Núcleo Multidisciplinar

International Journal of Digitalization and Applied Management
Journal homepage:
https://ojs.nmdjournals.org/index.php/ijdam
ISSN: 2976-0453

IJDAM
International Journal of Digitalization and Applied Management

L'appropriation de l'intelligence artificielle dans les dynamiques de légitimation du contrôleur de gestion

The Appropriation of Artificial Intelligence within the Legitimation Dynamics of the Management Controller

Abdellatif EL HANAOUI[1a], Sarra MRANI ZENTAR [b]

[ab] FEGM, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc

Informations sur l'article

Mots-clés:
Intelligence artificielle ; Appropriation ; Contrôleurs de gestion ; Légitimité ; recomposition de la légitimité

JEL :
M15, I1, I18.

Résumé

L'objectif de cet article est de proposer une analyse socio-organisationnelle de la relation entre l'appropriation de l'intelligence artificielle (IA) et la recomposition de la légitimité des contrôleurs de gestion. S'inscrivant dans une démarche conceptuelle et théorique fondée sur une revue de littérature intégrative, l'article mobilise et confronte les principaux travaux relatifs à l'appropriation de l'IA, à la transformation des pratiques professionnelles et à la légitimité afin de construire un cadre d'analyse de cette relation. La conception processuelle de la légitimité, appréhendée comme une construction socialement située et continuellement traversée par des tensions entre changements organisationnels, efficacité et affirmation de la valeur des contrôleurs, permet de montrer que l'introduction de l'IA constitue moins une rupture technologique qu'un catalyseur de transformations professionnelles et organisationnelles. Loin de se limiter à une logique d'adoption, l'appropriation de l'IA est envisagée comme un processus multidimensionnel intégrant des dimensions identitaires, pragmatiques et interprétatives, qui reconfigurent les pratiques et les rôles des contrôleurs de gestion. L'article met en évidence que la rationalisation algorithmique pourrait affecter les fondements traditionnels de la légitimité des contrôleurs. Toutefois, ces technologies ouvrent d'autres perspectives de légitimation, dès lors que les contrôleurs de gestion se repositionnent comme acteurs médiateurs et interprétatifs des outputs fournis par ces systèmes.

Article Info

Keywords:
Artificial intelligence, Appropriation, Management controllers, Legitimacy, recomposition of legitimacy

Received: 20 May 2026
Accepted: 29 June 2026
Published: 15 November 2026

Abstract

This article aims to provide a socio-organizational analysis of the relationship between artificial intelligence (AI) appropriation and the reconfiguration of management accountants' legitimacy. Drawing on a conceptual and theoretical approach grounded in an integrative literature review, the article engages with and critically juxtaposes key strands of research on AI appropriation, the transformation of professional practices, and legitimacy in order to develop an analytical framework for examining this relationship. Adopting a processual view of legitimacy, understood as a socially situated construction continuously shaped by tensions between organizational change, efficiency, and the affirmation of management accountants' value, the article argues that the introduction of AI represents less a technological disruption than a catalyst for professional and organizational transformations. Rather than being reduced to a process of technology adoption, AI appropriation is conceptualized as a multidimensional process encompassing identity-related, pragmatic, and interpretive dimensions that reshape management accountants' practices and roles. The article highlights that algorithmic rationalization may challenge the traditional foundations of management accountants' legitimacy. However, these technologies may also create new avenues for legitimacy, provided that management accountants reposition themselves as mediating and interpretive actors who translate, contextualize, and make sense of the outputs generated by AI-based systems.

[1] Corresponding author. E-mail address: elhanaoui.abdellatif@gmail.com
DOI : https://doi.org/10.23882/ijdam.26343
Peer-review under responsibility of the scientific committee of the IJDAM Review
This is an open access article under the license Creative Commons Atribuição-NãoComercial 4.0.

Introduction

La diffusion rapide des technologies d'intelligence artificielle (IA) transforme profondément les pratiques managériales. Elle s'impose progressivement dans les fonctions de gestion et de pilotage de la performance, notamment à travers des applications de prévision, de reporting automatisé, d'analyse prédictive et d'aide à la décision (Davenport et Ronanki, 2018 ; Raisch et Krakowski, 2021). Ces technologies reposent sur des algorithmes capables de traiter de grands volumes de données hétérogènes, modifiant ainsi les modalités traditionnelles de production et d'utilisation de l'information de gestion.

L'intelligence artificielle en entreprise ne se limite pas à une simple innovation technologique, mais elle modifie en profondeur les processus décisionnels et les relations entre acteurs. Dans le contrôle de gestion, traditionnellement associée à des missions d'optimisation des coûts et de génération d'indicateurs, les systèmes dotés de l'intelligence artificielle redéfinissent les frontières des compétences, interrogent la valeur ajoutée des contrôleurs face à l'automatisation croissante et participent à une reconfiguration des conditions de leur crédibilité et de leur acceptation. En effet, les outils algorithmiques sont souvent perçus comme plus rapides, plus fiables et plus objectifs que les acteurs humains dans l'analyse des données (Brynjolfsson et McAfee, 2017). Cette perception révèle un questionnement croissant sur la légitimité fonctionnelle, technique et statutaire des contrôleurs de gestion, dont l'expertise peut apparaître concurrencée par des systèmes considérés comme supérieurs sur le plan analytique (Moll et Yigitbasioglu, 2019 ; Quattrone, 2016).

Dans ce sillage, la légitimité des contrôleurs de gestion ne peut être appréhendée comme un attribut stable et acquis définitivement. Elle s'inscrit au contraire dans des dynamiques évolutives, progressivement façonnée au fil des interactions avec les autres acteurs organisationnels, des attentes managériales et des outils mobilisés (Demaret et Méric, 2013). Cette légitimité apparaît souvent fragile, dans la mesure où elle est constamment exposée à des tensions accrues entre, d'un côté, le contrôle, l'accompagnement et la création de valeur et, de l'autre, la rationalisation algorithmique et l'affirmation d'une valeur humaine fondée sur le jugement, l'interprétation et la médiation, elle demeure néanmoins incontournable pour assurer l'efficacité des dispositifs de pilotage et de la coordination et la qualité des décisions managériales.

Toutefois, appréhender l'introduction de l'intelligence artificielle à travers la seule logique de l'adoption technologique semble réducteur (De Vaujany, 2006). L'appropriation de l'IA par les contrôleurs de gestion s'inscrit dans un processus multidimensionnel, qui dépasse l'usage des outils pour englober des dimensions cognitives, sociales, organisationnelles et identitaires. L'appropriation ne se décrète pas, mais c'est tout comme la légitimité, elle se construit dans le temps, au croisement des représentations des acteurs, des cultures et des rapports de pouvoir existants.

Dès lors, cette étude s'inscrit dans une démarche de recherche conceptuelle et théorique. Il ne repose pas sur une investigation empirique ni sur la collecte de données primaires, mais sur une revue de littérature à visée intégrative, destinée à mobiliser, confronter et articuler les principaux travaux relatifs à la problématique étudiée.

La démarche adoptée consiste à identifier les contributions théoriques et conceptuelles les plus pertinentes, à mettre en évidence leurs convergences, leurs complémentarités et, le cas échéant, leurs tensions, puis à les articuler afin de développer une compréhension structurée du phénomène étudié. L'objectif est ainsi de dépasser une simple juxtaposition des travaux existants pour construire une proposition conceptuelle cohérente, susceptible d'enrichir la compréhension théorique de l'objet de recherche. La sélection de la littérature s'est appuyée principalement sur la pertinence des contributions au regard de la problématique, leur portée théorique et conceptuelle et leur caractère fondateur. Les travaux scientifiques publiés dans des revues académiques reconnues ont été privilégiés, tout en mobilisant les références fondatrices nécessaires à la définition et à la structuration des concepts centraux. Cette démarche ne prétend donc pas constituer une revue systématique exhaustive de la littérature, mais vise à construire un corpus théorique pertinent permettant de soutenir l'argumentation et la proposition conceptuelle développées dans l'article.

Toutefois, en l'absence de données empiriques, les propositions formulées ne peuvent être considérées comme des résultats définitivement validés. De même, la sélection et l'interprétation des travaux mobilisés comportent une dimension analytique inhérente à toute démarche de synthèse théorique. Le cadre conceptuel proposé doit ainsi être considéré comme une proposition théorique susceptible d'être ultérieurement confrontée au terrain et validée ou enrichie par des recherches empiriques.

Notre article propose une lecture socio-organisationnelle de la relation entre l'appropriation de l'intelligence artificielle et la recomposition de la légitimité des contrôleurs de gestion. Il s'agit dès lors d'examiner en quoi l'IA, loin de se substituer aux contrôleurs, participe à une redéfinition de leur légitimité, à la fois technique, statutaire et fonctionnelle. En articulant les dynamiques de légitimité, l'évolution du rôle des contrôleurs de gestion et les processus d'appropriation de l'IA, cette recherche vise à contribuer à une meilleure compréhension des effets organisationnels et sociaux de l'IA, au-delà de ses performances techniques, et à identifier les mécanismes d'influence de cette technologie sur le repositionnement des contrôleurs de gestion.

