



Hybridation du métier de contrôleur de gestion

Hybridization of the management controller's job

Meriam DEKRI ^{a,1}

^a *Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales, Université Cadi Ayyad Marrakech, Maroc.*

Informations sur l'article

Résumé

Mots-Clés :

Hybridation ; technologie ;
contrôle de gestion ; secteur
public ; intelligence
artificielle.

JEL :

M77, M13, H83, O31.

Les organisations opèrent dans un environnement en perpétuel changement où les mutations technologiques ne cessent d'accroître. L'adaptation des nouvelles technologies constituent un enjeu majeur. L'étude a pour objectif de mettre l'accent sur l'hybridation du métier contrôleurs de gestion à la lumière de la digitalisation. Nous allons essayer d'explorer comment les missions du contrôleur de gestion ont changé à la lumière des nouvelles technologies de l'information et de la communication mais aussi bien avec l'arrivée des outils de l'intelligence artificielle. Nous allons mobiliser la théorie de l'acceptation de la technologie formulée par Davis. Les premiers résultats démontrent que le déploiement des nouveaux outils technologiques libère le contrôleur de gestion des tâches routinières pour participer à la création de la valeur et à l'aide de la direction.

Article Info

Abstract

Keywords:

Hybridization; technology;
management control; public
sector; artificial intelligence.

Received 28 June 2024

Accepted 29 July 2024

Organizations operate in a constantly changing environment, where technological mutations are constantly increasing. Adapting to new technologies is a major challenge. The aim of this study is to highlight the hybridization of the management controller profession in the light of digitalization. We will try to explore how the missions of the management controller have changed in the light of new information and communication technologies, as well as with the arrival of artificial intelligence tools. We will mobilize the theory of technology acceptance formulated by Davis. Initial results show that the deployment of new technological tools frees the management controller from routine tasks to participate in value creation and management support.

¹ Corresponding author : m.dekri@uca.ac.ma

DOI : <https://doi.org/10.23882/ijdam.24132>

This is an open access article under the license Creative Commons Atribuição-NãoComercial 4.0.

Peer-review under responsibility of the scientific committee of the IJDAM Review

Introduction

L'usage des nouvelles technologies n'a cessé de transformer le fonctionnement des organisations qui doivent s'adapter dans un environnement en perpétuel changement. L'arrivée des Enterprise Resource Planning, l'essor de la business intelligence et l'utilisation des big data ont produit des profonds changements dans les métiers de la comptabilité, de l'audit et du contrôle de gestion (Desplebin, Lux, & Petit, 2019). En effet, l'usage des technologies de l'information a révolutionné le métier du contrôleur de gestion dont le rôle s'est métamorphosé d'un simple vérificateur à un support de prise de décision (Reutter, Allain, & Landagaray, 2021). Ainsi, la dimension technique du métier du contrôleur laisse la place à une dimension qui tend vers l'appréciation de la dimension relationnelle entre le contrôleur de gestion et les managers (Ennajem, 2019). Dans ce papier de recherche, nous proposons de répondre à la problématique suivante : comment le rôle du contrôleur de gestion a-t-il évolué au fil des mutations technologiques ? Nous proposons tout d'abord de dresser un état d'art qui trace les changements majeurs du métier de contrôleur de gestion tout en mettant le focus sur le rôle du contrôleur de gestion dans le secteur public. Pour y parvenir, nous avons mobilisé la théorie de l'acceptation de la technologie (Davis, 1989) qui explique comment les utilisateurs parviennent à accepter ou à rejeter l'adoption d'une technologie tout en manant une étude exploratoire conceptuelle.

1. Etat de l'art sur l'évolution du métier du contrôleur de gestion

Depuis son apparition chez General Motors, la fonction du contrôle de gestion a connu une forte mouvance soit au niveau de son organisation, soit au niveau des outils déployés ou bien au niveau des rôles du contrôleur de gestion au sein de l'organisation (Lambert & Sponem, 2009) (Morales, 2013). D'après les travaux de recherches antérieurs, nous avons pu soulever trois grandes phases qui ont marqué le développement du métier du contrôleur de gestion, à savoir ; le contrôleur de gestion comme vérificateur, le contrôleur de gestion comme partenaire et le contrôleur de gestion comme support d'aide à la décision. Nous allons essayer de scruter chaque phase séparément afin de soulever les variables clés de mutation du rôle du contrôleur de gestion.

