

Évolution du contrôle de gestion : de l'approche financière traditionnelle à une vision stratégique intégrée

Evolution of the control system: the financial application Tradition in a strategic and integrated vision

Mouna BOUDRIBILA

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociale d'Agadir, Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc.

Maryam ID MACHICHE

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociale d'Agadir, Université Ibn Zohr, Agadir, Maroc.

Résumé. Cet article propose une lecture renouvelée et approfondie du rôle du contrôle de gestion, en mettant en lumière l'évolution de ses fondements, de ses outils et de ses finalités. L'objectif est de dépasser la conception traditionnelle, centrée sur les indicateurs financiers et la maîtrise des coûts, pour explorer les nouvelles dynamiques qui tendent à repositionner le contrôle de gestion comme un levier stratégique au cœur de la gouvernance des organisations. En mobilisant une approche critique et évolutive, l'étude interroge la manière dont les outils du contrôle de gestion – historiquement conçus pour mesurer et rationaliser les performances économiques – peuvent être transformés en véritables instruments d'anticipation, de création de valeur et de soutien à la prise de décision stratégique. L'analyse met en évidence l'émergence d'un modèle hybride, à la croisée des logiques comptables et des impératifs stratégiques, intégrant des dimensions humaines, environnementales, sociales et technologiques. Ce travail vise à mieux comprendre la transformation du contrôle de gestion en une fonction transversale, systémique et orientée vers la performance globale, dans un contexte marqué par la complexité croissante, l'incertitude et la nécessité d'une agilité organisationnelle renforcée. En ce sens, il apporte des éléments de réflexion utiles tant pour les chercheurs que pour les praticiens soucieux de repenser les pratiques de pilotage et les rôles des acteurs du contrôle dans les organisations contemporaines.

Mots-clés : *Contrôle de gestion ; Modèle financier ; Pilotage stratégique ; Performance globale ; Gouvernance ; Outils de gestion ; Transformation organisationnelle ; Complexité ; Approche intégrative ; Responsabilité des gestionnaires.*

Abstract. This article offers a renewed and in-depth perspective on the role of management control, highlighting the evolution of its foundations, tools, and objectives. The aim is to go beyond the traditional view—centered on financial indicators and cost control—to explore the new dynamics that reposition management control as a strategic lever at the heart of organizational governance. Using a critical and evolutionary approach, the study examines how management control tools—historically designed to measure and rationalize economic performance—can be transformed into true instruments of anticipation, value creation, and strategic decision-making support. The analysis reveals the emergence of a hybrid model at the intersection of financial logic and strategic imperatives, integrating human, environmental, social, and technological dimensions. This work seeks to better understand the transformation of management control into a transversal, systemic, and globally oriented function, in a context marked by growing complexity, uncertainty, and the need for greater organizational agility. As such, it provides valuable insights for both researchers and practitioners interested in rethinking performance management practices and the evolving role of controllers in contemporary organizations.

Keywords : *Management control; Financial model; Strategic management; Global performance; Governance; Management tools; Organizational transformation; Complexity; Integrative approach; Managerial responsibility.*

1. Introduction

Le contrôle de gestion occupe, depuis plusieurs décennies, une place centrale dans la gouvernance des organisations. Conçu à l'origine comme un ensemble d'outils orientés vers la mesure, la prévision et la maîtrise des performances financières, il s'est progressivement imposé comme un levier stratégique essentiel à la compétitivité des entreprises dans un environnement caractérisé par la complexité, l'incertitude et la transformation continue. De simple outil d'aide à la décision budgétaire, le contrôle de gestion a connu une profonde mutation, portée par l'évolution des paradigmes organisationnels et la montée en puissance de la pensée stratégique.

Traditionnellement adossé aux logiques taylorienne et fordiste, le modèle financier du contrôle de gestion reposait sur une rationalisation extrême des coûts, la standardisation des processus et une logique de rendement, le tout centré sur la performance économique immédiate. Ce modèle, dominant durant l'ère industrielle, s'avérait efficace dans des contextes de production de masse, stables et peu concurrentiels. Toutefois, à mesure que les marchés se sont mondialisés, que les exigences des parties prenantes se sont accrues et que les technologies ont bouleversé les modes de production et de consommation, les limites de cette vision purement financière sont devenues manifestes. L'émergence de nouvelles formes d'organisation, de systèmes de production agiles et d'un pilotage orienté client a imposé la nécessité de repenser les fondements du contrôle de gestion. Dans cette dynamique, les travaux fondateurs de Chandler (1962) sur l'articulation entre stratégie et structure ont ouvert la voie à une réflexion renouvelée sur l'adaptation des outils de pilotage aux transformations organisationnelles.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion s'est enrichi de dimensions stratégiques, humaines, environnementales et sociétales, répondant à des impératifs nouveaux tels que la durabilité, l'innovation, la qualité, la création de valeur partagée ou encore la résilience organisationnelle. Il ne s'agit plus seulement de « contrôler les coûts », mais d'accompagner la prise de décision dans une logique de performance globale, où les résultats financiers ne sont qu'un reflet – parmi d'autres – de la santé d'une entreprise. Dès lors, la frontière entre contrôle et stratégie s'estompe, ouvrant la voie à des approches intégrées où la gestion des ressources, la gouvernance des risques, la mesure de la valeur intangible et l'alignement stratégique deviennent les piliers d'un nouveau modèle managérial.