1 Revue de littérature

1.1 La légitimité des contrôleurs de gestion : une construction dynamique et évolutive

La légitimité, cette forme de crédit moral qui confère le droit d'agir et d'être écouté, est aujourd'hui une notion profondément discutée. Elle constitue la base permettant de comprendre pourquoi certaines organisations, pratiques ou positions professionnelles sont acceptées, reconnues et soutenues, tandis que d'autres sont contestées, fragilisées ou encore marginalisées. En réalité, elle ne se réduit pas seulement à une conformité objective à des règles formelles. Cependant, c'est le résultat d'une reconnaissance socialement construite, fondée sur des représentations partagées.

Dans une perspective historique, le concept de *« légitimité »* trouve ses racines dans la sociologie classique. Weber (1978) est l'un des premiers à en proposer une conceptualisation structurée, en l'associant aux fondements de l'autorité. En ce sens, il distingue ainsi trois formes idéales de légitimité. La légitimité traditionnelle fondée sur la coutume et l'héritage, la légitimité charismatique reposant sur les qualités exceptionnelles attribuées à un individu et la légitimité rationnelle-légale construite sur la base des règles formelles et des procédures impersonnelles. En dépit de cette vision développée dans le champ de la sociologie politique, cette typologie a substantiellement influencé les travaux en sciences de gestion. En effet, la légitimité en management a pour objectif essentiel d'examiner aussi bien l'admission sociale des organisations que la crédibilité des dispositifs de gestion et la reconnaissance des rôles professionnels.

Dans ce sillage, le néo-institutionnalisme organisationnel insiste sur la place centrale qu'occupe la légitimité. Les travaux fondateurs de Meyer et Rowan (1977) montrent que les organisations adoptent souvent des structures, des pratiques ou des outils non pas uniquement dans une logique d'efficacité technique ni dans une perspective de performance financière non plus, mais pour se conformer aux attentes institutionnelles de leur environnement. La légitimité devient alors une ressource à acquérir et à déployer pour assurer la survie organisationnelle et garantir une image acceptée, parfois au prix d'un découplage entre les dispositifs formels et les pratiques réelles. DiMaggio et Powell (1983) prolongent cette analyse en montrant que la quête de légitimité explique les phénomènes d'isomorphisme[1] organisationnel, par lesquels les organisations tendent à se ressembler sous l'effet de pressions coercitives, normatives ou mimétiques.

À la suite de ces approches purement structurelles, la littérature avait progressivement affiné la notion de légitimité en identifiant plusieurs types complémentaires. Suchman (1995) propose une typologie aujourd'hui largement mobilisée, qui distingue la légitimité pragmatique, morale et cognitive. La légitimité pragmatique dépend de l'intérêt perçu des parties prenantes. Dit simplement, une organisation ou un acteur est jugé légitime s'il apporte des bénéfices concrets à ses interlocuteurs. La légitimité morale, quant

[1] C'est le processus par lequel des entités (organisations, individus, pratiques) deviennent similaires les unes aux autres sous l'effet de pressions externes ou internes.

à elle, fait référence à une évaluation normative, c'est-à-dire qu'il s'agit de juger si les actions sont justes, appropriées ou conformes à des valeurs collectives. En revanche, la légitimité cognitive correspond à un état plus profond, dans lequel les pratiques ou les rôles des acteurs cherchant à se légitimer sont perçus comme allant de soi, évidents, voire naturels, au point de ne plus être questionnés.

Dès lors, cette lecture met clairement en évidence que la notion de « légitimité » ne repose pas seulement sur un seul registre ; elle articule plutôt une combinaison de dimensions, parfois complémentaires et parfois concurrentes. Par exemple, une pratique peut se révéler efficace sur le plan pragmatique tout en n'étant pas moralement acceptée, et valorisée sans être pour autant cognitivement stabilisée. Cette configuration confère à la légitimité une double nature, à la fois robuste et fragile. En fait, elle peut être contestée sur l'un de ses registres sans pour autant disparaître.

D'une manière générale, la légitimité se rapporte à une perception généralisée selon laquelle les actions d'une entité ou d'un individu sont désirables, appropriées ou correctes au regard d'un système de normes, de valeurs et de croyances (Suchman, 1995). Cette manière de concevoir la légitimité présente plusieurs apports. Elle insiste d'abord sur le caractère perceptuel : celui-ci n'est pas une propriété intrinsèque dans le sujet objet de légitimation, mais la conséquence d'un jugement collectif. Cette conception souligne ensuite l'ancrage social de la légitimité, en montrant qu'elle dépend des cadres normatifs et cognitifs dominants dans un groupe social quelconque. Elle met ainsi en évidence la dimension dynamique et potentiellement réversible de celle-ci, pouvant être tour à tour renforcée, contestée ou reconstruite au fil du temps.

Ces facettes contextuelles et constructives invitent à analyser la légitimité non comme une variable abstraite, mais comme un phénomène enraciné dans des pratiques, des interactions et des récits concrets. Ceci dit, la légitimité doit être envisagée comme une construction située, étroitement dépendante des variables sociales et culturelles. Ce qui est considéré comme légitime dans un contexte donné peut ne pas l'être dans un autre.

La légitimité est désormais largement reconnue comme évolutive, au gré des transformations des normes, des attentes des parties prenantes et de l'environnement, et non comme un état dont l'acquisition serait présumée naturelle. De nombreux auteurs l'analysent comme l'aboutissement d'un processus actif de construction, de maintien ou de réparation, souvent désigné sous le terme de *legitimacy work* (Suchman, 1995 ; Suddaby et Greenwood, 2005). Dans cette perspective, les acteurs déploient des stratégies discursives, symboliques et pratiques pour justifier leurs actions, aligner leurs pratiques avec les attentes institutionnelles ou redéfinir les critères mêmes de ce qui est jugé légitime.

1.2 La légitimité des contrôleurs : fragile, mais incontournable

Dans le prolongement du cadre précédemment exposé, les travaux consacrés à la légitimité du contrôleur de gestion convergent vers un constat central : La légitimité de ces acteurs ne peut en aucun cas être considérée comme spontanément acquise, mais se construit continuellement dans des contextes organisationnels caractérisés par des tensions entre logiques économiques, professionnelles et institutionnelles.

Dans la même lignée, l'étude de Demaret (2018) constitue une avancée significative grâce à son approche processuelle et longitudinale, permettant d'identifier cinq trajectoires-types[2]. Cette logique dépasse la vision statique de la légitimité telle qu'elle a été évoquée par Lambert et Sponem (2009), et elle met en lumière le caractère dynamique, interactif et parfois fragile de sa construction. Du coup, ce caractère interactionniste du processus de légitimation, qui se traduit par un bloc de stratégies variées mobilisées par les contrôleurs de gestion (compétence technique, service aux opérationnels, conformité aux attentes

[2] Demaret (2018) identifie plusieurs trajectoires-types révélant que la reconnaissance du contrôleur dépend de la combinaison entre compétences techniques, capacités relationnelles, compréhension des processus opérationnels et stratégies de légitimation mobilisées. Ces trajectoires sont chemins possibles qu'un contrôleur de gestion peut emprunter dans la construction (ou non) de sa légitimité au sein d'une organisation. Ils peuvent conduire soit à une intégration stable du contrôleur comme partenaire reconnu, soit à des formes de légitimité partielles, voire à des situations de délégitimation lorsque ses apports ne sont pas perçus comme utiles ou adaptés au contexte organisationnel.

organisationnelles et manipulation symbolique), ne conduit alors pas forcément au même degré de légitimité. Certaines sont plus efficaces pour générer une reconnaissance durable, notamment celles centrées sur la qualité relationnelle et une compréhension approfondie des logiques professionnelles. Par ailleurs, les trajectoires aboutissant à une légitimité stable[3] convergent vers l'obtention prioritaire de légitimités fonctionnelle liée à l'utilité et à l'efficacité du travail, et cognitive liée à la reconnaissance des missions et à son intégration dans les schémas mentaux des parties prenantes, orientant le contrôleur vers une posture de *« Business Partner »***.** Ce résultat rejoint et approfondit les observations sur l'évolution du métier vers un rôle de conseil et de partenaire des opérationnels (Bouquin et Fiol, 2010 ; Goretzki et al., 2013 ; Järvenpää, 2007).

Cette orientation résulte autant de pressions institutionnelles et de stratégies individuelles que d'une quête de repositionnement au cœur de la performance organisationnelle (Demaret, 2018). En ce sens, l'articulation des théories de la légitimité organisationnelle (Scott, 2014 ; Suchman, 1995) et l'analyse des stratégies individuelles (Bourgeois et Nizet, 1995) ont permis de dépasser les limites d'une conception figée de la légitimité, reposant essentiellement sur la pression et la coercition. Certes, ceci va apporter une contribution significative à la compréhension des changements de la fonction du contrôle de gestion et des professions financières. En répondant au déficit d'analyses portant sur les dynamiques individuelles de légitimation[4], la perspective micro-individuelle et processuelle (Bollecker, 2007 ; Lambert & Pezet, 2011) complète les travaux antérieurs principalement centrés sur le rôle de la fonction contrôle de gestion et le statut des contrôleurs (Byrne et Pierce, 2007 ; Caron et al., 2011). Dès lors, la construction de la légitimité ne saurait être réduite à une opposition binaire entre un profil « financier » et un profil de « business partner », mais doit être appréhendée comme le produit de trajectoires complexes, alimentées par des stratégies différenciées et par l'activation de sources multiples de légitimité.

