leur position dans leur organisation.

Notre cas met en scène un élargissement du champ de la comptabilité. Celui-ci ne correspond pas à la création d'un nouveau savoir, mais à l'appropriation par les contrôleurs de gestion du savoir d'un autre groupe professionnel. Pourtant, l'introduction du nouveau dispositif n'est pas perçue comme colonisatrice ni intrusive. Dans le cas étudié par Gendron et ses collègues (2007), les comptables tentent de s'approprier une nouvelle juridiction, et revendiquent pour cela un domaine d'expertise particulier. Notre étude de terrain illustre une trajectoire différente. Les contrôleurs de gestion de Globalmarket, prenant conscience de l'importance des marques dans leur organisation, tentent d'en donner une définition financière. Ils introduisent alors de nouvelles significations et interprétations pour un concept déjà existant, et relevant du domaine d'expertise d'un autre groupe particulièrement prestigieux dans l'entreprise. Ils s'approprient ainsi un champ de savoir : ses concepts, qui existaient auparavant, font maintenant partie intégrante du domaine d'expertise des contrôleurs de gestion. C'est alors en saisissant une opportunité, plus que par stratégie intentionnelle, qu'ils étendent leur juridiction. C'est, ainsi, par la transformation des différents champs de signification et d'interprétation en un savoir financier, que la comptabilité étend son domaine d'influence.

Bibliographie

- Abbott A. (1988), *The System of the Professions. An Essay on the Division of Expert Labor*, University of Chicago Press.
- Ahrens T. (1997), « Talking Accounting: An Ethnography of Management Knowledge in British and German Brewers », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, p. 617-637.
- Amblard M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, numéro spécial (juin), p. 47-67.
- Armstrong P. (1985), « Changing Management Control Strategies: The Role of Competition Between Accountancy and Other Organisational

- Professions », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, n 2, p. 129-148.
- Berry M. (1983), *Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, Centre de Recherche en Gestion, École Polytechnique.
- Bessire D. (1995), « Le contrôleur de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement », *Revue Française de Gestion*, vol. 106, p. 38-45.
- Bouquin H. (2005), *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France (3^{ème} édition).
- Bouquin H. (2008), *Le contrôle de gestion. Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, Presses Universitaires de France, 8^{ème} édition.
- Bourguignon A. (2003), « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du "nouveau" contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9 (numéro spécial de mai), p. 27-53.
- Bourguignon A. (2006), *Les instruments de gestion au risque de la réification*, mémoire d'Habilitation à Diriger des Recherches, soutenu à l'Université Paris-Dauphine (CREFIGE), coordonné par le professeur Bernard Colasse.
- Bourguignon A. et Jenkins A. (2004), « Changer d'outils de contrôle de gestion ? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 3, p. 31-61.
- Boussard V. (1999), « Construction et objectivation de la légitimité des règles : le cas des indicateurs de gestion », Thèse de Doctorat en Sociologie, Université Paris-Dauphine, sous la direction du professeur Norbert Alter.
- Boussard V. (2001), « Controverses autour des indicateurs de gestion dans les caisses d'allocations familiales », in S. Maugeri, *Délit de gestion*, La Dispute, p. 77-92.
- Boussard V. et Maugeri S. (2003), *Du politique dans les organisations. Sociologies des dispositifs de gestion*, L'harmattan.
- Briers M. et Chua W.F. (2001), « The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change: A Field Study of an Implementation of Activity-Based Costing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, p. 237-269.
- Busco C., Riccaboni A. et Scapens R.W. (2006), « Trust for

- Accounting and Accounting for Trust », *Management Accounting Research*, vol. 17, p. 11-41.
- Chapoulie J.-M. (1973), « Sur l'analyse sociologique des groupes professionnels », *Revue Française de Sociologie*, vol. 14, n° 1, p. 6-114.
- Covaleski M.A. et Dirsmith M.W. (1988), « An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category », *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, n° 4, p. 562-587.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Heian J.B. et Samuel S. (1998), « The Calculated and the Avowed: Techniques of Discipline and Struggles over Identity in Big Six Public Accounting Firms », *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, n° 2, p. 293-327.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W. et Rittenberg L. (2003), « Jurisdictional Disputes over Professional Work: The Institutionalization of the Global Knowledge Expert », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, p. 323-355.
- Dent J.F. (1991), « Accounting and Organizational Cultures: A Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 8, p. 705-732.
- Eyraud C. (2003), « Pour une approche sociologique de la comptabilité. Réflexions à partir de la réforme comptable chinoise », *Sociologie du travail*, vol. 45, p. 491-508.
- Eyraud C. (2004), « Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10, numéro spécial (juin), p. 29-45.
- Ezzamel M. (1994), « Organisational Change and Accounting: Understanding the Budgeting System in Its Organisational Context », *Organization Studies*, vol. 15, n° 2, p. 215-240.
- Ezzamel M. et Burns J. (2005), « Professional Competition, Economic Value Added and Management Control Strategies », *Organization Studies*, vol. 26, n° 5, p. 755-777.
- Ezzamel M., Willmott H. et Worthington F. (2004), « Accounting and Management-Labour Relations: The Politics of Production in the 'Factory with a Problem' », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, p. 269-302.
- Ezzamel M., Willmott H. et Worthington F. (2008), « Manufacturing Shareholder Value: The Role of Accounting in Organizational Transformation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33,