Ce mouvement d'intégration du contrôle de gestion dans une perspective stratégique n'est pas uniforme. Il s'incarne à travers des outils et des modèles divers, tels que le Balanced Scorecard, le contrôle de gestion social, environnemental ou encore l'approche par les compétences. Il s'ancre également dans des courants théoriques variés – du post-structuralisme à la théorie des institutions, en passant par la contingence et l'approche des ressources –, soulignant la pluralité des logiques à l'œuvre. Par ailleurs, la transition vers un modèle plus stratégique n'efface pas l'héritage du modèle financier, mais le transforme : celui-ci persiste sous des formes renouvelées, souvent hybridées avec les outils du pilotage stratégique, dans une tentative d'articuler contrôle et innovation, rigueur comptable et souplesse décisionnelle.

Dès lors, une question essentielle se pose : comment le contrôle de gestion évolue-t-il pour répondre aux exigences d'un environnement stratégique complexe, tout en conservant sa rigueur financière ?

Cet article apporte une contribution originale en analysant la manière dont le contrôle de gestion évolue à l'intersection du modèle financier traditionnel et du pilotage stratégique élargi. Contrairement aux approches qui privilégient soit l'une, soit l'autre dimension, nous montrons comment les pratiques actuelles tendent vers un modèle hybride intégratif, capable de concilier

rigueur comptable, innovation organisationnelle et performance durable. La valeur ajoutée réside ainsi dans la mise en évidence des logiques d'hybridation, de leurs conditions de réussite et de leurs implications pour les entreprises confrontées à des environnements incertains et hautement compétitifs.

La réflexion s'articule autour de quatre sections principales : (i) une mise en perspective historique et théorique du contrôle de gestion, (ii) l'évolution vers des modèles hybrides intégrant stratégie et performance globale, (iii) l'analyse des outils et méthodes qui accompagnent cette mutation, et (iv) l'examen des défis et conditions de réussite liés à cette transformation. La méthodologie mobilisée est ensuite exposée, avant de présenter et discuter les principaux résultats, puis de conclure sur les apports et limites de l'étude.

2. Revue de littérature

a. Fondements théoriques

i. Fondements théoriques et évolution historique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, dans sa conception initiale, s'inscrit dans une logique de rationalité économique héritée des principes de l'organisation scientifique du travail. Il repose sur l'hypothèse selon laquelle la performance peut être planifiée, mesurée et optimisée à travers des mécanismes de contrôle fondés sur la comptabilité analytique, les budgets et les écarts. Cette vision instrumentale, fortement ancrée dans la pensée classique du management, s'est imposée au cours du XXe siècle comme le socle du pilotage organisationnel, particulièrement dans les secteurs industriels.

ii. Les origines managériales et comptables du modèle financier

Le modèle financier du contrôle de gestion trouve ses racines dans les grandes entreprises américaines du début du XXe siècle, telles que General Motors ou DuPont de Nemours, qui ont structuré des systèmes de contrôle internes afin d'assurer la rentabilité de leurs différentes unités opérationnelles. Ces systèmes, décrits notamment par Chandler (1962) et Anthony (1965), visaient à articuler planification, exécution et évaluation à travers une logique hiérarchique descendante.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion était essentiellement un prolongement de la comptabilité : il s'agissait de transformer les données comptables en indicateurs d'évaluation des performances financières, afin de responsabiliser les centres de décision. Le modèle reposait sur une logique de prévisibilité : les budgets étaient considérés comme des instruments de planification annuelle, tandis que les tableaux de bord permettaient de détecter les écarts et de corriger les dérives.

Cette approche, longtemps dominante, s'est révélée particulièrement efficace dans des contextes d'environnement stable, de structures centralisées et de production standardisée. Elle a permis une allocation rigoureuse des ressources, une responsabilisation des managers par objectifs et une optimisation des coûts. Toutefois, sa nature prescriptive, sa rigidité et sa focalisation sur les indicateurs financiers ont progressivement révélé ses limites face à des environnements plus instables et stratégiquement incertains.

iii. Le tournant stratégique et l'élargissement des finalités du contrôle

À partir des années 1980, sous l'effet de la mondialisation, de l'évolution technologique et de la pression concurrentielle, les entreprises ont été contraintes de repenser leurs modes de gestion. Le modèle financier, fondé sur la seule maximisation du profit à court terme, ne permettait plus de répondre aux exigences d'innovation, de qualité, de réactivité ou de satisfaction client.

Ce changement de paradigme a ouvert la voie à un élargissement du rôle du contrôle de gestion. Les travaux de Simons (1995), Kaplan et Norton (1992, 1996) ou encore de Lorino (1995) ont

contribué à repositionner le contrôle dans une logique stratégique. Le système de contrôle n'était plus perçu uniquement comme un outil de surveillance, mais comme un dispositif de pilotage stratégique, intégrant des dimensions qualitatives, non financières et parfois immatérielles de la performance.

Ainsi, le Balanced Scorecard (BSC), proposé par Kaplan et Norton, a marqué une rupture majeure en introduisant une vision multidimensionnelle de la performance. Il propose une articulation entre performance financière, performance client, performance des processus internes et apprentissage organisationnel. Cette approche a permis de traduire la stratégie en indicateurs opérationnels et de renforcer l'alignement entre les objectifs de long terme et les actions de court terme.

Dans la même logique, des auteurs comme Lorino ont mis l'accent sur la gestion par les processus et la logique dialogique du contrôle, où l'interprétation, la communication et l'apprentissage deviennent des éléments centraux du pilotage. Le contrôle de gestion cesse alors d'être un instrument figé ; il devient un système dynamique, adaptatif et orienté vers la création de valeur.

iv. L'apport des théories organisationnelles à la compréhension du contrôle

L'évolution du contrôle de gestion ne peut être dissociée des grands courants théoriques qui ont enrichi la pensée managériale. La théorie de la contingence (Otley, 1980 ; Donaldson, 2001) a mis en évidence que les systèmes de contrôle ne sont pas universels mais doivent s'adapter aux caractéristiques contextuelles des organisations : taille, environnement, stratégie, technologie. Ce courant a largement contribué à l'idée selon laquelle il n'existe pas un « meilleur système de contrôle », mais plutôt des configurations pertinentes selon les situations.