1.1 Le contrôleur de gestion comme technicien expert

Cette approche retrace la dimension technique du contrôleur de gestion, sa mission est limitée à garantir la fiabilité des données (Lambert & Sponem, 2009), à surveiller en interne l'information comptable et à la remonter à la direction (Brands & Holtzblatt, 2015). Ainsi, le rôle du contrôle de gestion se limite à l'enregistrement des données, la protection des actifs, la publication des rapports, l'élaboration des reporting pour aider la direction à mieux maîtriser les activités. Ce rôle régalien de vérification (Siegel, 2000) se concilie avec l'approche normative du contrôle de gestion (Simons, 1995) (Anthony, 1965). Dans la littérature, le rôle du contrôleur de gestion vérificateur est aussi connu sous la dénomination « contrôleur indépendant » dont « *la mission est s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe, en somme les responsabilités de reporting financier et de contrôle interne* » (Sathe, 1983). Dans le même sillage, l'approche contractuelle du contrôle de gestion stipule que le contrôleur de gestion s'assure de la conformité des actions prises par les managers avec les objectifs de l'organisation (Bollecker, 2007) . La prépondérance des activités traditionnelles du contrôleur de gestion relatives à l'assurance, la fiabilité, la pertinence de l'information et le calcul

des indicateurs se justifie par le volume important des données et leur complexité, le temps consommé et les responsabilités de reporting vis-à-vis de la direction (Fiol & Jouault, 1991).

1.2 Le contrôleur de gestion comme partenaire d'affaire

L'environnement des contrôleurs de gestion est très fortement impacté par l'arrivée des technologies de l'information (Lambert & Sponem, 2009), le rôle du contrôleur de gestion vérificateur s'est développé plus vers les activités de conseils et d'aide à la prise de décision. En effet, avec l'avènement des ERP, les tâches traditionnelles de collecte et de consolidation des données considérées comme chronophages sont de plus en plus réduites (Reutter, Allain, & Landagaray, 2021), les contrôleurs de gestion se concentrent davantage sur l'analyse et l'interprétation en donnant un sens aux chiffres, ils constituent une force de proposition pour la direction. (Sathe, 1983) désigne un contrôleur de gestion impliqué qui a une responsabilité vis-à-vis du management. Selon (Cavélius, Endenich, & Zicari, 2020), le contrôleur de gestion vise à produire et analyser de l'information financière ou bien non financière pour aider et orienter la prise de décision pour la direction. Les partisans de ce courant affirment que les contrôleurs de gestion ne se limitent pas à mesurer les réalisations et les analyser, leur rôle s'est élargi pour couvrir le champ d'aide au pilotage et de conseil (Bollecker, 2007). Selon (Morales, 2013), les contrôleurs de gestion adhèrent à un discours dominant, selon lequel leur métier évoluerait vers une distanciation des activités d'évaluation et des tâches de production de chiffres, pour les faire converger vers une position de partenaires des managers opérationnels.

Dans ce sens, les contrôleurs de gestion jouent un rôle dynamique dans la collecte, l'analyse et la production des rapports qui vont aider les managers au pilotage et à exercer un autocontrôle de l'activité (Hopper, 1980). Le métier du contrôleur de gestion s'approche de celui de conseiller soit pour les opérationnels dans la préparation de leur plans d'action, soit pour la direction générale afin de prendre les meilleures décisions dans les meilleurs délais. Le rôle du contrôleur de gestion ne se limite pas aux tâches précitées, le contrôleur de gestion mène des études en collaboration avec les managers dans le but de calculer des nouveaux indicateurs, la mise à jour des tableaux de bord, l'approfondissement des analyses (Cavélius, Endenich, & Zicari, 2020).

La conciliation des deux missions de vérification et d'aide à la prise de décision permet au contrôleur de gestion de se positionner comme étant un homme de liaison et de coordination (Bollecker, 2007). En effet, le contrôleur de gestion veille à la coopération entre les services et à la déclinaison de la stratégie à tous les niveaux de l'organisation (Simons, 1995). Le contrôleur de gestion devient l'interface entre la dimension stratégique et opérationnelle, il supporte la direction dans la prise de décision et fait partie intégrante des équipes ce qui lui confère une meilleure connaissance des risques et des enjeux.

