

Chapitre 30 :

L'intelligence artificielle et la transformation du contrôle de gestion : de la surveillance au rôle de business partner

Artificial Intelligence and the Transformation of Management Control: From Surveillance to Business Partner

AOUN Zineb

Docteure

ENCG Casablanca

Université Hassan II

LRPFG

Maroc

Résumé

Le contrôle de gestion, historiquement conçu comme un dispositif de surveillance et de conformité, connaît aujourd'hui une mutation profonde sous l'effet de la digitalisation et de l'intégration de l'intelligence artificielle (IA). Cette évolution interroge la capacité des organisations à dépasser une logique de contrôle pour adopter un rôle de business partner, orienté vers la création de valeur et l'accompagnement stratégique.

L'IA, en automatisant les tâches répétitives et en enrichissant les dispositifs budgétaires par des modèles prédictifs, constitue un levier de rationalité économique (Brynjolfsson & McAfee, 2017 ; Kaplan & Norton, 1992). Elle permet d'optimiser les coûts, d'améliorer la précision des prévisions et de renforcer la performance organisationnelle (Aoun, 2025). Toutefois, cette rationalité économique se heurte à des contraintes institutionnelles fortes : régulations financières, normes sociales et attentes des parties prenantes (North, 1990 ; DiMaggio & Powell, 1983 ; Freeman, 1984).

La problématique centrale de cette recherche est donc la suivante : comment l'IA transforme le contrôle de gestion en accentuant les tensions entre efficacité économique et légitimité institutionnelle, et comment les organisations arbitrent entre ces deux logiques ?

La méthodologie adoptée repose sur une approche documentaire et qualitative. Les résultats exposent une convergence vers une gouvernance hybride, où l'IA est mobilisée comme outil de performance mais encadrée par des mécanismes de légitimité (Suchman, 1995 ; Zuboff, 2019). Cette contribution vise à enrichir les mécanismes du contrôle de gestion en montrant que le contrôle de gestion, loin de disparaître, se reconfigure autour d'un rôle de business partner, capable de concilier rationalité économique et contraintes institutionnelles dans un contexte de transformation digitale.

Mots clés : Intelligence artificielle (IA), Transformation digitale, Contrôle de gestion, Rôle de business partner, Légitimité institutionnelle.

Abstract

Management Control, historically conceived as a mechanism of surveillance and compliance, is undergoing a profound transformation driven by digitalization and the integration of Artificial Intelligence (AI). This evolution challenges organizations to move beyond a logic of control and embrace a role as business partners, oriented toward value creation and strategic support.

AI, by automating repetitive tasks and enriching budgeting systems with predictive models, acts as a lever of economic rationality (Brynjolfsson & McAfee, 2017; Kaplan & Norton, 1992). It enables cost optimization, improves forecasting accuracy, and strengthens organizational performance. However, this economic rationality encounters strong institutional constraints: financial regulations, social norms, and stakeholder expectations (North, 1990; DiMaggio & Powell, 1983; Freeman, 1984).

The central research question is therefore: How does AI transform management control by intensifying the tensions between economic efficiency and institutional legitimacy, and how do organizations arbitrate between these two logics?

The adopted methodology relies on a documentary and qualitative approach. The findings highlight a convergence toward hybrid governance, where AI is mobilized as a performance tool but framed by mechanisms of legitimacy (Suchman, 1995; Zuboff, 2019). This contribution seeks to enrich management control mechanisms by demonstrating that management control, far from disappearing, is being reconfigured around a business partner role able to reconcile economic rationality with institutional constraints in the context of digital transformation.

Keywords : Artificial Intelligence (AI), Digital transformation, Management control, Business Partner role, Institutional legitimacy.

Introduction

Historiquement, le contrôle de gestion a été conçu comme un outil de surveillance et de conformité, visant à assurer la discipline budgétaire et le respect des normes organisationnelles. Dans cette logique, il servait principalement à vérifier l'application des règles et à réduire les écarts entre prévisions et réalisations (Anthony, 1965). Cette conception classique s'inscrivait dans une approche normative, où le contrôle de gestion était perçu comme un mécanisme de régulation interne, garantissant la stabilité et la cohérence des pratiques managériales (Simons, 1995).

Cependant, l'essor de la transformation digitale et de l'intelligence artificielle (IA) bouleverse ce rôle traditionnel. Les technologies numériques, en automatisant les tâches répétitives et en introduisant des modèles prédictifs, transforment le contrôle de gestion en un dispositif plus dynamique et orienté vers la performance (Brynjolfsson & McAfee, 2017; Davenport & Harris, 2007). L'IA enrichit les systèmes budgétaires et de reporting, permettant une meilleure anticipation des tendances et une optimisation des coûts, tout en renforçant la précision des prévisions (Kaplan & Norton, 1992).

Dans ce contexte, le contrôle de gestion tend désormais à évoluer vers une fonction de business partner, contribuant activement à la création de valeur et à l'orientation des décisions managériales (Merchant & Van der Stede, 2017). Cette évolution s'inscrit dans une logique de gouvernance hybride, où le contrôle ne se limite plus à la surveillance, mais devient un levier d'accompagnement stratégique, capable de concilier rationalité économique et légitimité institutionnelle (Suchman, 1995; Zuboff, 2019). De ce fait, le contrôle de gestion, loin de disparaître, se reconfigure autour d'un rôle de business partner, mobilisant les apports de l'IA et du digital pour dépasser une logique de conformité et s'inscrire dans une dynamique de création de valeur et de soutien aux décisions stratégiques.

L'IA, en automatisant les tâches répétitives et en enrichissant les dispositifs budgétaires par des modèles prédictifs, constitue un levier majeur de rationalité économique. Elle permet d'optimiser les coûts, d'améliorer la précision des prévisions et de renforcer la performance organisationnelle (Brynjolfsson & McAfee, 2017 ; Kaplan & Norton, 1992). Toutefois, cette rationalité économique ne peut être appréhendée de manière isolée : elle se confronte à des contraintes institutionnelles fortes, telles que les régulations financières, les normes sociales et les attentes des parties prenantes (North, 1990 ; DiMaggio & Powell, 1983 ; Freeman, 1984). Ces tensions mettent en lumière un dilemme central : comment concilier efficacité économique et légitimité institutionnelle dans un contexte de transformation digitale ?

La problématique de cette recherche s'articule autour de la question suivante : de quelle manière l'intelligence artificielle transforme-t-elle le contrôle de gestion en accentuant les tensions entre rationalité économique et légitimité institutionnelle, et comment les organisations arbitrent-elles entre ces deux logiques ?

L'objectif de cette recherche est double : montrer comment l'IA et les systèmes d'information redéfinissent les pratiques budgétaires et décisionnelles, et analyser la manière dont les organisations intègrent ces innovations pour concilier rationalité économique et légitimité institutionnelle.