D'autres théories, comme la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976), ont souligné le rôle du contrôle dans la régulation des relations contractuelles et dans la réduction des asymétries d'information entre les parties prenantes. À l'inverse, des approches plus critiques, telles que la théorie néo-institutionnelle (Meyer & Rowan, 1977), ont insisté sur le caractère symbolique du contrôle et sur son rôle dans la légitimation sociale des organisations, au-delà de son efficacité technique.

Enfin, les apports des approches sociotechniques, de la théorie de l'acteur-réseau (Latour, Callon) ou encore de la théorie des ressources et compétences (Barney, 1991) ont permis de considérer le contrôle de gestion comme un construit social, traversé par des logiques de pouvoir, de négociation, d'apprentissage et d'innovation.

b. L'émergence des modèles hybrides et l'intégration stratégique du contrôle de gestion

i. La nécessité d'une synthèse entre rigueur financière et flexibilité stratégique

Face aux limites du modèle financier classique et à la montée en puissance des enjeux stratégiques, les entreprises ont progressivement adopté des formes hybrides de contrôle. Ces modèles hybrides tentent de concilier la rigueur des outils traditionnels avec la flexibilité et l'adaptabilité nécessaires à la gestion des environnements complexes et incertains.

L'enjeu majeur est de dépasser la dichotomie entre contrôle strict, fondé sur la comptabilité analytique et le budget, et pilotage stratégique, plus souple et prospectif. Les systèmes hybrides visent à fournir une vision globale et intégrée, permettant à la fois de maîtriser les coûts et de stimuler l'innovation, la performance organisationnelle et la création de valeur à long terme.

ii. Les modèles intégrés : du Balanced Scorecard aux systèmes de gestion de la performance

Le Balanced Scorecard, évoqué précédemment, incarne ce mouvement vers une intégration multidimensionnelle du contrôle. Il ne se limite pas à des indicateurs financiers, mais intègre également des perspectives liées aux clients, aux processus internes et à la capacité

d'apprentissage et de croissance de l'organisation. Cette architecture favorise une compréhension holistique des leviers de la performance et offre aux managers un cadre opérationnel pour traduire la stratégie en actions concrètes.

D'autres approches, comme les systèmes de gestion de la performance (Performance Management Systems - PMS), étendent cette logique en intégrant des outils de pilotage variés (tableaux de bord prospectifs, tableaux de bord opérationnels, analyses prédictives). Ces systèmes hybrides associent des éléments quantitatifs et qualitatifs, combinent indicateurs financiers et non financiers, et favorisent le pilotage en temps réel grâce aux technologies de l'information.

Cette évolution témoigne d'un renforcement du rôle du contrôle de gestion comme levier stratégique, où la performance financière demeure centrale mais n'est plus exclusive. La maîtrise des ressources, l'adaptation rapide aux mutations de l'environnement et l'orientation client occupent désormais une place prépondérante.

iii. *La synthèse dynamique : interaction entre contrôle financier et contrôle stratégique*

Au-delà de la juxtaposition d'indicateurs diversifiés, les modèles hybrides reposent sur une interaction dynamique entre le contrôle financier et le contrôle stratégique. Cette synthèse dynamique est rendue possible par la circulation permanente d'informations et la collaboration entre différents acteurs organisationnels.

Le contrôle financier fournit des données objectives, des règles et des standards, indispensables à la cohérence budgétaire et à la discipline économique. En parallèle, le contrôle stratégique introduit des mécanismes d'ajustement, de dialogue et de négociation autour des objectifs à moyen et long terme. Cette complémentarité permet d'articuler contrôle et autonomie, rigueur et flexibilité, conformité et innovation.

Cette double fonction du contrôle est d'autant plus cruciale dans des contextes caractérisés par l'incertitude, la complexité et la rapidité des changements, tels que l'industrie automobile, la haute technologie ou les services à forte valeur ajoutée. Elle s'inscrit également dans une logique d'amélioration continue et d'excellence opérationnelle, où le contrôle contribue à la fois à la prévention des risques financiers et à l'optimisation des processus stratégiques.

iv. *Le rôle croissant des technologies et des outils numériques*

La montée en puissance des technologies digitales a profondément transformé la nature et les modalités du contrôle de gestion. Les outils numériques (ERP, BI, big data, intelligence artificielle) permettent aujourd'hui une collecte massive, une analyse fine et une restitution en temps réel des données, renforçant ainsi la capacité de pilotage.

Ces innovations technologiques favorisent la convergence entre contrôle financier et contrôle stratégique, en offrant des interfaces intuitives et des tableaux de bord interactifs. Elles facilitent la détection précoce des écarts, la simulation de scénarios alternatifs et la prise de décision collaborative.

Cependant, cette transformation digitale pose aussi de nouveaux défis, notamment en termes de gouvernance, de maîtrise des flux d'information et de formation des managers. La dimension humaine et culturelle du contrôle reste donc centrale, même dans un environnement numérique.

c. *Implications managériales et défis organisationnels de la synthèse entre contrôle financier et contrôle stratégique*

i. *Le rôle central du contrôleur de gestion : de l'expert comptable à l'acteur stratégique*

La transformation du contrôle de gestion vers un modèle intégrant stratégie et finance redéfinit profondément le rôle du contrôleur de gestion. Celui-ci n'est plus seulement un expert des chiffres, chargé de consolider les données budgétaires ou d'analyser les écarts. Il devient un

acteur clé de la stratégie d'entreprise, un partenaire des opérationnels et un facilitateur de la prise de décision.