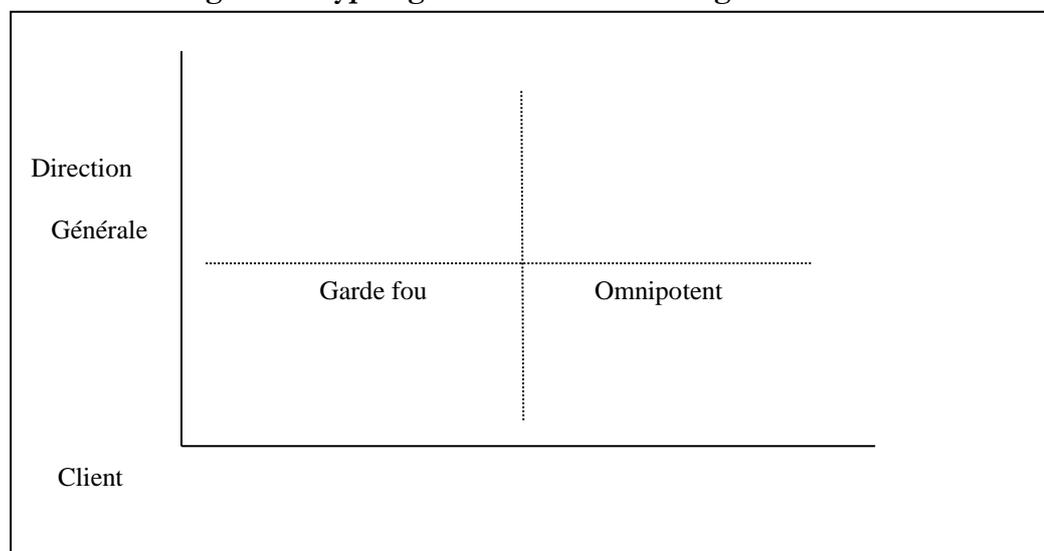
1.3 Le contrôleur de gestion comme partenaire augmenté

L'utilisation des évolutions technologiques constituent une réelle opportunité pour le contrôleur de gestion pour renforcer sa position de partenaire augmenté et de support à la direction, le contrôleur de gestion est ainsi invité à développer des compétences techniques et humaines; à mettre en avant son rôle de partenaires d'affaire. Le contrôleur de gestion crée de la valeur ajoutée, ce n'est pas un simple consommateur de données (Cavélius, Endenich, & Zicari, 2020).

(Lambert & Sponem, 2009) ont menée une étude qualitative menée auprès de 73 responsables de contrôle de gestion relevant de six secteurs d'activités différents, les résultats révèlent l'existence de quatre grands types de contrôleurs de gestion (figure 1). On distingue le contrôleur de gestion discret dont le rôle se limite au suivi budgétaire, au reporting et au respect des procédures. Le

contrôleur de gestion garde fou surveille la fiabilité et la crédibilité des données. Le contrôleur de gestion partenaire est doté d'une forte autorité, il s'occupe des analyses afin de garantir la production d'information qui vont aider la direction lors de la prise de décision (Lambert & Sponem, 2009). De l'autre côté, le contrôleur de gestion omnipotent se focalise plus sur la logique financière reposant sur le calcul des coûts sans pour autant omettre le rôle de surveillance et de garde fou (Lambert & Sponem, 2009). Les contrôleurs de gestion subissent des fortes pressions pour accompagner le développement technologique de leurs organisations (Cavelius, Endenich, & Zicar, 2018). L'usage de la technologie impacte fortement la position du contrôleur de gestion, en effet, il se détache des tâches routinières et accordent plus d'importance à la production d'information fiable pour aider les managers dans leur prise de décision. Ce remodelage dans les rôles des contrôleurs de gestion conduit à un recentrage de la fonction du contrôle de gestion, à une diversification des missions entre contrôleur de gestion proche des opérationnels et contrôleur de gestion centraux plus proche de la direction (Bourguignon, 2003).