Les fondements de ce prisme d'analyse permettent relativement d'opérationnaliser le concept de légitimité en identifiant trois formes (fonctionnelle, technique, statutaire) et en cartographiant ses sources issues de l'organisation (direction, fonction contrôle, managers opérationnels) et de l'individu lui-même (compétences, savoir-être) (Demaret et Méric, 2013). Loin de se limiter à cette typologie, celle-ci peut également s'appuyer sur des formes plus discrètes, telles que la légitimité de compétence, la légitimité d'empathie[5] ou encore la légitimité de réciprocité et de proximité. En fait, quelle que soit la nature de la légitimité, son obtention reste relative aux particularités du processus et aux circonstances de sa construction.[6]

À vrai dire, la légitimité des contrôleurs se construit dans la durée, à travers la qualité des interactions, la compréhension des contraintes opérationnelles et leur capacité à s'inscrire dans une logique de service rendu aux parties prenantes. Elle ne repose ni sur un monopole professionnel stabilisé ni sur une expertise immédiatement perceptible, mais moins sur l'autorité hiérarchique que sur des processus relationnels et contextuels de reconnaissance. C'est pour ces raisons que la légitimité des contrôleurs de gestion apparaît fragile et se reconstruit en continu.

Indéniablement, elle est structurellement fragile dans la mesure où elle se constitue dans l'ombre d'une image historiquement contestée. Le contrôle de gestion a été conçu comme un instrument de mesure de la performance et de réduction des écarts entre objectifs et réalisations (Anthony, 1965 ; Chandler, 1962).

---

[3] Une légitimité stable chez les contrôleurs de gestion signifie que leur rôle et leurs actions sont durablement reconnus et acceptés par les différents acteurs de l'organisation (managers opérationnels, direction financière, pairs). Autrement dit, il ne s'agit pas seulement d'être temporairement reconnu ou d'avoir des succès ponctuels, mais d'avoir atteint un niveau de crédibilité et de confiance qui persiste dans le temps

[4] Elles renvoient à l'idée que la légitimité ne se joue pas seulement au niveau institutionnel ou organisationnel, mais aussi au niveau des acteurs eux-mêmes. Autrement dit, les contrôleurs de gestion construisent leur légitimité dans l'action quotidienne à travers leurs interactions avec les opérationnels, leur capacité à traduire les chiffres et leur rôle de médiation.

[5] La légitimité d'empathie désigne la reconnaissance ou l'autorité qu'un acteur obtient en raison de sa capacité à comprendre, ressentir et prendre en compte les perspectives et émotions des autres acteurs. Elle repose sur la sensibilité relationnelle et l'aptitude à se mettre à la place d'autrui. Cette légitimité se manifeste lorsque les autres reconnaissent l'acteur comme crédible, digne de confiance et compréhensif, non seulement pour ses compétences techniques, mais aussi pour sa capacité à écouter et à intégrer leurs besoins ou préoccupations.

[6] Son obtention dépend étroitement des conditions dans lesquelles elle se construit : caractéristiques de l'organisation, attentes des acteurs, interactions locales, ainsi que des stratégies déployées par l'individu. La légitimité apparaît ainsi comme un résultat contingent, lié aux circonstances spécifiques du processus de construction plutôt qu'à des qualités intrinsèques et universellement reconnues.

Cette filiation technico-instrumentale a durablement associé la fonction à une logique de surveillance et de contrainte. Par ailleurs, la prétention à l'objectivité et à la neutralité des chiffres a contribué à renforcer cette contestation. Les dispositifs de contrôle reposent sur des conventions et des choix de représentation qui construisent une certaine vision de la performance et du réel organisationnel (Hopwood, 1987). En définissant ce qui est mesuré, valorisé ou rendu invisible, le contrôle de gestion exerce un pouvoir de cadrage cognitif et symbolique, souvent implicite, susceptible d'entrer en tension avec les logiques professionnelles et les savoirs métier. À cela s'ajoute la domination historique de la finalité financière, souvent déconnectée des réalités opérationnelles, stratégiques et des temporalités du travail (Ferreira et Otley, 2009 ; Langfield-Smith, 1997). Chose qui renforce les critiques adressées au contrôle de gestion, accusé souvent de simplifier excessivement la complexité des activités et de privilégier des critères de performance à court terme (Hewege, 2012).

Dans ces contextes, le contrôleur de gestion est souvent perçu comme un policier des coûts, un intrus ou encore le vecteur d'une invasion comptable. Globalement, cette image alimente des jugements défavorables à son égard (Bollecker, 2009 ; Hoffjan, 2004). Cette perception s'inscrit pleinement dans la position organisationnelle ambivalente du contrôleur, situé à l'interface entre la direction et les opérationnels sans appartenir pleinement à aucun de ces univers. Cette position interstitielle le rend structurellement exposé aux jeux de pouvoir et de légitimité, dans la mesure où la production et la diffusion d'informations de gestion contribuent à réduire ou déplacer les zones d'incertitude des acteurs, ce qui suscite résistances et contestations (Crozier et Michel, 1977).

Toutefois, les causes de cette fragilité se prolongent au-delà de cela. La contestation de la légitimité des contrôleurs s'explique ainsi par le degré de leur performance. C'est une évidence qu'il y a toujours une absence de mesures standardisées et stabilisées de l'efficience du contrôle de gestion, alors même que cette fonction est censée contribuer à l'amélioration de la performance organisationnelle (Byrne et Pierce, 2007 ; Fornerino et al., 2010). Cette difficulté de mesure renvoie à la nature hybride du métier, à la croisée de rôles techniques, analytiques et relationnels. Dans cette optique, la performance des contrôleurs doit se voir à travers des indicateurs indirects, tels que la satisfaction des managers, l'aide à la décision, la coordination ou l'apprentissage organisationnel. Or, ces dimensions rejoignent directement les mécanismes de leur légitimation. Dit simplement, un contrôleur perçu comme utile, compétent et contributif à l'action collective renforce simultanément sa performance et sa légitimité sociale. La performance apparaît ainsi moins comme une réalité objective que comme une construction sociale, fondée sur des perceptions, des attentes et des jugements partagés, à l'image de la légitimité elle-même, définie comme une perception dynamique (Demaret et Méric, 2013 ; Suchman, 1995).

À vrai dire, il s'avère important de dépasser la conception techniciste du contrôle de gestion pour appréhender la légitimité du contrôleur comme un processus actif qui se construit, se maintient et se fragilise selon les contextes. Tout changement de stratégies, des logiques managériales et des technologies mobilisées dans l'organisation redéfinit les attentes à l'égard des contrôleurs et, par conséquent, les critères à partir desquels leur utilité et légitimité sont jugées. Le contrôleur de gestion n'est pas seulement le porteur d'outils ou de méthodes, mais un acteur interprétatif, engagé dans un travail permanent de justification et d'adaptation de ses pratiques aux spécificités organisationnelles.

1.3 Rétrospective sur l'évolution du rôle des contrôleurs de gestion

Le contrôle de gestion s'est historiquement construit comme une fonction instrumentale dont la vocation est la rationalisation économique de l'organisation. Il s'inscrit dans les logiques tayloriennes et budgétaires du début du XX^{e} siècle. À cette époque, l'objectif était clair. Il visait avant tout à suivre les coûts et mesurer la performance tout en vérifiant la conformité aux objectifs financiers définis par la direction (Anthony, 1965). Dans cette perspective, le rôle des contrôleurs de gestion est purement technique. Ils produisent des indicateurs chiffrés, ils consolident les budgets et établissent le reporting périodique (Bouquin et Pesqueux, 1999). Cette activité est structurée par des outils, des procédures et des règles standardisées. En l'occurrence, sa conception avait reposé sur une vision fonctionnaliste de l'organisation

qui est purement mécaniste, rigide et s'applique dans un environnement prévisible. Pour autant, cette approche montre progressivement ses limites. Les contextes concurrentiels se complexifient, les cycles décisionnels s'accélèrent et les attentes managériales se diversifient. En conséquence, le modèle classique peine alors à rendre compte de ces transformations.

À partir des années 1990, une inflexion majeure se dessine, marquée par l'émergence du paradigme du *business partner* (Granlund & Lukka, 1998 ; Lambert & Sponem, 2009 ; Windeck et al., 2015). Oui, une nouvelle perspective des missions émerge. Les contrôleurs de gestion ne sont plus seulement des gardiens des chiffres (Bollecker, 2009 ; Bouquin & Pesqueux, 1999). Ils deviennent cependant des acteurs qui contribuent à l'analyse des choix stratégiques et à l'accompagnement des managers opérationnels. Ce glissement marque un déplacement profond de leur rôle, étant donné que le contrôle ex-post recule tandis que l'aide stratégique au pilotage progresse. La logique de conformité cède la place à une logique de création de valeur. Dès lors, les contrôleurs participent activement au processus de prise de décision.