Pour répondre à cette problématique, une méthodologie documentaire et qualitative a été adoptée, permettant d'analyser les apports théoriques et empiriques relatifs à l'intégration de l'IA dans les pratiques de contrôle de gestion. Cette démarche permettra de saisir en profondeur les représentations, pratiques et contraintes liées à l'usage de l'IA, tout en complétant l'analyse par un questionnaire court en échelle de Likert, administré à un échantillon restreint, afin de mesurer le degré d'adhésion aux innovations technologiques et aux normes de conformité.

Les résultats permettent de démontrer une convergence vers une gouvernance hybride, où l'IA est mobilisée comme outil de performance mais encadrée par des mécanismes de légitimité (Suchman, 1995; Zuboff, 2019). L'IA permet d'automatiser certaines tâches de reporting, d'améliorer la fiabilité des données et de renforcer la capacité prédictive des systèmes de contrôle. Elle ouvre ainsi la voie à une rationalité économique accrue, tout en posant la question de la légitimité institutionnelle face aux normes de conformité et aux attentes des parties prenantes. Loin de signifier la disparition du contrôle de gestion, cette évolution traduit sa reconfiguration autour d'un rôle de business partner, capable de concilier rationalité économique et contraintes institutionnelles dans un environnement marqué par la digitalisation et l'innovation technologique.

Ainsi, cette recherche contribue à enrichir les mécanismes du contrôle de gestion en démontrant que l'IA ne se limite pas à un outil technique, mais qu'elle constitue un vecteur de transformation organisationnelle et stratégique. Elle invite à repenser les fondements du contrôle de gestion, non plus comme un instrument de surveillance, mais comme un véritable dispositif de business partner, au cœur des dynamiques de gouvernance contemporaine.

1. Cadre théorique

1.1 Le contrôle de gestion classique : rôle de surveillance et de conformité

Historiquement, le contrôle de gestion s'est construit autour d'une logique de surveillance des performances et de conformité aux objectifs budgétaires. Hopwood (1976) souligne que le contrôle est avant tout un mécanisme disciplinaire, visant à réduire les écarts entre les résultats obtenus et les standards fixés. Bouquin (2004) prolonge cette approche en insistant sur la dimension comptable et financière du contrôle, centré sur la maîtrise des coûts et la régulation interne. Dans ce modèle, le contrôleur de gestion est perçu comme un garant de la conformité, chargé de vérifier que les pratiques respectent les règles établies et que les ressources sont utilisées de manière efficiente.

Avec la montée en puissance des systèmes d'information et de la transformation digitale, le rôle du contrôle de gestion évolue. Certaines études montrent que l'IA transforme les pratiques managériales en renforçant la capacité prédictive et en facilitant la prise de décision stratégique. De même, d'autres recherches soulignent que la digitalisation améliore l'efficacité du contrôle de gestion dans les organisations publiques, en automatisant les processus et en augmentant la fiabilité des données. Cette évolution conduit à une redéfinition du rôle du contrôleur de gestion, qui ne se limite plus à la surveillance mais s'affirme comme un business partner. Tedghi (2024) souligne que l'IA modifie les représentations des acteurs du contrôle, en passant d'une logique de contrôle disciplinaire à une logique de partenariat, où le contrôleur contribue activement à la création de valeur et à l'orientation stratégique.

Toutefois, cette transformation ne supprime pas les tensions. L'IA accentue le dilemme entre la recherche d'efficacité économique (optimisation des coûts, rapidité des décisions) et la nécessité de maintenir une légitimité institutionnelle (respect des normes, transparence vis-à-vis des parties prenantes). Ces tensions sont au cœur de la problématique actuelle du contrôle de gestion, qui doit arbitrer entre performance et conformité dans un contexte de digitalisation accélérée.

1.2 Évolution vers le rôle de business partner : Balanced Scorecard et pilotage stratégique :

À partir des années 1990, le rôle du contrôle de gestion connaît une transformation majeure, passant d'une logique de surveillance à une fonction plus stratégique et partenariale. Kaplan et Norton (1992) introduisent le Balanced Scorecard (BSC), qui élargit la perspective du contrôle au-delà des indicateurs financiers pour intégrer des dimensions telles que la satisfaction client, l'innovation et l'apprentissage organisationnel. Cette approche marque une rupture avec le

modèle classique centré sur la conformité et la maîtrise des coûts, en mettant l'accent sur la création de valeur et l'alignement des objectifs organisationnels.

Le contrôleur de gestion devient progressivement un business partner, impliqué dans la définition et le suivi de la stratégie. Il ne se limite plus à contrôler la conformité, mais contribue activement au pilotage stratégique, en fournissant des analyses transversales et en accompagnant les managers dans la prise de décision (Simons, 1995). Cette évolution traduit une transition du contrôle de gestion vers une logique d'apprentissage organisationnel et de soutien à l'innovation (Otley, 1999). Burns et Baldvinsdottir (2005) montrent que cette mutation s'inscrit dans une dynamique institutionnelle où le contrôleur de gestion devient un acteur clé de la gouvernance, participant à la construction de la stratégie et à la légitimation des choix organisationnels. De plus, Chenhall (2003) souligne que les systèmes de contrôle modernes favorisent une meilleure intégration entre performance financière et performance non financière, renforçant ainsi le rôle partenarial du contrôle de gestion. De ce fait, le passage du contrôle disciplinaire au pilotage stratégique illustre une évolution vers une fonction de conseil et de partenariat, où le contrôleur de gestion contribue à l'orientation stratégique et à la création de valeur durable.

1.3 Apports de l'IA et la transformation digitale : optimisation, automatisation et anticipation :

Les avancées technologiques récentes, notamment en intelligence artificielle (IA) et en transformation digitale, transforment profondément les pratiques du contrôle de gestion. Brynjolfsson et McAfee (2017) mettent en avant la capacité de l'IA à automatiser les tâches répétitives et à optimiser les coûts, permettant aux contrôleurs de se concentrer sur des activités à plus forte valeur ajoutée. Cette automatisation libère du temps pour l'analyse stratégique et favorise une meilleure allocation des ressources.

Par ailleurs, Weill et Ross (2019) insistent sur l'impact de la transformation digitale dans la traçabilité des flux financiers et l'amélioration des outils de prévision et d'anticipation. Le contrôle de gestion devient ainsi un levier d'analyse prédictive, capable de simuler différents scénarios et d'accompagner les managers dans des décisions plus rapides et plus fiables.

Moll et Yigitbasioglu (2019) soulignent que les technologies numériques, notamment les plateformes de big data et les outils d'IA, redéfinissent le rôle des professionnels du contrôle en les orientant vers des missions de conseil et de pilotage stratégique. De même, Appelbaum et al. (2017) montrent que l'intégration des systèmes analytiques et des ERP accroît la

pertinence des informations fournies aux décideurs, renforçant la dimension proactive du contrôle.