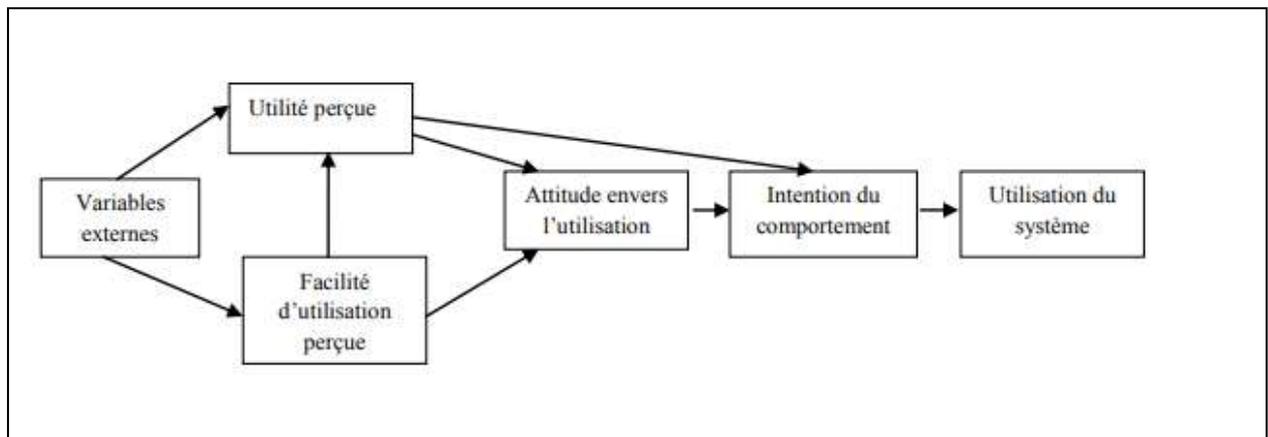
Figure 1 : Typologie des contrôleurs de gestion



Source : Adapté d'après les travaux (Lambert & Sponem, 2009)

2. Cadre théorique

La théorie de l'acceptation de la technologie, fondée par Fred Davis et Richard Bagozzi, est une approche conceptuelle permettant de comprendre les déterminants de l'adoption de la technologie. Ce modèle théorique met en lumière deux concepts fondamentaux : la facilité d'utilisation perçue et l'utilité perçue, deux éléments qui influencent les comportements et attitudes des individus à l'égard de la technologie et leur intention de l'adopter. La perception de la facilité d'utilisation fait référence au niveau de facilité avec laquelle un utilisateur croit qu'il peut utiliser une technologie. Plus la facilité d'utilisation d'une technologie est perçue positive, moins il y a d'obstacles potentiels à son adoption. Par ailleurs, la notion d'utilité perçue renvoie à la capacité de l'utilisateur à améliorer ses performances ou son efficacité dans l'accomplissement d'une tâche spécifique. La technologie perçue comme utile a plus de chances d'être adoptée parce qu'elle répond à un besoin spécifique de l'utilisateur. Dans le champ du contrôle de gestion, le modèle théorique apporte un éclairage important sur les facteurs qui influencent l'adoption des nouvelles technologies (Davis, 1989).

Figure 2 : Modèle d'acceptation de la technologie

Source : (Davis, 1989)

Ce modèle se base sur deux paramètres savoir la perception d'utilité et la facilité d'utilisation. Le premier fait référence au degré de croyance d'une personne quant à l'amélioration de ses performances avec l'adoption des nouvelles technologies. Le deuxième paramètre concerne le degré de confiance d'une personne quant à l'utilisation facile de la technologie. Ces deux éléments auraient à leur tour un impact sur l'attitude à l'égard de l'adoption de la technologie. Ce qui influence les intentions d'utilisation. Ce dernier élément joue un rôle crucial dans le modèle de Davis car il permettrait de prédire les usages réels de la nouvelle technologie (Venkatesh & Davis, 2000). A la lumière de cette théorie, l'usage des nouvelles technologies dans la fonction de contrôle de gestion est tributaire de la facilité d'utilisation perçue en employant des applications et en exploitant des bases de données internes et externes à l'organisation. Ces outils sont élaborés en coordination avec le service informatique et celui du contrôle de gestion. Ils facilitent ainsi le traitement des données primaires, leur analyse et consolidation. Le recours à ces outils stipule une certaine connaissance de la part des utilisateurs d'où la nécessité pour les contrôleurs de gestion d'acquérir des nouvelles compétences en analyse de données et en maîtrise des nouveaux outils informatiques. Les résultats attendus de l'utilisation de ces technologies dépendent de l'utilité perçue de la part des contrôleurs de gestion qui les considèrent comme un support de travail.