Cette évolution du rôle s'est développée dans un contexte de digitalisation des pratiques de contrôle, entraînant une transformation profonde des méthodes, des outils et des modes d'analyse (Fähndrich, 2022). En effet, l'essor des technologies numériques modifie la production et l'usage de l'information de gestion. Les systèmes intégrés de gestion, la business intelligence, le big data et, plus récemment, l'intelligence artificielle interviennent désormais à toutes les étapes du processus de contrôle. Les tâches routinières – collecte, traitement, calcul et reporting – tendent à être automatisées. Parallèlement, les capacités prescriptives et prédictives des outils s'intensifient. Il est évident que cette métamorphose n'est pas une simple adaptation, mais une véritable mutation socio-professionnelle qui reconfigure le périmètre d'intervention des contrôleurs de gestion, et naturellement agit sur leur crédibilité, leur position et leur acceptation au sein de l'entreprise.

Dorénavant, la maîtrise des outils analytiques ne suffit plus : les contrôleurs doivent mobiliser d'autres ressources, notamment des compétences relationnelles, pédagogiques et surtout interprétatives. Ces qualités leur permettent sûrement de traduire les données, de leur donner sens et de les transformer en récits compréhensibles et actionnables pour les décideurs. Cependant, la question se pose de l'effet de ces technologies, en particulier de l'intégration de l'intelligence artificielle, qui constitue à la fois un levier et un défi pour la structuration organisationnelle et les rapports de pouvoir.

1.4 L'intelligence artificielle en management

Il n'y a guère d'ambiguïté aujourd'hui : l'intelligence artificielle (IA) s'impose dans les organisations comme un outil stratégique, un vecteur de transformation des fonctions de gestion et des pratiques managériales (Efri Ekaningrum et al., 2023). Elle est présente partout en entreprise. Dans le traitement des données, dans le management des projets et dans l'analyse financière. Mais de quoi parle-t-on exactement lorsque l'on évoque cette technologie devenue désormais omniprésente ? Concrètement et sans détour, l'IA désigne des systèmes informatiques avancés, capables d'exécuter des tâches complexes (Vieira, 2022) qui, normalement accomplies par des humains, nécessitent du raisonnement, de l'apprentissage et de la prise de décision (Russell et Norvig, 2022). Toutefois, il s'agit moins d'une intelligence naturelle et autonome que d'une capacité à reproduire, partiellement, certaines facultés cognitives humaines (Shapiro, 1992 ; Mccarthy, 2004 ; Zouinar, 2020 ; Khadragy, 2022 ; Efri Ekaningrum et al., 2023).

Dans le monde du management, la diversité des formes et de la nature de l'IA importe peu. Ce qui compte vraiment, ce sont les usages. En business, ces systèmes dits intelligents sont mobilisés avant tout pour automatiser des activités répétitives et accélèrent leur exécution. En effet, ils renforcent la fiabilité et améliorent la précision des traitements de l'information (Badhurunnisa et Dass, 2023 ; Baha, 2022 ; Davenport et Ronanki, 2018 ; Li et Mu, 2023). Sans doute, l'enjeu est essentiellement opérationnel, mais il est aussi organisationnel.

En l'occurrence, l'intelligence artificielle repose sur des algorithmes qui sont capables de traiter de vastes volumes de données avec diligence. Grâce à ces traitements, des régularités et des particularités émergent. En conséquence, les performances s'affinent avec l'usage, et les analyses gagnent en profondeur, en s'appuyant sur des méthodes statistiques et computationnelles sophistiquées (Raisch et Krakowski, 2021). Dès lors, elle dépasse le statut de simple instrument d'amélioration de l'efficacité. Elle s'impose en effet comme un dispositif structurant et un levier de création de la valeur (Mariani et Mancini, 2025). Elle permet ainsi d'automatiser des processus, d'optimiser des ressources, mais surtout d'anticiper des modules économiques et organisationnels futuristes. Ce déplacement est majeur. C'est pourquoi d'ailleurs elle se considère fréquemment comme une potentialité stratégique. Effectivement, c'est une source probable d'avantages compétitifs durables (Abhijith Ajithkumar et al., 2023 ; Baha, 2022 ; Gomes Rickardo et Santos Meiriele, 2023). Mais cette promesse n'est pas automatique. Elle suppose des usages maîtrisés sur le plan technique et social, et sans doute sur le plan organisationnel (Brynjolfsson et McAfee, 2017).

Les applications concrètes de l'intelligence artificielle, touchant aux fonctions financières et au contrôle de gestion, sont à la fois nombreuses et variées. Elle est notamment mobilisée pour la prévision budgétaire ainsi que pour la gestion de la trésorerie et des stocks, et intervient également dans l'anticipation des ventes (Appelbaum et al., 2017). Par ailleurs, son apport se révèle particulièrement significatif dans les activités de reporting et dans l'analyse des écarts. Sur un autre plan, l'IA facilite la détection d'anomalies et automatise la consolidation des données. En définitive, ces usages génèrent des gains considérables en termes de rapidité, de fiabilité et, surtout, de robustesse des analyses (Dechow et al., 2007 ; Rieg et Ulrich, 2024).

Au-delà des dimensions opérationnelles et de sa contribution à l'optimisation des processus, l'IA soutient la prise de décision stratégique. Elle rend possibles des simulations de scénarios et contribue à l'identification des risques et des opportunités (Arjun Santhosh et al., 2023 ; Badhurunnisa et Dass, 2023). L'outil devient alors un véritable dispositif d'orientation de l'action.

Cependant, ces bénéfices ne sont pas sans limites. L'intégration de l'IA soulève des enjeux structurels et éthiques majeurs, générant des controverses qu'il serait impossible d'ignorer. La fiabilité des analyses n'est jamais garantie. Elle dépend directement de la qualité des données et de la pertinence des modèles utilisés. Sans ces conditions, la performance attendue reste fragile. À cela s'ajoutent l'opacité de certains algorithmes, souvent qualifiée de black box[7]. Cette opacité complique l'interprétation des résultats et rend leur justification plus délicate. Par voie de conséquence, la confiance des acteurs s'en trouve compromise (Moll et Yigitbasioglu, 2019). En fait, les décisions fondées sur l'IA doivent être compréhensibles et acceptables pour l'ensemble des parties prenantes (Moll et Yigitbasioglu, 2019). Faute de clarté, l'outil devient moins légitime.

De la même manière, la question de la responsabilité demeure centrale. Effectivement, les algorithmes formulent des recommandations et orientent les analyses, mais ils ne décident pas. L'interprétation finale revient aux acteurs humains. Le décalage d'interprétation des outputs peut réellement conduire à des décisions erronées, voire discriminantes dans pas mal de cas. Nous ne pouvons pas omettre que la délégation excessive de l'analyse aux systèmes automatisés pose question. Elle peut entraîner une perte de sens. Elle peut aussi réduire la réflexion et la valeur ajoutée de l'intervention humaine (Quattrone, 2016 ; Raisch et Krakowski, 2021). Cette situation paradoxale impose une appropriation spécifique des outils d'intelligence artificielle. Une appropriation éclairée, critique et réflexive.

2 Analyse théorique et réflexions

2.1 L'appropriation de l'intelligence artificielle comme processus irréductible à l'adoption

L'appropriation de la technologie constitue l'un des socles d'analyse des transformations organisationnelles liées à l'introduction d'outils technologiques dans les entreprises. Elle permet de saisir

[7] Une black box est un dispositif, un algorithme ou un système dont les mécanismes internes sont opaques pour l'utilisateur ou l'observateur, de sorte que seule l'analyse des entrées et des sorties permet d'évaluer son comportement.

les dynamiques effectives du changement, au-delà des seules décisions formelles. Contrairement à une lecture déterministe (McLuhan, 1964 ; Bell, 1973), cette approche ne considère pas la technologie comme un facteur qui influence automatiquement les structures et les pratiques managériales. Elle met, en effet, l'accent sur les usages concrets, sur les interprétations et sur les significations que les acteurs construisent progressivement au cours du temps dans l'action (De Vaujany, 2006 ; Davis, 1989). L'appropriation apparaît, tout comme la légitimité, comme un processus situé et évolutif.

Dans cette perspective, la technologie ne se réduit guère à un simple instrument neutre. C'est un artefact sociotechnique[8], inscrit dans des contextes organisationnels spécifiques. Ses effets ne sont ni univoques ni prédéterminés. Ils dépendent en effet étroitement des interactions entre les acteurs, des règles en vigueur et des cadres de sens mobilisés au sein de l'organisation.

Historiquement, les premières recherches en sciences de gestion se sont concentrées sur la question de l'adoption technologique, définie alors comme la décision formelle d'introduire un outil ou un système (Rogers, 1995). Cette vision supposait implicitement une continuité entre la décision d'implémentation et l'usage. Elle postulait que l'appropriation découlerait naturellement de l'adoption. Or, cette hypothèse s'est révélée rapidement insuffisante.