Le contrôleur de gestion doit ainsi développer des compétences élargies, mêlant expertise financière, connaissance du secteur, capacités d'analyse stratégique, et maîtrise des outils numériques. Il joue un rôle de traducteur entre les objectifs financiers et les réalités opérationnelles, favorisant le dialogue entre fonctions, la cohérence des actions et l'alignement autour de la vision globale de l'entreprise.

ii. Le pilotage participatif et la coordination interfonctionnelle

Pour assurer l'efficacité des modèles hybrides, le pilotage doit s'appuyer sur une approche participative et collaborative. La transversalité est essentielle : il s'agit d'intégrer les perspectives des différents départements (production, marketing, R&D, finances) pour élaborer des indicateurs pertinents, adaptés aux spécificités des métiers et à la stratégie globale.

Cette coordination interfonctionnelle favorise l'appropriation des objectifs, renforce la responsabilité collective et facilite l'ajustement continu des plans d'action. Elle contribue aussi à réduire les conflits d'objectifs et à concilier exigences contradictoires, comme la réduction des coûts et la stimulation de l'innovation.

iii. Les enjeux culturels et humains : résistance au changement et formation continue

L'intégration du contrôle financier et stratégique implique des changements organisationnels importants, qui peuvent susciter des résistances. Ces dernières sont souvent liées à la peur de perdre le contrôle, au manque de compréhension des nouveaux outils, ou à des tensions entre les logiques financières et opérationnelles.

Pour accompagner cette transition, il est indispensable de développer une culture du contrôle partagée, fondée sur la confiance, la transparence et l'ouverture au dialogue. La formation continue des managers et des contrôleurs, ainsi que la sensibilisation aux enjeux stratégiques, sont des leviers majeurs pour dépasser les blocages et favoriser l'adoption des nouveaux modèles.

iv. L'adaptation aux contextes spécifiques et aux évolutions de l'environnement

Enfin, la synthèse entre contrôle financier et contrôle stratégique doit être adaptée aux particularités sectorielles, à la taille de l'entreprise, à sa maturité organisationnelle et aux mutations de son environnement. Les entreprises confrontées à une forte concurrence, à des cycles d'innovation rapides ou à des contraintes réglementaires doivent ajuster en permanence leurs outils et leurs pratiques.

Cette capacité d'adaptation est renforcée par la flexibilité des systèmes hybrides, qui permettent de combiner indicateurs standards et indicateurs spécifiques, d'intégrer des retours d'expérience, et d'actualiser les processus de contrôle en fonction des nouvelles priorités stratégiques.

3. Perspectives d'évolution future du contrôle de gestion : vers une intégration accrue des technologies et de la data

a. La digitalisation et l'intelligence artificielle au service du contrôle de gestion

L'évolution rapide des technologies numériques transforme en profondeur les pratiques du contrôle de gestion, redéfinissant à la fois les missions du contrôleur et les outils mobilisés. La digitalisation des processus, l'émergence du Big Data, et l'essor de l'intelligence artificielle (IA) constituent autant de ruptures technologiques qui viennent bouleverser les paradigmes classiques du pilotage de la performance.

La digitalisation permet tout d'abord une automatisation accrue des tâches administratives et répétitives, notamment celles liées à la saisie, à la consolidation et au reporting des données.

Grâce aux logiciels de gestion intégrée (ERP), aux solutions de Business Intelligence (BI) et aux plateformes cloud, le contrôleur de gestion peut désormais accéder en temps réel à des données massives, précises et structurées. Cette automatisation contribue à une meilleure fiabilité de l'information et à une réduction des délais dans la production des tableaux de bord et des états financiers.

L'intelligence artificielle, quant à elle, ouvre la voie à des capacités d'analyse prédictive et prescriptive inédites. Les algorithmes de machine learning permettent de détecter des corrélations complexes, d'identifier des anomalies comptables ou opérationnelles, et d'anticiper des risques financiers ou stratégiques. Par exemple, les modèles prédictifs peuvent simuler des scénarios économiques, évaluer les effets d'une variation de prix ou d'un changement réglementaire, et orienter les décisions de manière proactive.

Dans ce nouveau contexte, le rôle du contrôleur de gestion évolue profondément. Libéré des tâches à faible valeur ajoutée, il devient un analyste stratégique, capable de dialoguer avec les autres fonctions de l'entreprise (marketing, RH, production, direction générale) pour proposer des pistes d'optimisation transversales. Il doit désormais maîtriser non seulement les techniques de comptabilité analytique, mais aussi les outils de data visualisation, les langages de requête (SQL, Python), et comprendre les principes de fonctionnement des algorithmes qu'il utilise. Ainsi, la dimension technologique devient une compétence clé dans le profil du contrôleur moderne.

Par ailleurs, la digitalisation du contrôle de gestion ne se limite pas à la performance économique. Elle permet également de mieux intégrer les dimensions extra-financières dans les dispositifs de pilotage. Grâce à la collecte automatisée de données ESG (environnementales, sociales et de gouvernance), les entreprises peuvent désormais mesurer leur performance globale et en rendre compte auprès de leurs parties prenantes avec une plus grande transparence.