Ainsi, l'intégration du digital et de l'IA ne se limite plus à constater les écarts, mais permet d'anticiper les évolutions futures, de réduire l'incertitude et de soutenir la prise de décision stratégique. Le contrôle de gestion devient un acteur clé de la transformation organisationnelle, en combinant optimisation opérationnelle et anticipation stratégique.

1.4 Contraintes institutionnelles : régulations, normes sociales et attentes des parties prenantes :

Le contrôle de gestion ne peut être appréhendé uniquement sous l'angle technique et stratégique. Il est également soumis à des contraintes institutionnelles qui influencent ses pratiques et sa légitimité. North (1990) rappelle que les institutions, qu'il s'agisse de règles formelles (lois, régulations) ou informelles (normes sociales, conventions), structurent les comportements économiques et organisationnels. Dans cette perspective, le contrôle de gestion est encadré par un environnement institutionnel qui conditionne ses modes d'action et ses marges de manœuvre.

DiMaggio et Powell (1983) introduisent la notion d'isomorphisme institutionnel, expliquant pourquoi les organisations adoptent des pratiques similaires sous la pression des régulations, des normes sociales ou des attentes du marché. Ce processus d'homogénéisation traduit une recherche de conformité et de légitimité, où le contrôle de gestion devient un instrument de normalisation des comportements organisationnels.

La théorie des parties prenantes développée par Freeman (1984) souligne la nécessité pour le contrôle de gestion d'intégrer les attentes multiples des acteurs internes et externes : actionnaires, clients, salariés, régulateurs, etc. Le contrôleur de gestion doit ainsi arbitrer entre des exigences parfois contradictoires, en conciliant performance économique et responsabilité sociale.

Suchman (1995) insiste sur la recherche de légitimité organisationnelle, condition essentielle pour que les pratiques de gestion soient acceptées et reconnues dans un environnement donné. Le contrôle de gestion ne se limite donc pas à produire des chiffres ou des analyses, mais participe à la construction d'une légitimité institutionnelle, en alignant les pratiques internes avec les attentes externes.

Enfin, plusieurs travaux récents sur le contrôle de gestion à l'ère de la digitalisation montrent que la transformation numérique n'est pas seulement un vecteur d'efficacité, mais aussi un facteur de recomposition institutionnelle (Aoun, 2025). Ces recherches insistent sur la double

logique : une logique économique orientée vers la recherche de performance, l'optimisation des coûts et l'accélération des processus de reporting, et une logique institutionnelle qui privilégie la conformité, la traçabilité et la légitimité auprès des différentes parties prenantes. L'articulation de ces deux dimensions illustre la manière dont la transformation numérique reconfigure simultanément l'efficacité opérationnelle et l'ancrage institutionnel des pratiques de gestion.

▫ Hypothèses de recherche :

- * *H1* : L'intégration de l'intelligence artificielle dans les pratiques de contrôle de gestion contribue à renforcer la rationalité économique des organisations, en améliorant la précision des prévisions et en optimisant les coûts (Brynjolfsson & McAfee, 2017 ; Kaplan & Norton, 1992).
- * *H2* : L'usage de l'IA dans le contrôle de gestion favorise la transformation de ce dernier en un business partner, orienté vers la création de valeur et l'accompagnement des décisions managériales (Merchant & Van der Stede, 2017 ; Simons, 1995).
- * *H3* : La montée en puissance de l'IA accentue les tensions entre efficacité économique et légitimité institutionnelle, en confrontant les organisations aux contraintes réglementaires, sociales et aux attentes des parties prenantes (North, 1990 ; DiMaggio & Powell, 1983 ; Freeman, 1984).
- * *H4* : Les organisations arbitrent les tensions entre efficacité économique et légitimité institutionnelle en développant des formes de gouvernance hybride, où l'IA est mobilisée comme outil de performance mais encadrée par des mécanismes de légitimité (Suchman, 1995; Zuboff, 2019).
- * *H5* : L'évolution du contrôle de gestion vers un rôle de business partner ne signifie pas sa disparition, mais sa reconfiguration autour de nouvelles pratiques intégrant simultanément rationalité économique et contraintes institutionnelles dans un contexte de transformation digitale.

2. Méthodologie de recherche :

L'étude réalisée dans cette recherche adopte une approche qualitative, permettant de saisir en profondeur les représentations, pratiques et contraintes liées au contrôle de gestion dans un contexte de transformation digitale et institutionnelle. Comme le rappellent Miles & Huberman (1994), l'approche qualitative est particulièrement adaptée pour comprendre les logiques d'action et les significations attribuées par les acteurs. Cette orientation privilégie l'exploration des discours et des perceptions, tout en intégrant des éléments quantitatifs complémentaires afin de renforcer la vigueur des résultats (Creswell, 2014).

La collecte des données repose sur une triangulation méthodologique (Denzin, 1978), afin d'assurer la validité et la richesse des informations recueillies :

- Entretiens semi-directifs : réalisés auprès de douze personnes regroupées en trois catégories d'acteurs clés : contrôleurs de gestion, directeurs des systèmes d'information et responsables conformité. En recherche qualitative, un échantillon de cette taille est généralement considéré comme suffisant pour assurer une diversité de points de vue tout en permettant une analyse approfondie. Ces entretiens visent à comprendre les logiques internes de pilotage, les usages des outils digitaux et les contraintes réglementaires. L'entretien semi-directif, selon Kvale (1996), permet de combiner flexibilité et profondeur analytique.
- Analyse documentaire : exploitation de sources institutionnelles et normatives (rapports de l'OCDE, rapports de la Cour des comptes), afin de contextualiser les pratiques observées et de mettre en perspective les évolutions internationales. Bowen (2009) souligne que l'analyse documentaire constitue un complément essentiel pour trianguler les données qualitatives.
- Questionnaire (échelle de Likert) : administré à un échantillon restreint de 40 répondants pour compléter les perceptions recueillies, l'objectif n'est pas de produire une représentativité statistique, mais de compléter les données qualitatives par une mesure synthétique des attitudes en mesurant notamment le degré d'adhésion aux innovations technologiques et aux normes de conformité. L'utilisation d'échelles de Likert est reconnue pour sa capacité à capter les attitudes et perceptions de manière synthétique (Likert, 1932).

Cette combinaison méthodologique permet de croiser les données qualitatives (discours, documents) et quantitatives (perceptions mesurées), renforçant ainsi la validité interne et la

fiabilité des conclusions. Comme le rappellent Jick (1979) et Yin (2018), l'utilisation de cette combinaison méthodologique est une stratégie essentielle pour réduire les biais et enrichir l'interprétation des résultats dans les recherches organisationnelles.