Les travaux ultérieurs avaient mis en évidence des écarts récurrents entre les intentions des concepteurs et les usages effectivement développés par les utilisateurs (Akrich et al., 2006 ; Markus, 1983 ; Orlikowski, 2000). De fait, l'usage réel ne se conforme pas toujours aux prescriptions initiales des développeurs et ne satisfait pas non plus les intentions des dirigeants. Il se construit dans l'action, au fil des ajustements, des résistances et des détournements. C'est pour élucider ce décalage structurel que la notion d'appropriation s'est imposée comme une alternative analytique féconde. Elle permet de comprendre comment les technologies prennent sens dans l'organisation, à travers l'action de ceux qui les mobilisent. L'appropriation désigne ainsi un processus dynamique par lequel une technologie est interprétée, transformée et intégrée aux pratiques quotidiennes (Dechamp et al., 2006 ; Grimand, 2012). Bref, elle ne se réduit ni à l'apprentissage technique, ni à la conformité aux prescriptions d'usage, mais renvoie à une construction progressive de sens et de valeur autour de l'outil. Dans cette perspective, la technologie n'est jamais totalement stabilisée : elle est continuellement reconfigurée à travers les pratiques et les ajustements opérés au quotidien.

L'analyse de l'appropriation technologique révèle une pluralité de dimensions complémentaires. La première facette est cognitive. Les utilisateurs développent des représentations de la technologie, de ses finalités et de ses implications pour leur travail. Ces représentations influencent fortement les modalités d'usage, en conditionnant l'acceptation, la résistance ou l'engagement vis-à-vis de l'outil (Orlikowski, 1992). Ainsi, une même technologie peut être perçue soit comme un support à l'autonomie et à la performance, soit comme un instrument de contrôle et de surveillance, selon les cadres interprétatifs mobilisés. La deuxième facette est pratique et instrumentale. L'appropriation se manifeste dans les usages concrets de la technologie, souvent éloignés des scénarios prévus lors de la conception. Les acteurs adaptent l'outil à leurs contraintes locales, bricolent des solutions, combinent différents dispositifs et développent des routines spécifiques (Ciborra, 2004 ; Orlikowski, 2000). Cette dimension souligne le caractère émergent et non linéaire du processus d'appropriation, qui se construit dans l'action plutôt que dans la seule planification. La troisième est sociale et politique. L'appropriation de la technologie s'inscrit dans des rapports de pouvoir et des jeux d'acteurs. Dans cette optique, les technologies peuvent être mobilisées pour renforcer certaines positions professionnelles, redéfinir les frontières de rôles ou, au contraire, susciter des formes de résistance et de contestation (Latour, 1996 ; Rüller et al., 2022). Elle devient alors un terrain de négociation, où se confrontent différentes visions de l'organisation et du travail. Or, une facette symbolique mérite quand même d'avoir une attention particulière. Les technologies participent à la construction des identités professionnelles, en redéfinissant ce qui fait la compétence, l'expertise ou la valeur d'un acteur au sein de l'organisation (Barley, 1986). S'approprier une

[8] Un système socio-technique désigne un ensemble composé à la fois d'éléments techniques et d'éléments sociaux, où la technologie et les pratiques humaines sont interdépendantes. L'efficacité, le fonctionnement et l'appropriation de ce système dépendent donc à la fois des caractéristiques techniques (outils, logiciels, machines) et des dimensions sociales (organisation, interactions, compétences, règles, cultures).

technologie, c'est aussi se positionner par rapport à elle, l'intégrer dans un récit professionnel et l'utiliser comme ressource symbolique de reconnaissance et de légitimation.

Ces différents volets montrent que, même si nous le voulions, il serait impossible de réduire l'appropriation à un état stable ou définitif. Elle doit, toutefois, être appréhendée comme un processus se construisant progressivement, marqué par des phases d'expérimentation, de stabilisation et, parfois, de remise en question. L'appropriation suppose une longue temporalité, au cours de laquelle les usages se sédimentent, les règles se formalisent et les significations se cristallisent (De Vaujany, 2006).

Sous un autre angle, son processus peut être envisagé comme la résultante d'une combinaison de facteurs agissant à différents niveaux. Au niveau individuel, interviennent les compétences numériques, la confiance dans la technologie et la motivation à l'adopter. Au niveau organisationnel, le soutien managérial, une culture propice à l'innovation et des dispositifs de formation adéquats jouent un rôle déterminant. Enfin, l'aspect technique reflété par la convivialité, la flexibilité et la fiabilité des outils constitue le pilier technologique indispensable (Leonardi, 2011 ; Orlikowski, 2000). L'ensemble de ces dimensions souligne que l'appropriation est un phénomène complexe, à la fois contextuel et stratégique.

Aujourd'hui, la diffusion rapide de ces systèmes intelligents ouvre un débat sur les conditions de réussite de leur intégration, analysé à travers l'approche de l'appropriation. Ceci permet de comprendre pourquoi des technologies, bien que présentées comme performantes et innovantes, ne produisent pas toujours les effets attendus, mais aussi comment elles peuvent devenir des catalyseurs de transformation des pratiques et des rôles. En ce sens, l'appropriation constitue un cadre référentiel pour comprendre les processus de changement organisationnel, en replaçant l'acteur au cœur de la dynamique technologique.

2.2 Les dimensions de l'appropriation de l'intelligence artificielle par les contrôleurs de gestion

L'appropriation des technologies prend une importance particulière lorsqu'elle est mobilisée pour comprendre l'introduction de l'intelligence artificielle dans les pratiques du contrôle de gestion. En effet, l'IA ne constitue pas un simple outil technique venant automatiser des tâches existantes, mais un artefact sociotechnique, comme déjà évoqué, susceptible de reconfigurer en profondeur les modalités de production de l'information de gestion, les processus décisionnels et, plus largement, le rôle des contrôleurs de gestion.

Dans cette perspective, la théorie de l'appropriation (De Vaujany, 2006) offre un cadre analytique particulièrement pertinent pour dépasser une lecture déterministe des effets de l'IA. Elle permet d'interroger les usages effectifs, les interprétations des acteurs et les changements sociaux qui accompagnent le déploiement de ces technologies dans les organisations. Dans le prolongement de cette approche, la théorie de la structuration adaptative (Adaptive Structuration Theory – AST), développée par Desanctis et Poole (1994), postule que les technologies ne déterminent pas mécaniquement les comportements organisationnels. Elles offrent plutôt des structures potentielles, sous forme de règles, de ressources et de fonctionnalités, qui sont interprétées, appropriées et adaptées par les acteurs au cours de l'action collective.

Les effets organisationnels de la technologie résultent ainsi de l'interaction continue entre les caractéristiques structurelles de la technologie, les modalités d'appropriation mises en œuvre par les utilisateurs et le contexte social et organisationnel dans lequel ces usages s'inscrivent. L'AST distingue, à cet égard, les structures intégrées à la technologie (règles, procédures, logiques d'action) des structures émergentes issues de l'interaction sociale, soulignant le caractère fondamentalement co-construit des pratiques technologiques. Cette théorie met ainsi en évidence la capacité des acteurs à adapter les dispositifs techniques à leurs besoins, à leurs intérêts et aux normes organisationnelles, faisant de l'appropriation un processus central dans la compréhension des effets de l'IA. Dans le contexte du contrôle de gestion, cette perspective interactionniste permet de mieux comprendre comment

l'introduction de l'IA influence non seulement les outils et les processus de pilotage, mais également les pratiques professionnelles, les rapports de pouvoir et la légitimité des contrôleurs de gestion. Dans cette perspective, l'appropriation de l'IA ne saurait être réduite à l'adoption d'un dispositif technique : elle constitue un processus à travers lequel les acteurs interprètent les possibilités offertes par la technologie, les traduisent dans leurs pratiques et peuvent, ce faisant, transformer les significations associées à leur propre rôle professionnel. Cette dynamique peut être appréhendée à travers trois dimensions complémentaires de l'appropriation, interprétative, pragmatique et identitaire, qui permettent de saisir respectivement la manière dont les contrôleurs donnent sens à l'IA, l'intègrent et l'adaptent dans leurs pratiques, puis redéfinissent leur positionnement professionnel face à cette technologie.

Sur cette ligne, l'appropriation de l'intelligence artificielle ne dépend pas uniquement des fonctionnalités techniques des systèmes déployés, mais également des significations que les acteurs leur attribuent. Dans le cas des contrôleurs de gestion, l'introduction de systèmes algorithmiques implique ainsi un travail d'interprétation par lequel ces professionnels cherchent à comprendre la nature, la portée et les implications de ces nouvelles technologies pour leur activité. Les systèmes d'IA peuvent notamment être représentés comme des instruments d'aide à la décision permettant d'accroître les capacités analytiques, comme des dispositifs de surveillance et de contrôle susceptibles de renforcer la rationalisation des activités, ou encore comme des technologies susceptibles de fragiliser certaines formes d'expertise historiquement associées à la fonction de contrôle de gestion. Ces représentations ne sont pas neutres, elles participent en revanche à orienter les attitudes, les modalités d'usage et le degré d'investissement des contrôleurs dans les technologies concernées.