Néanmoins, cette mutation technologique soulève également des défis importants. Le premier est celui de la qualité des données : une digitalisation efficace repose sur des bases de données fiables, structurées et bien gouvernées. Le second concerne les compétences humaines : il devient crucial d'accompagner les équipes dans la montée en compétences numériques pour éviter un décalage entre la technologie disponible et sa réelle appropriation. Enfin, des enjeux éthiques se posent, notamment en matière de protection des données, de transparence des algorithmes, et de dépendance aux outils automatisés dans les prises de décision.

La digitalisation et l'IA ne remplacent pas le contrôleur de gestion, mais en reconfigurent les missions et le positionnement stratégique. Elles constituent un levier puissant d'optimisation de la performance, à condition d'être intégrées dans une vision globale et responsable du pilotage organisationnel. Le contrôle de gestion de demain sera ainsi technologique, mais aussi humain, transversal et orienté vers la création de valeur durable.

b. L'émergence du contrôle de gestion agile et prédictif

Dans un contexte économique caractérisé par une instabilité croissante, une concurrence exacerbée, des cycles de vie produits raccourcis et des crises multiples (sanitaires, géopolitiques, climatiques), le contrôle de gestion ne peut plus se contenter d'un fonctionnement rigide fondé exclusivement sur des plans figés et des prévisions annuelles. Face à ces bouleversements, émerge une nouvelle forme de pilotage : le contrôle de gestion agile et prédictif, reposant sur la flexibilité, l'adaptation continue et l'anticipation stratégique.

i. L'agilité : une réponse à l'incertitude

L'agilité en contrôle de gestion se traduit par une capacité à ajuster rapidement les orientations et les ressources de l'organisation en fonction de l'évolution de l'environnement. Cela suppose un abandon progressif du paradigme classique du budget annuel figé, au profit de modèles

budgétaires plus souples et itératifs comme le rolling forecast (prévisions glissantes), les budgets révisables ou encore le beyond budgeting. Ces approches permettent d'ajuster régulièrement les objectifs et les allocations budgétaires selon la réalité du terrain, favorisant ainsi la réactivité des entreprises.

Cette agilité repose également sur une organisation interne plus transversale et collaborative. Le contrôleur de gestion devient un partenaire stratégique des opérationnels, impliqué dans des processus de co-construction des objectifs, plutôt qu'un simple gardien du respect des budgets. Il agit comme un facilitateur du changement, apportant une lecture critique des indicateurs et contribuant à la prise de décision collective dans un esprit de flexibilité et de responsabilisation.

ii. Le prédictif : anticipation plutôt que constat

En parallèle, le contrôle de gestion prédictif se développe comme une nouvelle frontière de la fonction, grâce aux progrès des technologies de traitement de données. Là où le contrôle de gestion traditionnel était principalement tourné vers la mesure a posteriori, le modèle prédictif s'efforce d'anticiper les évolutions futures à travers des analyses avancées, des modèles de simulation et des algorithmes d'intelligence artificielle.

Les outils d'analyse prédictive permettent par exemple de modéliser l'impact de variations de prix, de charges ou de volumes sur les résultats, ou encore de détecter les signaux faibles annonciateurs de ruptures de performance. Les scénarios prospectifs offrent une vision à 360 degrés des enjeux financiers et opérationnels, permettant d'ajuster rapidement les stratégies. Le pilotage devient ainsi plus proactif et orienté vers la création de valeur à long terme.

iii. Vers un pilotage en temps réel et adaptatif

Cette transformation s'appuie sur l'utilisation croissante de tableaux de bord dynamiques, alimentés en continu par des flux de données internes et externes. L'intégration en temps réel de données issues du marché (concurrence, tendances sectorielles, évolution de la demande) permet d'actualiser les prévisions et d'ajuster les plans d'action en cours d'exercice.

De ce fait, le temps du contrôle se rapproche du temps de l'action. Le contrôleur de gestion n'est plus un observateur en aval, mais un acteur en amont du processus décisionnel. Il doit disposer de compétences analytiques solides, mais aussi d'une posture d'agilité mentale, de communication fluide et de collaboration interdisciplinaire.

iv. Enjeux et conditions de réussite

Toutefois, la mise en œuvre d'un contrôle de gestion agile et prédictif ne va pas sans défis. Elle suppose une refonte des pratiques managériales, une culture de la donnée partagée, et une gouvernance des systèmes d'information adaptée. Le succès de cette transformation repose également sur la confiance organisationnelle, car une gestion agile nécessite un certain degré d'autonomie et de prise d'initiative à tous les niveaux hiérarchiques.

Enfin, il importe de souligner que l'agilité ne signifie pas l'absence de contrôle, mais une forme de pilotage renouvelée, plus réactive, plus contextualisée, et davantage tournée vers l'apprentissage continu.

c. La montée en puissance de la responsabilité sociétale et environnementale (RSE)

Dans un contexte marqué par la transition écologique, la montée des inégalités, les préoccupations éthiques et la pression croissante des parties prenantes, la performance d'une entreprise ne peut plus être appréhendée sous le seul prisme financier. La responsabilité sociétale et environnementale (RSE) devient une composante incontournable de la stratégie organisationnelle, et cette évolution redéfinit en profondeur le rôle et les missions du contrôle de gestion.

i. Vers une performance élargie et durable

Traditionnellement focalisé sur les coûts, les marges et la rentabilité à court terme, le contrôle de gestion est désormais appelé à évaluer la performance globale, intégrant les dimensions sociales, environnementales et sociétales. Cela implique une redéfinition des référentiels de pilotage et l'intégration de nouveaux indicateurs extra-financiers liés notamment à :

- ✓ la réduction de l'empreinte carbone,
- ✓ la consommation d'énergie et de ressources naturelles,
- ✓ l'égalité professionnelle et la diversité,
- ✓ les conditions de travail et la qualité de vie au travail,
- ✓ la gouvernance éthique et la transparence.