Afin d'assurer une analyse approfondie et une rigueur méthodologique, l'étude adoptée mobilise plusieurs logiciels spécialisés, chacun apportant une contribution spécifique et complémentaire. L'usage combiné de ces outils permet de diversifier les angles d'approche et d'enrichir la compréhension du phénomène étudié. Les logiciels dédiés à l'analyse qualitative, statistique et lexicométrique offrent ainsi des perspectives distinctes : identification des thématiques récurrentes dans les discours, validation quantitative des tendances observées, et cartographie des structures lexicales sous-jacentes. Cette complémentarité méthodologique garantit une lecture intégrée des données, en mettant en évidence les tensions, convergences et divergences qui traversent les pratiques organisationnelles à l'ère de l'intelligence artificielle.

Les outils utilisés dans cette étude comprennent :

- *NVivo* : utilisé pour le codage thématique des entretiens et documents, permettant d'identifier les catégories émergentes et les régularités discursives. Selon Bazeley & Jackson (2013), NVivo 14 facilite l'organisation et l'interprétation des données qualitatives en offrant une traçabilité et une rigueur accrues dans le processus de codage.
- *SPSS* : mobilisé pour le traitement des données issues du questionnaire, avec des statistiques descriptives (fréquences, moyennes, corrélations simples) afin de compléter l'analyse qualitative. Field (2013) souligne que SPSS est un outil vigoureux pour l'analyse statistique, particulièrement adapté aux enquêtes utilisant des échelles de Likert.
- *Iramuteq* : utilisé en version 0.7 alpha 2 pour une approche lexicométrique, permettant de cartographier les champs sémantiques dominants et de mettre en évidence les oppositions ou convergences dans les discours. Camargo & Justo (2013) montrent que l'utilisation d'Iramuteq dans les recherches qualitatives permet de renforcer l'objectivité de l'analyse textuelle en identifiant les structures lexicales sous-jacentes.

Cette combinaison d'outils permet de croiser les données qualitatives et quantitatives renforçant ainsi la validité interne et la fiabilité des conclusions.

Dans le cadre de cette recherche, le guide d'entretien a été conçu comme un outil méthodologique permettant d'explorer les représentations, pratiques et perceptions des acteurs impliqués dans le contrôle de gestion, la transformation digitale et la conformité

institutionnelle. L'objectif est de recueillir des données qualitatives riches et nuancées, en donnant la parole aux différents profils concernés (contrôleurs de gestion, responsables des systèmes d'information, responsables conformité).

La structuration du guide d'entretien vise à situer le rôle et le parcours des acteurs dans leur contexte professionnel, tout en explorant les représentations du contrôle de gestion et leurs évolutions face aux mutations digitales. Elle permet également d'analyser l'usage des outils numériques et de l'intelligence artificielle, ainsi que leurs effets sur la performance et la légitimité institutionnelle. Le guide cherche en outre à identifier les contraintes réglementaires et institutionnelles qui influencent les pratiques, tout en mettant en lumière les arbitrages organisationnels nécessaires entre efficacité économique et conformité.

Tableau N°1 : Guide d'entretien

Thème	Objectifs	Questions principales
Introduction & Profil	Situer l'acteur dans son contexte professionnel	- Pouvez-vous décrire votre rôle et vos responsabilités ? - Depuis combien de temps occupez-vous ce poste ?
Représentations du contrôle de gestion	Comprendre les perceptions et finalités attribuées	- Comment définissez-vous le contrôle de gestion dans votre organisation ? - Quelles sont ses principales finalités aujourd'hui ?
Pratiques et outils digitaux	Explorer l'usage des technologies et leur impact	- Quels outils digitaux utilisez-vous dans vos activités ? - Comment influencent-ils vos pratiques quotidiennes ?
Contraintes réglementaires et institutionnelles	Identifier les contraintes et adaptations	- Quelles contraintes réglementaires impactent votre activité ? - Comment conciliez-vous conformité et efficacité opérationnelle ?
Transformation digitale et institutionnelle	Saisir l'impact global sur les métiers	- Comment percevez-vous l'impact de la transformation digitale sur votre fonction ? - Quels changements institutionnels influencent vos pratiques ?

Source : L'auteur

3. Résultats :

Les résultats de l'analyse thématique réalisée par Nvivo dévoilent que l'IA agit comme un catalyseur de transformation : elle optimise les processus de contrôle de gestion, mais impose en parallèle une exigence accrue de traçabilité et de conformité. Les tensions entre efficacité économique et légitimité institutionnelle sont accentuées car les acteurs doivent justifier davantage leurs décisions, ce qui peut ralentir la recherche de performance. Les organisations arbitrent en fonction du contexte, certaines privilégient la rapidité et l'efficacité, d'autres renforcent la conformité pour garantir leur légitimité.

Le métier évolue vers une hybridation, le contrôleur de gestion devient un acteur stratégique, capable de naviguer entre les logiques économiques et institutionnelles.

Tableau N°2 : Analyse thématique (Résultats NVivo)

Thème principal	Catégories émergentes	Résultats observés	Interprétation
Transformation par l'IA	<ul style="list-style-type: none"> - Automatisation des tâches - Outils prédictifs - Digitalisation des reporting 	Les acteurs décrivent l'IA comme un levier d'efficacité, réduisant les délais et améliorant la précision des analyses.	L'IA renforce la logique économique en valorisant la performance et la rationalisation des processus.
Tensions entre efficacité et légitimité	<ul style="list-style-type: none"> - Pression sur la conformité - Exigences réglementaires accrues - Transparence et traçabilité 	Les responsables conformité soulignent que l'IA accroît les exigences de justification et de contrôle.	La logique institutionnelle est renforcée : l'IA impose une traçabilité qui peut ralentir la recherche d'efficacité.
Arbitrages organisationnels	<ul style="list-style-type: none"> - Priorisation de la performance - Adaptation aux régulations - Compromis entre 	Les contrôleurs de gestion et les responsables des systèmes d'information évoquent des arbitrages permanents : accélérer la production d'indicateurs	Les organisations oscillent entre deux logiques : maximiser l'efficacité économique et

	rapidité et conformité	et tout en respectant les normes.	préserver la légitimité institutionnelle.
Compétences et adaptation	<ul style="list-style-type: none"> - Hybridation des savoirs - Maîtrise des outils digitaux - Sensibilité réglementaire 	Les acteurs insistent sur la nécessité de nouvelles compétences, à la fois techniques et institutionnelles.	L'IA transforme le rôle du contrôleur de gestion en un métier hybride, à la frontière entre pilotage économique et conformité.

Source : L'auteur

Les statistiques descriptives issues du questionnaire confirment les résultats qualitatifs, l'IA et les outils digitaux améliorent l'efficacité économique, mais génèrent des tensions accrues avec les exigences de conformité. Les corrélations simples montrent que plus l'usage des outils digitaux est intensif, plus la perception d'efficacité augmente, mais la perception de conformité diminue. Les organisations doivent donc arbitrer entre performance et légitimité institutionnelle, en fonction de leurs priorités stratégiques et de leur secteur d'activité.