Une technologie perçue comme opaque, difficilement explicable ou imposée par la hiérarchie peut ainsi être associée à une diminution de l'autonomie professionnelle et susciter des formes de distance, de méfiance ou de résistance. À l'inverse, lorsque l'IA est comprise comme une ressource venant compléter l'expertise professionnelle plutôt que comme un substitut à celle-ci, elle peut faire l'objet d'une appropriation plus active. Cette appropriation suppose alors un véritable travail cognitif consistant à examiner les résultats produits, à interroger les hypothèses incorporées dans les modèles, à identifier leurs conditions de validité et à apprécier leur pertinence au regard de situations organisationnelles particulières. Le contrôleur de gestion n'est donc pas uniquement destinataire d'informations produites par l'algorithme, mais il participe à leur interprétation et à leur qualification. La dimension interprétative de l'appropriation renvoie ainsi à la capacité des acteurs à attribuer du sens aux outputs algorithmiques, à en apprécier la portée et à les inscrire dans un contexte décisionnel donné. Elle constitue, à ce titre, une condition importante de la transformation de l'IA en ressource professionnelle plutôt qu'en simple dispositif technique.

Au-delà des représentations que les contrôleurs de gestion construisent autour de l'IA, son appropriation se manifeste également dans les usages concrets qui se développent au sein des pratiques quotidiennes. La technologie n'est en effet pas nécessairement utilisée conformément aux intentions initiales de ses concepteurs ou aux prescriptions organisationnelles qui accompagnent son déploiement. Les utilisateurs peuvent sélectionner certaines fonctionnalités, en délaisser d'autres, modifier les modalités d'utilisation ou encore combiner les capacités du système avec des outils et procédures préexistants. L'appropriation apparaît dès lors comme un processus d'ajustement continu entre les possibilités offertes par la technologie, les exigences des situations de travail et les ressources dont disposent les acteurs.

Dans cette perspective, les contrôleurs de gestion peuvent intégrer les résultats algorithmiques dans leurs routines sans pour autant abandonner leurs propres critères d'évaluation. Les prévisions, alertes, simulations ou recommandations produites par les systèmes d'IA peuvent être confrontées aux données disponibles, aux connaissances accumulées dans l'organisation et au jugement professionnel. Il en résulte une forme d'hybridation des modes de traitement de l'information, dans laquelle la capacité de calcul et de détection des systèmes algorithmiques est articulée à la connaissance contextuelle et au jugement des professionnels. Cette hybridation est particulièrement importante pour comprendre les effets de l'IA sur

le contrôle de gestion. En fait, elle ne conduit pas nécessairement à une substitution du professionnel par la technologie, mais peut plutôt modifier la répartition des activités entre traitement automatisé, vérification, interprétation et décision. Le rôle du contrôleur tend alors à se déplacer des tâches essentiellement calculatoires vers des activités de qualification de l'information, d'évaluation de sa pertinence et d'accompagnement de son utilisation dans les processus décisionnels. La dimension pragmatique de l'appropriation permet ainsi de saisir la manière dont les acteurs transforment concrètement les possibilités technologiques en pratiques professionnelles situées.

L'appropriation de l'IA comporte ainsi une dimension identitaire, dans la mesure où l'introduction de technologies algorithmiques peut remettre en question les représentations que les contrôleurs de gestion entretiennent de leur propre métier et de leur contribution à l'organisation. Historiquement, une partie de la reconnaissance professionnelle du contrôleur repose sur sa maîtrise des données financières, des techniques de calcul, des systèmes d'information et des dispositifs de reporting. Or, l'automatisation croissante de certaines opérations analytiques et la capacité des systèmes d'IA à traiter des volumes importants de données peuvent déplacer les frontières de cette expertise. La question n'est donc plus uniquement de savoir si l'IA permet d'accomplir certaines tâches plus rapidement, mais également de déterminer ce qui constitue désormais une expertise distinctive du contrôleur de gestion.

Cette transformation peut également affecter les rapports de pouvoir associés à la production et à l'interprétation de l'information. Lorsque les systèmes d'IA rendent certaines analyses accessibles à différents acteurs de l'organisation, le contrôleur peut perdre une partie de son rôle traditionnel de détenteur privilégié de l'information analytique. Toutefois, cette évolution ne signifie pas nécessairement une diminution de son importance organisationnelle. Elle peut au contraire favoriser une redéfinition de sa contribution autour de compétences moins directement automatisables. On parle surtout de la compréhension des contextes organisationnels, l'évaluation critique des résultats algorithmiques, la formulation d'hypothèses, l'explicitation des limites des modèles, la traduction des analyses en recommandations et médiation entre les systèmes techniques et les décideurs.

L'enjeu identitaire réside dans un processus de redéfinition des fondements de la reconnaissance professionnelle. Le contrôleur de gestion peut progressivement passer d'une identité principalement associée à la production et au contrôle de l'information chiffrée à une identité davantage fondée sur sa capacité à donner du sens à une information produite conjointement par l'humain et la machine. Dans cette perspective, l'IA constitue simultanément une source potentielle de fragilisation et une opportunité de repositionnement professionnel. Elle peut affaiblir certaines dimensions traditionnelles de l'expertise lorsque celles-ci deviennent largement automatisables, mais elle peut également renforcer la légitimité du contrôleur lorsque celui-ci parvient à développer une expertise nouvelle fondée sur l'interprétation, la contextualisation, la mise en discussion et la traduction des résultats algorithmiques. L'appropriation de l'IA devient alors indissociable d'un processus de repositionnement professionnel dans lequel la légitimité du contrôleur de gestion se construit moins autour de sa capacité à produire directement l'information que de sa capacité à évaluer, contextualiser et rendre actionnable l'information produite avec l'appui de l'IA.

3 Cadre conceptuel : appropriation de l'IA et recomposition de la légitimité des contrôleurs de gestion dans une perspective socio-organisationnelle

On ne saurait nier que l'IA, envisagée comme un artefact sociotechnique, n'exerce pas d'effets directs et automatiques sur le rôle et la légitimité des contrôleurs de gestion. Au contraire, ses effets sont médiés par un processus d'appropriation qui se construit dans et par l'usage. L'IA, en tant que dispositif porteur de logiques algorithmiques, de représentations prédéterminées et de prescriptions gestionnaires, constitue un point de départ qui transforme les pratiques uniquement lorsqu'elle est interprétée, intégrée et réinvestie par les acteurs. Dans ce cadre, les contrôleurs de gestion apparaissent comme des acteurs

centraux, dotés d'une capacité réflexive leur permettant d'articuler les résultats produits par l'IA avec les exigences organisationnelles et décisionnelles. L'appropriation de l'IA par les contrôleurs de gestion est appréhendée comme un processus multidimensionnel combinant une dimension interprétative, relative à la compréhension des algorithmes et à la confiance accordée aux résultats ; une dimension organisationnelle, liée à la maîtrise des outils, à leur intégration dans les routines de travail et à l'adaptation des usages ; et une dimension identitaire, qui renvoie au sens attribué à l'IA dans l'identité professionnelle et à la manière dont celle-ci est perçue comme une ressource ou une menace pour le métier. Ce processus d'appropriation permet la reconfiguration du positionnement des contrôleurs, qui évolue vers une position de médiation homme-algorithme, consistant à interpréter, traduire et contextualiser les analyses issues de l'IA à destination des parties prenantes. Cette médiation constitue un mécanisme clé dans le processus de la légitimité des contrôleurs, laquelle est conçue comme une construction sociale issue des interactions et des pratiques.

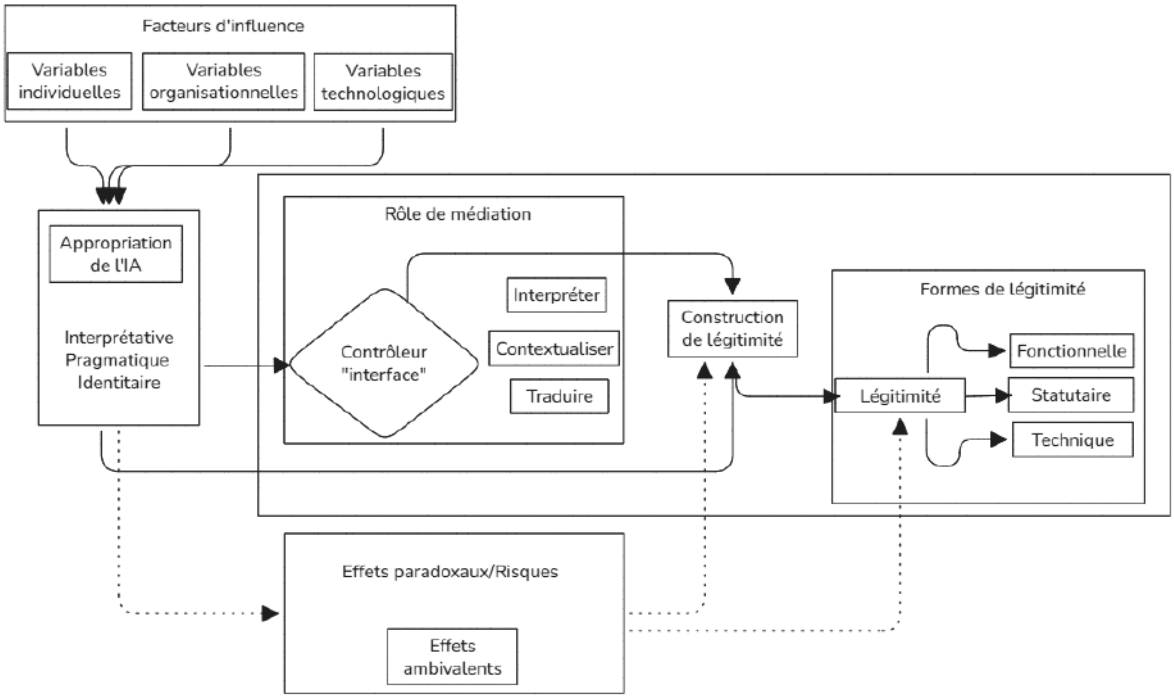


Figure 1 : Appropriation de l'IA et Reconfiguration de la Légitimité du Contrôleur de Gestion