3. Discussions

L'usage des nouveaux outils digitaux tels que l'intelligence artificielle repose sur l'automatisation afin d'améliorer les capacités de traitement des informations, de leur analyse et de la production de réflexion s'approchant de celle des humains (Turning, 1995). En outre, leur appropriation par les contrôleurs de gestion permet un gain de temps considérable mais aussi une nette amélioration des analyses et une forte valeur ajoutée au niveau de leur contribution à la prise de décision (Reutter, Allain, & Landagaray, 2021). Pareillement, la business intelligence est considérée comme une version améliorée des ERP, elle se définit comme étant une architecture et un ensemble d'applications et de bases de données opérationnelles et d'aide à la décision intégrée qui offrent à la communauté de l'entreprise un accès facile aux données (Elbashir, Collier, & Davern, 2008). Elle développe des solutions avantageuses pour le contrôleur de gestion ; il s'agit notamment des avancées réalisées en matière de l'analyse prédictive basées essentiellement sur des projections proactives s'ajustant facilement moyennant des modèles mathématiques et statistiques. Justement, le déploiement des outils de la business intelligence

permettent d'accéder et de visualiser les données en temps réels facilitant ainsi leur interprétation (Wren, Daly, & Burstein, 2021), de visualiser des tableaux de bord dynamiques, ils proposent des outils de simulations avancées sur des situations récurrentes ou bien futures en offrant la possibilité de paramétrer les contrôles (Reutter, Allain, & Landagaray, 2021). La force de la business intelligence réside dans sa capacité à donner sens à des grandes masses de données provenant de différentes sources internes et externes à l'organisation (Cavelius, Eendenich, & Zicar, 2018). A l'ère de la digitalisation le métier du contrôleur de gestion dépend des technologies d'où l'étroite collaboration avec le service informatique (Ceglio, 2003).

Certes, l'avenir du contrôle de gestion repose fortement sur l'essor technologique, mais les recherches ont démontré une possibilité d'accroissement des tâches classiques ; reporting, élaboration procédures au détriment du rôle de support aux managers (Lambert & Sponem, 2009). Selon l'enquête menée par l'Association des Directeurs financiers et des Contrôleurs de gestion (DFCG) dans le cadre de l'Observatoire international du contrôle de gestion en 2017, 22% des contrôleurs de gestion utilisaient déjà une plateforme BI et 47% allaient l'utiliser dans les années à venir. La Business Intelligence est donc une solution amenée à se développer au sein de la profession.

Au Maroc, le contrôle de gestion est encore embryonnaire dans le secteur public, on a commencé de parler de contrôle de gestion public avec l'avènement de la gestion axée sur les résultats et l'adoption de la LOF. Le métier en lui-même commence à se développer au fur et à mesure de l'évolution des besoins des gestionnaires publics. Les résultats d'une étude documentaire menée sur les textes régissant le contrôle de gestion dans le secteur public démontrent que certains textes utilisent le terme sans étayer ses prérogatives, il s'agit du Dahir n°1-03-195 du 16 ramadan 1424 (11/11/2003) portant promulgation de la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, publié au bulletin officiel n° 5170 du 18/12/2003 qui utilise des concepts proches du contrôle de gestion. De l'autre rive, l'arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 1549-05 du 18 kaada 1426 (20 décembre 2005) fixant les instruments de gestion des établissements publics éligibles au contrôle d'accompagnement utilise le terme de contrôle de gestion afin d'assurer le contrôle budgétaire et l'évaluation des résultats, le calcul des indicateurs et l'élaboration des tableaux bord. En 2023, le Décret n° 2-22-580 du 10 chaabane 1444 (3 mars 2023) relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels stipule l'obligation de la tenue d'un dispositif de contrôle de gestion au sein de l'ensemble des départements ministériels ; il définit également les missions du contrôleur de gestion dans participation à l'élaboration de la stratégie du département ministériel et sa mise en cohérence avec la stratégie et les objectifs de performance des programmes. Dans le même cadre, le contrôleur de gestion définit et harmonise les outils d'appréciation de la performance. Il contribue à la structuration et à l'alimentation des systèmes intégrés d'information tout en participant au dialogue de gestion et à la formalisation du reporting périodique et à la consolidation des états de synthèse. Pareillement, il prend en charge l'élaboration du rapport de performance du département ministériel prévu par l'article 66 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. Selon la classification (Lambert & Sponem, 2009) , le contrôleur de gestion dans le secteur public assure la mission du garde-fou et du partenaire, il est appelé à maîtriser les outils technologique, toutefois il doit assurer pleinement ses rôles traditionnelles de vérification (Reutter, Allain, & Landagaray, 2021).