Tableau N°3 : Analyse descriptive du questionnaire (Résultats SPSS)

Type d'analyse	Résultats observés	Interprétation
Fréquences	Forte proportion de répondants déclarant utiliser des outils digitaux dans le contrôle de gestion (plus de 70 %).	L'enquête confirme l'intégration généralisée des solutions numériques dans les pratiques.
Moyennes (échelles de Likert)	<ul style="list-style-type: none"> - Satisfaction vis-à-vis des outils digitaux : moyenne élevée ($\approx 4/5$). - Perception des contraintes réglementaires : moyenne modérée ($\approx 3/5$). 	Les acteurs valorisent l'efficacité des outils, mais expriment une vigilance face aux exigences institutionnelles.
Corrélations simples	<ul style="list-style-type: none"> - Corrélation positive entre l'usage intensif des outils digitaux et la perception d'efficacité économique. - Corrélation négative entre intensité d'usage et perception de conformité institutionnelle. 	L'usage de l'IA et des outils digitaux renforce la logique économique, mais accentue les tensions avec la logique institutionnelle.

<p>Segmentation par catégorie d'acteurs</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Contrôleurs de gestion : focalisés sur la performance et la rapidité. - Responsables des systèmes d'informations : insistent sur l'intégration technique et la sécurité. - Responsables conformité : mettent en avant la traçabilité et la légitimité. 	<p>Les arbitrages organisationnels varient selon les fonctions, révélant des logiques différenciées mais complémentaires.</p>
--	--	---

Source : L'auteur

L'analyse lexicométrique met en lumière deux pôles discursifs dominants :

- Efficacité économique (valorisation de la performance, optimisation des coûts, rapidité).
- Légitimité institutionnelle (conformité, traçabilité, régulation).

Les discours révèlent une polarisation lexicale : l'IA accentue la tension entre ces deux logiques. Toutefois, des convergences sémantiques apparaissent autour de la transformation digitale et des compétences nécessaires, traduisant une reconnaissance partagée de l'impact de l'IA. Les organisations sont décrites comme opérant des arbitrages permanents, cherchant un compromis entre performance et conformité.

Tableau N°4 : Analyse lexicométrique (Résultats Iramuteq)

<p>Champ sémantique dominant</p>	<p>Occurrences / régularités</p>	<p>Résultats observés</p>	<p>Interprétation</p>
<p>Efficacité économique</p>	<p>Termes récurrents : <i>performance, rapidité, optimisation, coûts, indicateurs</i></p>	<p>Les discours des contrôleurs de gestion et des responsables des systèmes d'information insistent sur la valeur ajoutée de l'IA pour améliorer la productivité et réduire les délais.</p>	<p>L'IA est associée à une logique de rationalisation et de maximisation des résultats.</p>
<p>Légitimité institutionnelle</p>	<p>Termes récurrents : <i>conformité, régulation,</i></p>	<p>Les responsables conformité mettent en avant les obligations réglementaires et</p>	<p>L'IA est perçue comme un outil qui accroît la surveillance et la traçabilité,</p>

	<i>transparence, traçabilité, contrôle</i>	la nécessité de justifier chaque décision.	renforçant la logique institutionnelle.
Oppositions lexicales	Contraste entre <i>efficacité / conformité, rapidité / traçabilité, innovation / régulation</i>	Les discours révèlent une tension structurante entre deux pôles : recherche de performance et respect des normes.	L'IA accentue cette polarisation, obligeant les organisations à arbitrer.
Convergences lexicales	Termes communs : <i>outil, pilotage, décision, adaptation, compétence</i>	Tous les acteurs reconnaissent que l'IA transforme le métier et nécessite de nouvelles compétences hybrides.	L'IA est vue comme un facteur de mutation transversale, au-delà des différences de fonction.

Source : L'auteur

Les résultats obtenus par NVivo, SPSS et Iramuteq confirment que l'IA transforme le contrôle de gestion en accentuant les tensions entre efficacité économique et légitimité institutionnelle. Les résultats de l'étude soulignent que le contexte marocain met particulièrement l'accent sur la performance et la compétitivité, en cohérence avec les objectifs de croissance économique et d'attractivité des investissements. Cette orientation traduit une volonté de renforcer la position du pays dans un environnement global marqué par une concurrence accrue et par la nécessité d'optimiser les ressources disponibles. Parallèlement, une intégration progressive des normes internationales est observée qui témoigne d'une démarche d'alignement avec les standards globaux tout en préservant les spécificités locales. Cette dynamique combinée permet au Maroc de consolider sa légitimité institutionnelle et de favoriser une meilleure insertion dans les circuits économiques mondiaux, en combinant rationalité économique et adaptation contextuelle. Un tel modèle pourrait constituer un cadre de référence pour les pays en transition, en offrant une articulation équilibrée entre innovation technologique et respect des normes sociales et réglementaires, et en posant les bases d'une gouvernance durable et crédible.

HI : L'intégration de l'intelligence artificielle dans les pratiques de contrôle de gestion contribue à renforcer la rationalité économique des organisations, en améliorant la précision des prévisions et en optimisant les coûts : Les résultats confirment pleinement que l'intégration de l'intelligence artificielle dans le contrôle de gestion renforce la rationalité économique. Les organisations étudiées ont constaté une amélioration significative de la précision des prévisions

budgétaires et une optimisation des coûts grâce aux modèles prédictifs et aux outils d'automatisation. Cette observation valide l'hypothèse selon laquelle l'IA constitue un levier de performance économique, en cohérence avec les travaux de Brynjolfsson & McAfee (2017) et Kaplan & Norton (1992).

H2 : L'usage de l'IA dans le contrôle de gestion favorise la transformation de ce dernier en un business partner, orienté vers la création de valeur et l'accompagnement des décisions managériales : Les données recueillies montrent que le contrôle de gestion tend effectivement à évoluer vers un rôle de business partner. Toutefois, cette évolution reste partielle : si l'IA permet de libérer du temps pour des activités à plus forte valeur ajoutée, certaines pratiques demeurent centrées sur la conformité et la surveillance. L'hypothèse est donc validée partiellement : le rôle de business partner se dessine, mais il coexiste encore avec des logiques traditionnelles (Merchant & Van der Stede, 2017 ; Simons, 1995).

H3 : La montée en puissance de l'IA accentue les tensions entre efficacité économique et légitimité institutionnelle, en confrontant les organisations aux contraintes réglementaires, sociales et aux attentes des parties prenantes : Les résultats mettent en lumière une accentuation des tensions entre efficacité économique et légitimité institutionnelle. Les organisations doivent composer avec des régulations financières strictes, des normes sociales et des attentes accrues des parties prenantes. L'IA, en introduisant de nouvelles pratiques, exacerbe ces tensions en soulevant des enjeux de transparence et de responsabilité. Cette hypothèse est validée totalement, en cohérence avec les cadres institutionnels proposés par North (1990), DiMaggio & Powell (1983) et Freeman (1984).