p. 107-140.

Farjaudon A-L (2007), *L'impact des marques sur les modes de pilotage de l'entreprise*, thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Université Paris Dauphine.

Fligstein N. (1987), « The Intraorganizational Power Struggle: Rise of Finance Personnel to Top Leadership in Large Corporations, 1919-1987 », *American Sociological Review*, vol. 52, p. 44-58.

Gendron Y., Cooper D.J. et Townley B. (2007), « The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, p. 101-129.

Girin J. (1983), *Les machines de gestion*, Centre de Recherche en Gestion.

Hatchuel A. et Weil B. (1992), *L'expert et le système. Gestion des savoirs et métamorphose des acteurs dans l'entreprise industrielle*, Economica.

Hopwood A.G. (1987), « The Archaeology of Accounting Systems », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, p. 207-234.

Hughes E.C. (1958), *Men And Their Work*, Free Press (2^{ème} édition, Greenwood Press Inc., 1981).

Lambert C. (2005), *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*, thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Université Paris Dauphine.

Maugeri S. (2001), *Délit de gestion*, La Dispute.

Moisdon J.-C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion. Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Seli Arlsam.

Morales J. (2009), *Le Contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation : Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*, thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Université Paris Dauphine.

Oakes L.S., Townley B. et Cooper D.J. (1998), « Business Planning as Pedagogy: Language and Control in a Changing Institutional Field », *Administrative Science Quarterly*, vol. 43, n 2, Special Issue: Critical Perspectives on Organizational Control, p. 257-292.

Oriot F. (2004), « L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 10 (numéro spécial de juin), p. 237-255.

Sainsaulieu R. (1977), *L'identité au travail*, Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques (3^{ème} édition, 1996).

Scapens R.W. et Roberts J. (1993), « Accounting and Control: A Case

Study of Resistance to Accounting Change », *Management Accounting Research*, vol. 4, p. 1-32.

Townley B. (2002), « The Role of Competing Rationalities in Institutional Change », *Academy of Management Journal*, vol. 45, n 1, p. 163-179.

Vaivio J. (1999), « Examining “The Quantified Customer” », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, p. 689-715.

Annexe A : Durée des entretiens réalisés

Personnes interrogées	Nombre de personnes	Durée totale	Durée moyenne
Spécialistes de l'évaluation des marques	4	295	74
Consultant en évaluation de marques	2	135	68
Directeurs d'un cabinet d'évaluation de marques	1	90	90
Auditeur externe	1	70	70
Financiers	20	1565	78
Contrôleurs de gestion	12	895	75
Directeurs du contrôle de gestion	4	355	89
Responsables de la comptabilité	2	135	68
Auditeurs internes	2	180	90
Membres du marketing	21	1600	76
Chefs de marque (brand managers)	5	355	76
Chefs de produit	4	325	81
Category managers	4	275	69
Chargés d'études	4	315	79
Responsables comptes-clés	2	160	80
Responsable communication d'une marque	1	75	75
Responsable de la force de ventes	1	70	70
Logisticien	1	60	60
Total	46	3 520	77
en heures		59	

Annexe B : Postes occupés par les personnes rencontrées

Personnes interrogées		
Spécialistes de l'évaluation des marques	4	9 %
Consultant en évaluation de marques	2	4 %
Directeurs d'un cabinet d'évaluation de marques	1	2 %
Auditeur externe	1	2 %
Financiers	20	43 %
Contrôleurs de gestion	12	26 %
Directeurs du contrôle de gestion	4	9 %
Responsables de la comptabilité	2	4 %
Auditeurs internes	2	4 %
Membres du marketing	21	46 %
Chefs de marque (brand managers)	5	11 %
Chefs de produit	4	9 %
Category managers	4	9 %
Chargés d'études	4	9 %
Responsables comptes-clés	2	4 %
Responsable communication d'une marque	1	2 %
Responsable de la force de ventes	1	2 %
Logisticien	1	2 %
Nombre total d'entretiens	46	