Conclusion

La volatilité de l'environnement, les progrès technologiques accélérés constituent des défis majeurs pour les organisations, qui doivent être plus agiles et s'adapter en continu. Par le billet de cette recherche, nous avons essayé de mettre en exergue l'évolution du rôle du contrôleur de gestion à la lumière de la digitalisation. Le contrôleur de gestion revêt un caractère de coordination entre le stratégique et l'opérationnel, il veille au suivi et à la mesure des réalisations, à l'analyse des données, à la détection des écarts et au calcul des indicateurs et à l'alimentation des tableaux de bord. Il joue le rôle de vérificateur de la fiabilité des données collectées, il est perçu aussi comme un partenaire de la direction (Cavelius, Endenich, & Zicar, 2018). Ces missions qualifiées de classiques sont de plus en plus allégées avec l'avènement des nouvelles technologiques qui ont libérés le contrôleur de gestion pour des missions orientées conseil. Néanmoins, le rôle de vérification demeure dominant afin de garantir la fiabilité des données qui circulent au sein de l'organisation (Reutter, Allain, & Landagaray, 2021). L'adoption des outils de la Business Intelligence dans le contrôle de gestion nécessite une conduite de changement au sein de ses organisations, de grands investissements, des formations pour les collaborateurs.... L'utilité perçue de l'utilisation des avancées technologiques constitue un point fort pour leur implémentation. Dans la sphère publique, le métier du contrôleur est tout récent, le cadre instituant sa mise en place vient d'être adopté par le décret n° 2-22-580 du 10 chaabane 1444 (3 mars 2023) relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels. Un rapprochement entre le rôle de technicien expert et de partenaire est envisagé afin d'assurer une meilleure coordination dans la déclinaison des stratégies sectorielles.

Références

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems*. . The Harvard Business School Press.
- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit* Tome 13 (1), 87-106.
- 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 et Audit* Numéro spécial, 27-53.
- Brands, K., & Holtzblatt, M. (2015). Business analytics: Transforming the role of management accountants. *Management Accounting Quarterly* 16 (3).
- Cavelius, F., Endenich, C., & Zicar, A. (2018). L'impact de la digitalisation sur le rôle du contrôleur de gestion, . *Transitions numériques et informations comptables*. Nantes.
- Cavélius, F., Endenich, C., & Zicari, A. (2020). Back to basics or ready for take-off? The tensions on the role of management controllers in the digital age. *Comptabilité Contrôle Audit*, 26(2), 89-123.
- Ceglio, A. (2003). *Entreprise Resource Planning systems and accountants: towards hybridization*. *European Accounting Review* 12 (1), 123-153.
- Davis, F. D. (1989). Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly*, 13(3), 319–339.
- Desplebin, O., Lux, G., & Petit, N. (. (2019). Comprendre la blockchain : Quels impacts pour la comptabilité et ces métiers? *ACCRA* 5 (2): 5-23.

- Elbashir, M., Collier, P. A., & Davern, M. J. (2008). Measuring the effects of business intelligence systems: the relationship between business process and organizational performance. *International Journal of Accounting Information Systems* 9 (3), 135-153.
- Ennajem, C. (2019). La construction de nouvelles relations entre contrôleur de gestion et managers opérationnels dans le contexte d'un contrôle de gestion décentralisé. *Recherches en Sciences de Gestion*, 130, 109-144.
- Fiol, M., & Jouault, P. (1991). Pour un contrôle de direction. *Revue Française de Gestion*, 82-90.
- Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): , 401-411.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie. *Comptabilité-contrôle-audit* 15 (2): 113-144.
- 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.
- Reutter, J., Allain, E., & Landagaray, P. (2021). L'évolution des rôles du contrôleur de gestion à l'ère de la business intelligence. *ACCRA*, 85- 107.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* Winter: 31-48.
- Siegel, G. (2000). Business partner and corporate cop : Do the roles conflict ? *Strategic Finance*: 89-90.
- Simons, R. (1995). *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal.* *Harvard Business School Press.*
- Turning, A. M. (1995). *Computing Machinery and Intelligence.* *Computation and Intelligence.* American Association for Artificial Intelligence, Palo Alto, 44-53.
- Venkatesh, V., & Davis, F. D. (2000). A Theoretical Extension of the Technology Acceptance Model. *Journal Management Science*, vol 46, issue 2 , 186-204.
- Wren, P., Daly, M., & Burstein, F. (2021). Reconciling Business intelligence, analytics and decision support systems: Mote data, deeper insight. *Decision support systems.*
- Le décret n° 2-22-580 du 10 chaabane 1444 (3 mars 2023) relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels.
- Dahir n°1-03-195 du 16 ramadan 1424 (11/11/2003) portant promulgation de la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, publié au bulletin officiel n° 5170 du 18/12/2003.
- Arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 1549-05 du 18 kaada 1426 (20 décembre 2005) fixant les instruments de gestion des établissements publics éligibles au contrôle d'accompagnement.