H4 : Les organisations arbitrent ces tensions en développant des formes de gouvernance hybride, où l'IA est mobilisée comme outil de performance mais encadrée par des mécanismes de légitimité : Les observations confirment que les organisations arbitrent ces tensions en développant des formes de gouvernance hybride. L'IA est mobilisée comme outil de performance, mais son usage est encadré par des mécanismes de légitimité, tels que des chartes éthiques, des dispositifs de conformité et des processus de validation institutionnelle. Cette hypothèse est validée totalement, rejoignant les analyses de Suchman (1995) et Zuboff (2019).

H5 : L'évolution du contrôle de gestion vers un rôle de business partner ne signifie pas sa disparition, mais sa reconfiguration autour de nouvelles pratiques intégrant simultanément rationalité économique et contraintes institutionnelles dans un contexte de transformation digitale : Les résultats montrent que le contrôle de gestion ne disparaît pas, mais se reconfigure autour d'un rôle de business partner. Cette reconfiguration est progressive et dépend du degré

de maturité digitale des organisations. L'hypothèse est validée partiellement : si la tendance est claire, elle reste inégale selon les contextes sectoriels et institutionnels.

4. Discussion :

Les entretiens menés auprès des acteurs clés (contrôleurs de gestion, responsables systèmes d'informations, responsables conformité, managers) dévoilent une série de perceptions et de représentations qui éclairent la manière dont l'intelligence artificielle et la digitalisation transforment les pratiques organisationnelles.

La perception de l'intelligence artificielle apparaît ambivalente. D'un côté, un optimisme technologique se manifeste : plusieurs répondants la considèrent comme un levier d'efficacité, favorisant l'automatisation, la réduction des délais de reporting et une fiabilité accrue des données. De l'autre côté, des réserves institutionnelles subsistent : certains soulignent les risques liés à la conformité, à la traçabilité et à la dépendance technologique, insistant sur la nécessité de préserver la légitimité organisationnelle.

La tension entre performance et légitimité apparaît clairement dans les discours. D'un côté, la recherche de performance économique se traduit par la rapidité et l'optimisation des coûts ; de l'autre, la logique institutionnelle met l'accent sur la sécurité, la conformité et la transparence. Cette tension est vécue comme un arbitrage permanent, où les acteurs doivent composer entre exigences économiques et contraintes réglementaires.

Les entretiens montrent une redéfinition des rôles et des compétences. Le contrôleur de gestion et le responsable des systèmes d'information apparaissent désormais comme des acteurs situés à la frontière entre pilotage économique et gouvernance institutionnelle. Les compétences attendues évoluent vers une maîtrise des outils digitaux, mais également vers une capacité à dialoguer avec les parties prenantes afin de justifier et légitimer les choix organisationnels.

Les discours révèlent à la fois des convergences et des divergences. Tous reconnaissent que l'intelligence artificielle est désormais incontournable et qu'elle transforme en profondeur les pratiques. Toutefois, certains valorisent avant tout la performance économique, tandis que d'autres mettent l'accent sur la conformité et la légitimité. Ces divergences traduisent des positionnements sectoriels et culturels distincts.

L'analyse documentaire réalisée dans le cadre de cette recherche a permis de mettre en exergue plusieurs tendances majeures concernant l'impact de la digitalisation et de l'intelligence artificielle sur le contrôle de gestion et la gouvernance organisationnelle. Les documents consultés (articles scientifiques, rapports institutionnels et ouvrages spécialisés) convergent vers l'idée que la transformation digitale ne se limite pas à une amélioration technique, mais

qu'elle induit une recomposition profonde des logiques organisationnelles. Les résultats de cette analyse dévoilent plusieurs axes structurants. Ils concernent, d'une part, l'intelligence artificielle envisagée comme levier de performance, et d'autre part, la légitimité institutionnelle et la conformité. Ils mettent également en lumière la tension entre les deux logiques économique et réglementaire ainsi qu'une redéfinition des compétences et des rôles au sein des organisations.

- L'IA comme levier de performance :

De nombreux travaux (Creswell, 2014 ; Field, 2013) soulignent que l'intégration des outils numériques et de l'IA favorise une optimisation des processus, une réduction des délais de reporting et une fiabilité accrue des données. Cette dimension est confirmée par les documents analysés, qui mettent en avant la capacité des technologies à renforcer la performance économique et la rapidité décisionnelle.

- La légitimité institutionnelle et la conformité :

Parallèlement, l'analyse documentaire montre que la digitalisation accroît les exigences de conformité et de traçabilité (Miles & Huberman, 1994 ; Kvale, 1996). Les sources insistent sur la nécessité de sécuriser les pratiques organisationnelles, afin de préserver la légitimité auprès des parties prenantes et de répondre aux normes réglementaires. Cette logique institutionnelle apparaît comme un contrepoids indispensable à la logique de performance.

- La tension entre deux logiques :

Les documents étudiés confirment que les organisations se trouvent dans une situation d'arbitrage permanent entre efficacité économique et légitimité institutionnelle. Cette tension est largement discutée dans les travaux de Aoun & Kasbaoui (2025) et Aoun (2025), qui démontrent que l'IA constitue à la fois un pilier de performance organisationnelle et un facteur de recomposition institutionnelle. L'analyse documentaire illustre cette double logique en montrant que les innovations technologiques ne peuvent être dissociées des contraintes de gouvernance.

- Redéfinition des compétences et des rôles :

Enfin, les sources académiques illustrent une évolution des compétences attendues : les acteurs du contrôle de gestion et des systèmes d'information doivent désormais maîtriser les outils digitaux tout en intégrant une dimension de gouvernance et de conformité (Bazeley & Jackson,

2013 ; Camargo & Justo, 2013). L'analyse documentaire confirme cette hybridation des rôles, qui traduit une recomposition des métiers et des responsabilités.

L'administration du questionnaire, construit sur une échelle de Likert, a permis de compléter les données qualitatives issues des entretiens et de l'analyse documentaire par une mesure synthétique des attitudes et perceptions des répondants. Les résultats dévoilent plusieurs tendances significatives.

La majorité des répondants exprime un degré élevé d'adhésion aux outils numériques et à l'intelligence artificielle, perçus comme des leviers d'efficacité et de modernisation. Cette orientation confirme les constats des entretiens, où l'IA est largement associée à la rapidité, à la fiabilité et à l'optimisation des processus.

Parallèlement, une proportion non négligeable des participants manifeste une forte sensibilité aux exigences institutionnelles et réglementaires. Les résultats du questionnaire montrent que la conformité et la traçabilité sont perçues comme des conditions essentielles pour légitimer l'usage des innovations technologiques.

Les réponses révèlent une polarisation entre deux logiques. La première, de nature économique, valorise la performance, la réduction des coûts et l'efficacité opérationnelle. La seconde, institutionnelle, accorde une importance particulière à la conformité, à la transparence et à la légitimité auprès des parties prenantes. Cette polarisation rejoint les tensions identifiées dans les entretiens et confirmées par l'analyse documentaire.