Ces indicateurs RSE, parfois désignés sous le terme d'indicateurs ESG (Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance), permettent d'apprécier la contribution de l'entreprise au développement durable et aux objectifs sociétaux, en complément de ses résultats économiques.

ii. *Un impératif de transparence et de redevabilité*

L'émergence de normes internationales telles que la directive CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), les standards de la Global Reporting Initiative (GRI) ou encore les référentiels SASB ou TCFD, oblige les entreprises à publier des reportings extra-financiers détaillés, audités et comparables. Le contrôleur de gestion devient dès lors un acteur central dans la production, la consolidation et l'analyse de ces informations, garantissant leur fiabilité et leur intégration dans les processus décisionnels.

Ce mouvement vers une plus grande redevabilité (accountability) ne répond pas seulement à des obligations réglementaires. Il traduit également une attente forte des parties prenantes – investisseurs responsables, clients engagés, collaborateurs en quête de sens – qui exigent des organisations une gestion plus éthique, transparente et responsable.

iii. *L'élargissement du périmètre du contrôle de gestion*

Face à cette complexification des attentes, le contrôle de gestion se transforme en une fonction transversale et systémique, qui ne se limite plus aux seuls services financiers, mais collabore étroitement avec les directions des ressources humaines, du développement durable, de la communication, ou encore de la production.

Il s'agit désormais de faire dialoguer les logiques économiques avec les enjeux sociétaux, de mesurer l'efficacité des politiques environnementales, d'évaluer les risques RSE, et de participer à la définition d'objectifs alignés sur les valeurs de l'entreprise. Le contrôleur de gestion devient un médiateur entre les impératifs de rentabilité et les exigences éthiques, en accompagnant la mise en œuvre de stratégies à impact positif.

iv. *Les défis d'une transformation culturelle*

L'intégration de la RSE dans les dispositifs de contrôle ne se limite pas à des ajustements techniques. Elle suppose un changement culturel profond dans la manière d'appréhender la performance et dans le rôle assigné au contrôle de gestion. Il s'agit de passer d'une logique de sanction à une logique d'apprentissage, de dépasser la vision court-termiste pour inscrire l'action dans un horizon de durabilité.

Ce déplacement des repères traditionnels peut susciter des résistances internes et nécessite un accompagnement au changement, tant au niveau des outils que des mentalités. La montée en compétence des contrôleurs de gestion sur les enjeux environnementaux, sociaux et réglementaires devient une condition essentielle pour faire évoluer leur posture et leur légitimité dans ce nouveau cadre.

d. La collaboration interdisciplinaire et la montée des compétences transversales

Dans un contexte de transformation profonde des organisations, la fonction contrôle de gestion ne peut plus être envisagée comme une activité cloisonnée, limitée à l'analyse des données financières. L'évolution des exigences en matière de performance, de réactivité et d'agilité impose une collaboration étroite entre les différents métiers de l'entreprise, ainsi qu'un renforcement des compétences transversales du contrôleur de gestion.

i. Vers une approche décloisonnée du pilotage

Le pilotage de la performance, pour être efficace et pertinent, ne peut plus reposer exclusivement sur une lecture financière des résultats. Il nécessite une compréhension fine des dynamiques internes, des comportements organisationnels, des attentes des clients, de l'évolution technologique et des enjeux sociétaux. Pour cela, la fonction contrôle de gestion est amenée à travailler en étroite collaboration avec les autres départements :

- Les ressources humaines, pour mesurer l'engagement, l'absentéisme, les coûts de formation ou encore l'impact des politiques RH sur la performance ;
- Le marketing, afin d'évaluer le retour sur investissement des campagnes, le coût d'acquisition client, la rentabilité des segments de marché ;
- Les systèmes d'information, dans la mise en place d'outils de pilotage intégrés, la fiabilisation des données ou le déploiement de solutions analytiques avancées ;
- Les responsables RSE, pour intégrer les indicateurs extra-financiers et analyser la création de valeur durable.

Cette interdisciplinarité permet une vision plus globale et stratégique de la performance, en dépassant les silos organisationnels. Le contrôleur de gestion devient ainsi un facilitateur de la coopération interfonctionnelle, capable d'aligner les objectifs et d'assurer la cohérence des actions à tous les niveaux de l'entreprise.

ii. Le développement de compétences transversales

Cette évolution vers un contrôle de gestion plus ouvert et intégré entraîne une mutation des compétences attendues. Le profil du contrôleur de gestion traditionnel, centré sur l'analyse comptable et budgétaire, laisse place à un profil hybride, à la fois technicien, analyste, communicateur et stratège. Parmi les compétences clés en émergence, on peut citer :

- La maîtrise des outils numériques avancés (ERP, logiciels de data visualisation, business intelligence, intelligence artificielle, etc.) ;
- La capacité à communiquer efficacement, à vulgariser les données pour les rendre compréhensibles et mobilisatrices pour les opérationnels ;
- L'aptitude à travailler en équipe pluridisciplinaire, à écouter et comprendre les logiques métiers autres que financières ;
- La pensée critique et la capacité d'analyse systémique, permettant d'anticiper les conséquences multiples d'une décision ;
- L'ouverture à l'innovation et à l'expérimentation, essentielle dans des contextes incertains et en constante évolution ;
- Une sensibilité accrue aux enjeux éthiques, environnementaux et sociaux, en lien avec la montée de la RSE et de la durabilité.

iii. Un repositionnement stratégique du métier

Le développement de ces compétences transversales traduit une revalorisation du rôle du contrôleur de gestion, qui n'est plus seulement un gardien des équilibres financiers, mais devient un véritable partenaire stratégique des décideurs. Son apport ne se limite plus à fournir des chiffres, mais à donner du sens aux données, à orienter les choix stratégiques et à renforcer la capacité collective de l'organisation à s'adapter, innover et créer de la valeur durable.