Source : Auteurs

Notre modèle distingue ainsi trois formes complémentaires de légitimité sans prétendre à l'exhaustivité : une légitimité technique, fondée sur la reconnaissance de l'expertise analytique et de la capacité à produire des analyses pertinentes ; une légitimité fonctionnelle, ancrée dans la qualité des échanges avec les managers et la capacité à rendre les résultats de l'IA compréhensibles et actionnables ; et une légitimité statutaire, liée à l'influence exercée sur les choix stratégiques et opérationnels au statut officiellement reconnu, qu'il soit juridique, institutionnel, social ou organisationnel qui autorise les contrôleurs de gestion à agir ou décider en vertu de leur position qu'ils occupent indépendamment de leurs qualités personnelles ou de leur expérience vécues. Par ailleurs, le soutien managérial, la culture organisationnelle axée sur les données, le degré d'autonomie accordé aux contrôleurs de gestion ainsi que le niveau de transparence et d'explicabilité des systèmes d'IA exercent un rôle de modération dans ces relations. Ces facteurs conditionnent l'intensité et la nature des liens entre appropriation de l'IA, reconfiguration du rôle et construction de la légitimité, soulignant le caractère non linéaire et contextuel des transformations induites par l'IA dans le contrôle de gestion.

Conclusion

Notre recherche fournit une analyse de la relation entre l'appropriation de l'intelligence artificielle et la légitimité des contrôleurs de gestion, tout en mobilisant une lecture résolument socio-organisationnelle. Nous avons montré que la légitimité ne constitue ni un attribut stable ni un acquis définitif, mais une construction évolutive, historiquement ancrée dans leur expertise technique et leur position, continuellement exposée à des tensions et à des recompositions en la replaçant au cœur des dynamiques professionnelles. Bien que fragile, car soumise aux contingences organisationnelles et aux attentes changeantes des parties prenantes, elle reste un pilier incontournable de leur autorité et de leur efficacité. Parallèlement, l'introduction de l'IA, loin de se limiter à une innovation technique, agit ainsi comme un catalyseur de transformations plus profondes, affectant à la fois les pratiques, les rôles et les fondements symboliques de la reconnaissance professionnelle des contrôleurs de gestion.

Les analyses développées soulignent que l'IA ne se substitue pas mécaniquement aux contrôleurs de gestion, mais reconfigure les conditions dans lesquelles leur légitimité se construit et se maintient. D'un côté, l'automatisation et la rationalisation algorithmique affectent les bases traditionnelles de cette légitimité, essentiellement ancrées dans la production d'indicateurs, la maîtrise des outils de calcul et l'acceptation des parties prenantes. De l'autre, les processus d'appropriation de l'IA ouvrent des perspectives de relégitimation, dès lors que les contrôleurs parviennent à se repositionner comme acteurs interprétatifs, médiateurs et contributeurs à la création de valeur décisionnelle. La légitimité apparaît ainsi comme le produit d'un équilibre instable entre efficacité technologique et valeur ajoutée humaine, fondée sur le jugement, l'expérience et la capacité de contextualisation.

Sur le plan théorique, cette recherche contribue à enrichir les travaux sur la légitimité professionnelle et l'appropriation des technologies en gestion, en montrant l'intérêt d'une approche processuelle et multidimensionnelle. Sur le plan managérial, elle invite les organisations à dépasser une vision strictement instrumentale de l'IA et à considérer les enjeux de reconnaissance, de rôle et de sens associés à son déploiement. Enfin, cette étude ouvre plusieurs perspectives de recherche, notamment empiriques, portant sur les trajectoires concrètes d'appropriation de l'IA par les contrôleurs de gestion et sur les conditions organisationnelles susceptibles de favoriser une recomposition durable de leur légitimité dans un contexte de transformation numérique accélérée.

Malgré les apports conceptuels proposés, cette étude présente, certes, certaines limites qui doivent être prises en considération. En fait, le cadre développé demeure dépourvu de validation empirique et repose principalement sur l'analyse et l'articulation de travaux théoriques existants. Les relations proposées entre l'appropriation de l'intelligence artificielle et la reconfiguration de la légitimité du contrôleur de gestion doivent ainsi être confrontées aux pratiques et aux perceptions des acteurs organisationnels. De même, bien qu'une attention ait été accordée à la pertinence et à la diversité des références mobilisées, la sélection des sources peut comporter un biais de sélection et d'interprétation inhérent à toute démarche conceptuelle. Sans omettre que la reconstruction et l'évolution de la légitimité du contrôleur de gestion pourraient également dépendre, au-delà de l'intelligence artificielle, de facteurs organisationnels, professionnels, institutionnels et relationnels. L'IA ne constitue donc pas nécessairement un déterminant autonome de la légitimité, mais doit être appréhendée comme un facteur susceptible d'interagir avec d'autres dimensions du contexte organisationnel.

Ces limites ouvrent plusieurs perspectives de recherche empirique. Une première piste consisterait à conduire des études de cas longitudinales afin d'analyser l'évolution de la légitimité du contrôleur de gestion avant, pendant et après l'introduction de solutions d'intelligence artificielle. Une telle approche permettrait notamment d'appréhender les processus d'appropriation, les transformations des pratiques professionnelles et l'évolution des perceptions des différentes parties prenantes dans le temps. Une deuxième orientation pourrait porter sur l'évolution de l'identité et des compétences professionnelles du contrôleur de gestion, afin d'analyser dans quelle mesure l'appropriation de l'IA transforme son rôle, son expertise perçue et les fondements sur lesquels repose sa légitimité. Une troisième piste serait d'étudier

les dynamiques de pouvoir et les relations interprofessionnelles susceptibles d'accompagner l'introduction de l'IA, notamment lorsque certaines activités traditionnellement associées au contrôle de gestion sont progressivement automatisées ou redistribuées. Ces investigations contribueraient ainsi à affiner et éventuellement étendre le cadre conceptuel développé dans le présent article.

Références bibliographiques

Abhijith Ajithkumar, Akhil David, Aryan Jacob, Alen Alex, & FR. Akhil Thomas CMI. (2023). Impact of AI on Employment and Job Opportunities. *International Journal of Engineering Technology and Management Sciences*, *7*(4), 507–512. https://doi.org/10.46647/ijetms.2023.v07i04.067

Akrich, M., Callon, Michel., & Latour, Bruno. (2006). *Sociologie de la traduction : textes fondateurs*. Mines Paris, Les Presses.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, *25*, 29–44. https://doi.org/10.1016/J.ACCINF.2017.03.003

Arjun Santhosh, risya Unnikrishnan, Sillamol Shibu, K. M. Meenakshi, & Gigi Joseph. (2023). AI Impact on Job Automation. *International Journal of Engineering Technology and Management Sciences*, *7*(4), 410–425. https://doi.org/10.46647/ijetms.2023.v07i04.055

Badhurunnisa, M., & Dass, V. S. (2023). Challenges and opportunities involved in implementing AI in Workplace. *International Journal for Multidisciplinary Research*, *5*(6). https://doi.org/10.36948/ijfmr.2023.v05i06.10001

Baha, H. (2022). *The Impact of Society 5.0 and Industrial Revolution 4.0 on Employment and Future Job in Brunei Darussalam*. https://ejpi.kuis.edu.my/index.php/ejpi

Barley, S. R. (1986). Technology as an Occasion for Structuring: Evidence from Observations of CT Scanners and the Social Order of Radiology Departments. In *Source: Administrative Science Quarterly* (Vol. 31, Number 1).

Bell, D. (1973). The Coming of Post-Industrial Society. In *Science and Public Policy*. New York, Basic Books.

Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité Contrôle Audit*, *Tome 13*(1), 87–106. https://doi.org/10.3917/cca.131.0087

Bollecker, M. (2009). *Contrôleur de gestion : une fonction en danger ?* https://shs.hal.science/halshs-00456209v1

Bouquin, H., & Fiol, M. (2010). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. *Comptabilité et Environnement*. https://shs.hal.science/halshs-00543107v1

Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité - Contrôler - Audit*, 93–105.

Bourgeois, É., & Nizet, J. (1995). *Pression et légitimation : une approche constructiviste du pouvoir*. Presses Universitaires de France.

Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2017). *Machine, platform, crowd: Harnessing our digital future*. New York: W. W. Norton & Company.

Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. In *European Accounting Review* (Vol. 16, Number 3).

Caron, M.-A., Boisvert, H., & Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine. *Comptabilité Contrôle Audit*, *Tome 17*(1), 123–154. https://doi.org/10.3917/cca.171.0123

Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of American Enterprise*. MIT Press, Boston.

Ciborra, C. (2004). *The Labyrinths of Information: Challenging the Wisdom of Systems*. Oxford University Press. https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199275267.001.0001

Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système : Les contraintes de l'action collective*. Éditions du Seuil.

Davenport, T. H., & Ronanki, R. (2018). Artificial intelligence for the real world. *Harvard Business Review*, *96*(1), 108–116.

Davis, F. D. (1989). Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly*, *13*(3), 319–340. https://doi.org/https://doi.org/10.2307/249008

Davis, F. D. (1993). User acceptance of information technology: system characteristics, user perceptions and behavioral impacts. *International Journal of Man-Machine Studies*, *38*(3), 475–487. https://doi.org/10.1006/imms.1993.1022

De Vaujany, F. X. (2006). Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition conception-usage. *Management & Avenir*, (3), 109–126.

Dechamp, G., Goy, H., Grimand, A., & De Vaujany, F. X. (2006). Management stratégique et dynamiques d'appropriation des outils de gestion : proposition d'une grille de lecture. *Management & Avenir*, *n° 9*(3), 181–200. https://doi.org/10.3917/mav.009.0181

Dechow, N., Granlund, M., & Mouritsen, J. (2007). Management control of the complex organization: Relationships between management accounting and digitalization. In C. Chapman, A. Hopwood, & M. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 2, pp. 625–640). Pergamon Press.

Demaret, J. (2018). The construction trajectories of legitimacy or deligitimation for management accountants. In *Comptabilite Controle Audit* (Vol. 24, Number 2, pp. 37–72). Association Francophone de Comptabilite. https://doi.org/10.3917/cca.242.0037

Demaret, J., & Méric, J. (2013, April). La constitution de la légitimité des contrôleurs de gestion : une étude exploratoire. *Comptabilité sans Frontières – The French Connection*. https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00991887

Desanctis, G., & Poole, M. S. (1994). Capturing the Complexity in Advanced Technology Use: Adaptive Structuration Theory. *Organization Science*, *5*(2), 121–147. http://www.jstor.orgURL:http://www.jstor.org/stable/2635011

DiMaggio, P., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, *48*(2), 147–160. https://doi.org/10.17323/1726-3247-2010-1-34-56

Efri Ekaningrum, N., Syahrul Hidayat, M., & Yuliaty, F. (2023). Exploring the Future of Work: Impact of Automation and Artificial Intelligence on Employment. In *ENDLESS: International Journal of Future Studies* (Vol. 6, Number 1). https://endless-journal.com/index.php/endless/125

Fähndrich, J. (2022). A literature review on the impact of digitalisation on management control. *Journal of Management Control*, *34*(1), 9–65. https://doi.org/10.1007/s00187-022-00349-4

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, *20*(4), 263–282. https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003

Fornerino, M., Godener, A., & Ray, D. (2010). La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale. *Comptabilité Contrôle Audit*, *Tome 16*(3), 101–126. https://doi.org/10.3917/cca.163.0101

Gomes Rickardo, & Santos Meiriele. (2023). Artificial intelligence: Its impact on employability. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, *18*(3), 198–203. https://doi.org/10.30574/wjarr.2023.18.3.1056

Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, *24*(1), 41–63. https://doi.org/10.1016/J.MAR.2012.11.002

Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, *9*, 185–211.

Grimand, A. (2012). L'appropriation des outils de gestion et ses effets sur les dynamiques organisationnelles : le cas du déploiement d'un référentiel des emplois et des compétences. *Management & Avenir*, (4), 237–257.

Hewege, C. R. (2012). A critique of the mainstream management control theory and the way forward. *SAGE Open*, *2*(4), 1–11. https://doi.org/10.1177/2158244012470114

Hoffjan, A. (2004). The Image of the Accountant in a German Context. *Accounting and the Public Interest*, *4*(1), 62–89.

Hopwood, A. G. (1987). The Archaeology of Accounting Systems. In *Accounting Organizations and Society* (Vol. 12, Number 3).

Järvenpää, M. (2007). Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review*, *16*(1), 99–142. https://doi.org/10.1080/09638180701265903

Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité Contrôle Audit*, *Tome 15*(2), 113–144. https://doi.org/10.3917/cca.152.0113

Lambert, C., & Pezet, E. (2011). Discipliner et agir sur soi : La double vie du contrôleur de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s)*. https://shs.hal.science/halshs-00558063v1

Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, *22*(2), 207–232. https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2

Latour, B. (1996). On actor-network theory: A few clarifications. *Soziale Welt*, *47*(4), 369–381.

Leonardi, P. M. (2011). When Flexible Routines Meet Flexible Technologies: Affordance, Constraint, and the Imbrication of Human and Material Agencies. *MIS Quarterly*, *35*(1), 147–167. https://doi.org/doi.org/10.2307/23043493

Li, T., & Mu, Z. (2023). The Employment Impact of Digital Transformation in the Logistics Industry in the Age of Artificial Intelligence – Take Shunfeng as an Example. *Advances in Economics, Management and Political Sciences*, *52*(1), 1–8. https://doi.org/10.54254/2754-1169/52/20230680

Mariani, C., & Mancini, M. (2025). Harnessing AI for value: examining the impact of AI capabilities and the mediating role of organizational agility on project value proposition. *International Journal of Managing Projects in Business*, *18*(8), 112–143. https://doi.org/10.1108/IJMPB-03-2025-0068

Markus, M. L. (1983). Power, Politics, and MIS Implementation. *Communications of the ACM*, *26*, 430–444. https://doi.org/10.1145/358141.358148

McCarthy, J. (2004, October 24). *What is Artificial Intelligence?* Stanford University. http://www-formal.stanford.edu/jmc/

McLuhan, M. (1964). *Understanding Media: The extensions of man*. Signet Books.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, *83*(2), 340–363. https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1086/226550

Moll, J., & Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *The British Accounting Review*, *51*(6), 100833. https://doi.org/10.1016/J.BAR.2019.04.002

Orlikowski, W. J. (1992). The Duality of Technology: Rethinking the Concept of Technology in Organizations. *Organization Science*, *3*(3), 398–427. https://doi.org/https://doi.org/10.1287/orsc.3.3.398

Orlikowski, W. J. (2000). Using Technology and Constituting Structures: A Practice Lens for Studying Technology in Organizations. *Organization Science*, *11*(4), 404–428. https://doi.org/https://doi.org/10.1287/orsc.11.4.404.14600

Quattrone, P. (2016). Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? *Management Accounting Research*, *31*, 118–122. https://doi.org/10.1016/J.MAR.2016.01.003

Raisch, S., & Krakowski, S. (2021). Artificial intelligence and management: The automation–augmentation paradox. *Academy of Management Review*, *46*(1), 192–210. https://doi.org/10.5465/AMR.2018.0072

Rieg, R., & Ulrich, P. (2024). Does digitalization in management accounting and control increase corporate performance? The mediating role of operational planning and budgeting. *Business Performance Review*, *2*(2), 35–47. https://doi.org/10.22495/bprv2i2p3

Rogers, E. M. (1995). *Diffusion of innovations* (3rd ed.). Free Press.

Rüller, S., Aal, K., Holdermann, S., Tolmie, P., Hartmann, A., Rohde, M., Zillinger, M., & Wulf, V. (2022). Technology is Everywhere, we have the Opportunity to Learn it in the Valley': The Appropriation of a Socio-Technical Enabling Infrastructure in the Moroccan High Atlas. *Computer Supported Cooperative Work: CSCW: An International Journal*, *31*(2), 197–236. https://doi.org/10.1007/s10606-021-09401-8

Russell, S. J., & Norvig, P. (2022). *Artificial Intelligence: A Modern Approach* (4th ed.). Pearson.

Scott, W. R. (2014). *Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities* (Fourth edition). SAGE.

Shapiro, S. C. (1992). *Encyclopedia of Artificial Intelligence* (Vol. 1). Wiley-Interscience.

Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, *20 No. 3*, 571–610. https://doi.org/https://doi.org/10.2307/258788

Suddaby, R., & Greenwood, R. (2005). Rhetorical Strategies of Legitimacy. *Administrative Science Quarterly*, *50*(1), 35–67. https://doi.org/https://doi.org/10.2189/asqu.2005.50.1.35

Vieira, L. (2022). L'intelligence artificielle : déni de conscience ou nouvel humanisme ? *Communication, Technologies et Développement*. https://doi.org/10.4000/ctd.7510

Weber, M. (1978). *Economy and Society: An Outline of Interpretive Sociology* (G. Roth & C. Wittich, Eds.; 1st English edition). University of California Press.

Windeck, D., Weber, J., & Strauss, E. (2015). Enrolling managers to accept the business partner: the role of boundary objects. *Journal of Management and Governance*, *19*(3), 617–653. https://doi.org/10.1007/s10997-013-9277-2