Les résultats du questionnaire viennent affirmer les recherches de Aoun & Kasbaoui (2025) ainsi que de Aoun (2025), en montrant que l'intelligence artificielle et la digitalisation ne se réduisent pas à de simples instruments d'efficacité. Elles apparaissent également comme des vecteurs de recomposition institutionnelle, transformant à la fois les pratiques organisationnelles et les rapports de légitimité. L'échelle de Likert, en captant les attitudes de manière synthétique, précise que les acteurs ne perçoivent pas l'IA uniquement comme un instrument technique, mais comme un enjeu de gouvernance et de légitimité (Likert, 1932).

La recherche menée dévoile plusieurs tensions majeures qui traversent les pratiques contemporaines de contrôle de gestion et de gouvernance numérique. D'une part, la tension entre performance et légitimité illustre le dilemme des organisations, partagées entre la recherche d'efficacité économique et la nécessité de respecter des normes institutionnelles et sociales. D'autre part, l'opposition entre explicabilité et complexité technique souligne les défis liés à l'usage de l'intelligence artificielle, où la sophistication des algorithmes peut réduire la transparence et la compréhension par les parties prenantes. Ces tensions se traduisent par des

arbitrages organisationnels différenciés selon les contextes nationaux, la performance et la compétitivité au Maroc constituent des priorités, avec une intégration progressive des standards internationaux. Sur le plan théorique, ces constats confirment la pertinence des approches néo-institutionnelles (DiMaggio & Powell, 1983), qui mettent en avant les pressions normatives et mimétiques, ainsi que de la stakeholder theory (Freeman, 1984), qui insiste sur la prise en compte des attentes multiples des parties prenantes. Enfin, les implications pratiques soulignent la nécessité d'une gouvernance algorithmique responsable et transparente, capable de concilier rationalité économique et légitimité institutionnelle, tout en garantissant l'explicabilité des outils numériques et la confiance des acteurs impliqués.

L'ensemble des résultats obtenus met en lumière une dynamique commune, l'intelligence artificielle et la digitalisation transforment le contrôle de gestion et la gouvernance organisationnelle en accentuant une tension structurante entre performance économique et légitimité institutionnelle.

Les acteurs expriment une perception ambivalente, oscillant entre enthousiasme technologique et prudence institutionnelle, les sources académiques (Creswell, 2014 ; Field, 2013 ; Miles & Huberman, 1994 ; Kvale, 1996) confirment que l'IA optimise les processus tout en renforçant les exigences de conformité. En outre, les réponses du questionnaire révèlent une polarisation entre performance et conformité, validant quantitativement les tendances observées qualitativement.

Les trois volets convergent vers l'idée que l'IA constitue un levier de performance organisationnelle (rapidité, fiabilité, optimisation des coûts) mais impose en parallèle une recomposition institutionnelle (traçabilité, transparence, conformité).

Les résultats soulignent une évolution des métiers : le contrôleur de gestion et le responsable des systèmes d'informations deviennent des acteurs hybrides, à la frontière entre pilotage économique et gouvernance institutionnelle. Les sources académiques (Bazeley & Jackson, 2013 ; Camargo & Justo, 2013) confirment cette hybridation, en insistant sur la nécessité de maîtriser les outils digitaux tout en intégrant les exigences de conformité.

Les résultats montrent que l'IA optimise les processus, réduit les délais de reporting et améliore la fiabilité des données (Creswell, 2014 ; Field, 2013). Cela traduit une évolution du contrôle de gestion, qui ne se limite plus à une fonction de surveillance, mais devient un levier de performance organisationnelle.

Les entretiens et l'analyse documentaire soulignent l'importance croissante de la traçabilité et de la conformité (Miles & Huberman, 1994 ; Kvale, 1996). Le contrôle de gestion se transforme

en garant de la légitimité institutionnelle, dépassant son rôle traditionnel de contrôle pour devenir un acteur stratégique de gouvernance.

Les résultats du questionnaire révèlent une polarisation entre performance et conformité, mais aussi une convergence vers l'idée que l'IA impose une recomposition des rôles et des compétences (Bazeley & Jackson, 2013 ; Camargo & Justo, 2013). Le contrôleur de gestion et le responsable des systèmes d'informations deviennent des partenaires stratégiques, à la frontière entre pilotage économique et gouvernance institutionnelle. L'IA apparaît comme le catalyseur de cette mutation, transformant le contrôle de gestion en un acteur stratégique, capable de concilier efficacité économique et légitimité institutionnelle, et de dépasser son rôle traditionnel de surveillance pour devenir un partenaire clé dans la gouvernance organisationnelle garantissant le rôle de business partner.

L'intelligence artificielle transforme le contrôle de gestion, qui évolue d'une logique de surveillance vers un rôle de business partner. Cette mutation repose sur une articulation fine entre efficacité économique et légitimité institutionnelle, et ouvre la voie à une redéfinition des métiers, des compétences et des responsabilités dans les organisations contemporaines.

Conclusion

L'intelligence artificielle apparaît comme un levier majeur de transformation du contrôle de gestion, en redéfinissant son rôle traditionnel vers celui de business partner, davantage impliqué dans le pilotage stratégique et la création de valeur. Toutefois, cette évolution ne se fait pas en dehors des contraintes institutionnelles, qui imposent des régulations, des normes et des attentes de légitimité. L'étude présente néanmoins certaines limites méthodologiques, liées à son caractère qualitatif, à la taille restreinte de l'échantillon et à la contextualisation des résultats, ce qui invite à la prudence dans la généralisation des conclusions.

Cette étude démontre que l'intégration de l'intelligence artificielle dans le contrôle de gestion ne se limite pas à une évolution technique, mais constitue une véritable transformation organisationnelle. Les résultats obtenus montrent que le contrôle de gestion dépasse progressivement son rôle traditionnel de surveillance, centré sur le suivi et la conformité, il tend désormais à s'affirmer comme un business partner au service de la performance et de la gouvernance.

L'IA apparaît ainsi comme un catalyseur de changement, permettant d'optimiser les processus, d'accroître la fiabilité des données et de renforcer la rapidité décisionnelle. En parallèle, elle impose de nouvelles exigences de traçabilité et de légitimité institutionnelle, obligeant les

organisations à trouver un équilibre entre efficacité économique et conformité réglementaire. Cette tension, loin d'être un obstacle, devient un moteur de recomposition des pratiques et des rôles.

La recherche valorise également la redéfinition des compétences : les acteurs du contrôle de gestion doivent désormais maîtriser les outils digitaux tout en intégrant une dimension de gouvernance et d'éthique. Ce repositionnement confirme que le contrôle de gestion est en train de se transformer en un acteur clé de la stratégie organisationnelle, capable de dialoguer avec les directions métiers et de contribuer activement à la prise de décision.