Ainsi, la collaboration interdisciplinaire et la montée en puissance des compétences transversales s'imposent comme des leviers incontournables pour faire évoluer la fonction contrôle de gestion vers un modèle plus agile, plus ouvert, et plus connecté aux enjeux de demain.

4. Méthodologie de recherche

Cette partie s'appuie sur une démarche narrative, réflexive et interprétative, orientée vers l'analyse des évolutions conceptuelles et pratiques du contrôle de gestion. Le choix d'une telle approche se justifie par la nature exploratoire de l'étude, qui vise moins à tester des hypothèses empiriques qu'à comprendre et interpréter la transformation progressive d'un champ de recherche et de pratique.

La recherche s'inscrit dans une posture post-positiviste, qui admet la pluralité des cadres théoriques et la complexité des phénomènes organisationnels. Loin d'une logique strictement causale, il s'agit ici de produire une compréhension nuancée, contextualisée et critique du rôle du contrôle de gestion. Ce positionnement permet de conjuguer rigueur scientifique et ouverture à des interprétations multiples, tout en prenant en compte les interactions entre dimensions financières, stratégiques et sociétales.

L'étude repose sur une revue narrative et critique de la littérature. Contrairement à une revue systématique qui vise l'exhaustivité et la standardisation, la démarche retenue privilégie une lecture sélective et réflexive des travaux considérés comme les plus influents ou représentatifs. Elle permet ainsi de dégager des lignes d'évolution, des continuités et des ruptures dans la pensée managériale, tout en mettant en perspective les transformations contemporaines du contrôle de gestion.

Cette démarche consiste à :

- ✓ Retracer l'émergence du modèle financier classique du contrôle de gestion et ses fondements théoriques,
- ✓ Analyser les apports des grandes écoles de pensée (théorie de l'agence, contingence, institutionnalisme, etc.),
- ✓ Mettre en lumière les outils et pratiques emblématiques (budget, Balanced Scorecard, contrôle environnemental et social),
- ✓ interpréter les dynamiques récentes (digitalisation, agilité, responsabilité sociétale, élargissement de la performance).

L'analyse repose sur la consultation de travaux académiques majeurs (articles de recherche, ouvrages fondateurs) ainsi que sur des rapports professionnels et institutionnels qui documentent l'évolution des pratiques. Parmi les sources centrales figurent les contributions classiques de Chandler (1962), Anthony (1965), Kaplan et Norton (1992, 1996), ainsi que les travaux plus récents portant sur l'intégration de la RSE, l'usage des technologies numériques et l'agilité managériale.

Cette combinaison de sources académiques et professionnelles permet de croiser une perspective conceptuelle et une perspective pratique, renforçant la pertinence des interprétations proposées.

L'étude ne mobilise pas de données empiriques primaires (enquêtes, entretiens, observations), car son objectif n'est pas de vérifier statistiquement un modèle mais de construire un cadre conceptuel intégré. Ce choix se justifie par la nécessité de poser des bases théoriques solides, susceptibles de nourrir de futures recherches empiriques. L'article se positionne ainsi comme une recherche exploratoire et théorique, contribuant à enrichir la compréhension du rôle du contrôle de gestion dans un contexte de transformation organisationnelle et stratégique.

Si cette méthodologie permet de proposer une vision intégrative et nuancée, elle comporte aussi des limites inhérentes :

- ✓ La sélection des travaux repose sur un choix raisonné mais non exhaustif,
- ✓ L'absence de validation empirique limite la généralisation des conclusions,
- ✓ Les interprétations proposées doivent être complétées par des études de terrain futures.

Cette démarche méthodologique permet d'ancrer l'analyse dans une lecture critique et intégrative de la littérature, en offrant un cadre de réflexion conceptuel qui éclaire les mutations actuelles du contrôle de gestion et ouvre des pistes pour des recherches empiriques ultérieures.

IV. Résultats et discussion

L'analyse de la littérature révèle que le contrôle de gestion a progressivement quitté son ancrage strictement financier pour s'orienter vers une vision plus intégrative. Cette transformation s'opère par l'hybridation entre deux logiques :

- ✓ Une logique financière, héritée du modèle budgétaire classique et indispensable à la discipline économique,
- ✓ Une logique stratégique et organisationnelle, centrée sur la création de valeur durable, l'agilité et la responsabilité sociétale.

La contribution principale de cette recherche est de montrer que ces deux logiques ne s'opposent pas, mais qu'elles coexistent et interagissent dans un modèle hybride et adaptatif.

L'examen des travaux théoriques et professionnels met en avant trois grandes dynamiques :

- ✓ L'évolution des outils : du budget et des tableaux de bord financiers vers des instruments multidimensionnels (Balanced Scorecard, indicateurs ESG, analyses prédictives).
- ✓ La redéfinition des finalités : passage d'une performance centrée sur le profit court-termiste à une performance globale et durable intégrant des dimensions sociales, environnementales et technologiques.
- ✓ La transformation des rôles : le contrôleur de gestion devient un acteur stratégique et partenaire de la gouvernance, au-delà de sa fonction traditionnelle d'analyste financier.

Ces résultats suggèrent que les entreprises doivent repenser leurs dispositifs de contrôle en :

- ✓ Articulant rigueur comptable et flexibilité stratégique,
- ✓ Développant des compétences transversales chez les contrôleurs de gestion (analyse stratégique, maîtrise des outils numériques, compréhension des enjeux sociétaux),
- ✓ Instaurant une gouvernance fondée sur la transparence, la redevabilité et la création de valeur partagée.