En définitive, les résultats de cette étude démontrent que l'intelligence artificielle ouvre la voie à une mutation profonde du contrôle de gestion : d'une logique de surveillance, il évolue vers un rôle de business partner, au cœur de la gouvernance et de la performance des organisations contemporaines.

Malgré la richesse des résultats obtenus et la complémentarité méthodologique mobilisée, cette recherche présente certaines limites qu'il convient de reconnaître afin de situer la portée des conclusions :

▫ Limites méthodologiques :

L'une des principales limites de cette recherche réside dans la taille restreinte de l'échantillon mobilisé pour le questionnaire, ce qui réduit la représentativité statistique des résultats. Les tendances observées doivent ainsi être interprétées comme des indications exploratoires, offrant des pistes de réflexion, plutôt que comme des généralisations applicables à l'ensemble des organisations. Par ailleurs, la nature qualitative des entretiens constitue une autre limite, bien qu'ils permettent une compréhension fine et nuancée des perceptions des acteurs, ils reflètent avant tout des expériences individuelles et contextuelles, sans prétendre à l'exhaustivité. Enfin, l'analyse documentaire s'est appuyée sur un corpus académique et institutionnel ciblé. Si ce choix garantit la pertinence et la cohérence des sources mobilisées, il ne couvre pas l'ensemble des travaux internationaux relatifs à l'intelligence artificielle et au contrôle de gestion, ce qui limite la portée comparative des résultats.

▫ Limites contextuelles :

Une limite importante de cette recherche tient à son ancrage géographique et sectoriel. En effet, l'étude s'inscrit principalement dans le contexte marocain et dans certains secteurs spécifiques, ce qui confère aux résultats une forte contextualisation. Si cette approche permet de saisir les dynamiques propres à l'environnement étudié, elle limite toutefois la possibilité de généraliser les conclusions à d'autres environnements institutionnels ou culturels, où les pratiques et les

perceptions de l'intelligence artificielle pourraient différer. Par ailleurs, la recherche se heurte à la temporalité de la transformation digitale : l'IA et les technologies numériques évoluent rapidement, et les conclusions présentées reflètent un état des pratiques à un moment donné. Elles sont donc susceptibles d'être dépassées ou nuancées par l'émergence de nouvelles innovations technologiques ou par des évolutions réglementaires futures.

▫ Limites théoriques :

Une limite théorique importante de cette recherche réside dans le fait que le cadre conceptuel mobilisé demeure en construction. La littérature sur l'articulation entre intelligence artificielle, gouvernance et contrôle de gestion reste encore émergente, ce qui confère aux résultats une valeur exploratoire et contributive, mais sans prétention à une théorisation définitive. Par ailleurs, l'analyse s'est principalement structurée autour de la dualité entre performance et légitimité, considérée comme centrale dans la transformation du contrôle de gestion. Si cette tension éclaire de manière pertinente les dynamiques observées, elle ne couvre pas l'ensemble des dimensions susceptibles d'influencer cette évolution. D'autres facteurs, tels que la culture organisationnelle, le leadership ou encore l'éthique, pourraient également jouer un rôle déterminant et mériteraient d'être intégrés dans de futures recherches pour enrichir la compréhension globale du phénomène.

À la lumière des limites évoquées, plusieurs pistes de recherche futures peuvent être envisagées afin d'approfondir et de consolider les résultats obtenus. Il serait pertinent de mener des enquêtes quantitatives à grande échelle, avec des échantillons plus représentatifs, afin de valider statistiquement les tendances observées. De même, des études évolutives permettraient de suivre l'évolution des perceptions et des pratiques dans le temps, en tenant compte de la rapidité des innovations technologiques. La recherche gagnerait à être élargie à des comparaisons internationales, afin d'examiner comment l'intelligence artificielle et la digitalisation transforment le contrôle de gestion dans des environnements institutionnels et culturels différents. Une telle approche comparative offrirait une meilleure compréhension des spécificités locales et des dynamiques globales. Au-delà de la tension entre performance et légitimité, il serait intéressant d'intégrer d'autres dimensions susceptibles d'influencer la transformation du contrôle de gestion, telles que la culture organisationnelle, le leadership, ou encore les enjeux éthiques liés à l'usage de l'IA. Ces axes permettraient de développer une vision plus holistique du phénomène. Enfin, une perspective prometteuse réside dans l'adoption d'une approche interdisciplinaire, croisant les apports de l'économie, du management, de la sociologie et des sciences de l'information. Une telle démarche permettrait de mieux saisir la

complexité des transformations induites par l'IA et d'élaborer des cadres conceptuels plus vigoureux.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*.
- Aoun, Z. & Kasbaoui, T. (2025). Intelligence artificielle et théories de la gouvernance d'entreprise : vers un modèle conceptuel intégré. *Revue Internationale de la Recherche Scientifique*, 3(6), 6981–6996.
- Aoun, Z. (2025). Gouvernance et intelligence artificielle : un nouveau pilier de la performance organisationnelle. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(12), 218–236.
- 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.
- Bazeley, P., & Jackson, K. (2013). *Qualitative Data Analysis with NVivo*.
- Bouquin, H. (2004). *Le contrôle de gestion*. PUF.
- Bowen, G. A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27–40.
- Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2017). *Machine, Platform, Crowd: Harnessing Our Digital Future*. W. W. Norton & Company.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757.
- Camargo, B. V., & Justo, A. M. (2013). IRaMuTeQ: Interface de R pour les Analyses Multidimensionnelles de Textes et de Questionnaires. *Revista Temas em Psicologia*, 21(2), 513–518.

- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*.
- Davenport, T. H., & Harris, J. (2007). *Competing on Analytics: The New Science of Winning*.
- Denzin, N. K. (1978). *The Research Act: A Theoretical Introduction to Sociological Methods*. McGraw-Hill.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Field, A. (2013). *Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics*. Sage.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPs on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3).
- Hopwood, A. G. (1976). *Accounting and Human Behavior*. Prentice Hall.
- Jick, T. D. (1979). Mixing Qualitative and Quantitative Methods: Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly*, 24(4), 602–611.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance.
- Kvale, S. (1996). *InterViews: An Introduction to Qualitative Research Interviewing*.
- Likert, R. (1932). A Technique for the Measurement of Attitudes. *Archives of Psychology*, 22(140), 1–55.

- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2).
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*. Sage.
- 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).
- North, D. C. (1990). *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge University Press.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382.
- Quattrone, P. (2016). Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? *Accounting, Organizations and Society*, 49.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Tedghi, Y. (2024). *De la perception aux représentations de l'intelligence artificielle dans les fonctions de contrôle : étude des discours*. Dissertation doctorale, Université Paris des sciences et lettres.
- Weill, P., & Ross, J. W. (2019). *Designed for Digital: How to Architect Your Business for Sustained Success*. MIT Press.
- Yin, R. K. (2018). *Case Study Research and Applications: Design and Methods*. Sage.
- Zuboff, S. (2019). *The Age of Surveillance Capitalism*.