Ainsi, le contrôle de gestion n'est plus un simple outil de surveillance, mais un levier de transformation organisationnelle.

Cette hybridation ouvre des perspectives fécondes mais soulève également des enjeux critiques:

- ✓ Le risque de complexification des dispositifs de contrôle, qui peuvent perdre en lisibilité pour les opérationnels.
- ✓ La difficulté d'intégrer pleinement les dimensions extra-financières, souvent perçues comme moins tangibles.
- ✓ La nécessité d'un changement culturel et managérial profond, car l'agilité et la responsabilité ne se décrètent pas, elles se construisent progressivement.

Ces éléments montrent que la réussite d'un contrôle de gestion élargi dépend autant des facteurs techniques (outils, systèmes d'information) que des facteurs humains et organisationnels (culture, compétences, confiance).

En contribuant à une meilleure compréhension du rôle contemporain du contrôle de gestion, cette recherche met en lumière :

- ✓ La nécessité d'explorer davantage les conditions de réussite de l'hybridation entre modèle financier et modèle stratégique,
- ✓ L'intérêt de conduire des études empiriques sectorielles (par exemple, dans l'automobile, la haute technologie ou les services) pour valider et affiner les conclusions,
- ✓ L'opportunité de mobiliser des cadres théoriques complémentaires (sociotechnique, théorie des ressources, approche institutionnelle) afin d'élargir encore la compréhension de cette transformation.

5. Conclusion

Cette étude met en lumière l'évolution progressive et dynamique du contrôle de gestion, en soulignant la manière dont ce dernier est passé d'un rôle essentiellement technique, focalisé sur la rigueur financière, à une fonction stratégique intégrée au cœur de la gouvernance organisationnelle. Historiquement adossé à des outils de mesure budgétaire et de rationalisation des coûts, le contrôle de gestion répondait à une logique de performance immédiate, mesurée à travers des indicateurs quantitatifs standardisés. Ce modèle, largement influencé par les paradigmes taylorien et fordiste, a longtemps prévalu dans des environnements industriels stables et prévisibles.

Cependant, face à la complexification des environnements économiques, à l'émergence de nouveaux risques, à la montée des exigences des parties prenantes et à la transformation numérique, le modèle purement financier a montré ses limites. Il ne permettait plus, à lui seul, de saisir les dynamiques de création de valeur à long terme ni de piloter efficacement la performance globale des organisations. Dans ce contexte, l'intégration de dimensions stratégiques, humaines, sociétales et environnementales dans le champ du contrôle de gestion s'est imposée comme une réponse nécessaire aux nouveaux défis managériaux.

La convergence entre ces deux logiques – financière et stratégique – marque aujourd'hui une transformation profonde du rôle du contrôleur de gestion. Celui-ci n'est plus un simple technicien du chiffre ou gardien du budget, mais devient un partenaire stratégique, capable d'interpréter les données dans une perspective globale, d'anticiper les tendances, d'accompagner le changement et de contribuer activement à la prise de décision. Cette hybridation des compétences suppose également une évolution de la posture : le contrôleur de gestion doit faire preuve d'intelligence situationnelle, de sens politique et d'agilité organisationnelle.

Les résultats de cette recherche mettent en évidence trois dynamiques majeures : la mutation des outils, désormais enrichis par des indicateurs multidimensionnels et prédictifs, la redéfinition des finalités, qui dépassent la seule performance économique pour inclure des objectifs humains, sociétaux et environnementaux, et la transformation des rôles, le contrôleur de gestion

devenant un acteur stratégique et un médiateur entre différentes logiques organisationnelles. Ces constats confirment que le contrôle de gestion est un levier de transformation organisationnelle et non plus un simple outil de suivi.

En intégrant des dispositifs issus du pilotage stratégique, tels que le Balanced Scorecard, la cartographie des risques ou les indicateurs extra-financiers, la fonction contrôle de gestion s'adapte aux nouvelles attentes de l'entreprise élargie. Le contrôle devient ainsi un processus dialogique, au croisement de la finance, de la stratégie, de la communication interne et du développement durable. Il ne s'agit plus uniquement de mesurer la performance, mais de la construire et de la faire évoluer, en tenant compte d'enjeux aussi divers que la satisfaction client, l'innovation, la qualité de vie au travail ou la responsabilité sociétale.

Les perspectives d'évolution future du contrôle de gestion s'inscrivent dans une logique d'élargissement de son périmètre d'action, avec une attention croissante portée aux outils prédictifs, à l'intelligence artificielle, à l'automatisation des processus analytiques et à la capacité d'aligner les choix opérationnels sur la vision stratégique de l'organisation. De même, l'intégration des enjeux environnementaux et sociaux (ESG) dans les systèmes de pilotage constitue un levier crucial pour assurer la résilience et la durabilité des modèles économiques.

Toutefois, cette hybridation ne va pas sans limites : elle suppose de dépasser les résistances culturelles et organisationnelles, d'accompagner les acteurs dans l'appropriation de nouveaux outils, et d'assurer une gouvernance des données fiable et éthique. Ces éléments rappellent que le succès de cette transformation repose autant sur les compétences humaines et le changement culturel que sur les innovations technologiques.

Ainsi, le contrôle de gestion, loin d'être une fonction figée, apparaît comme un champ en constante évolution, à la croisée des disciplines et des préoccupations contemporaines. Le double ancrage, financier et stratégique, constitue une voie pertinente et féconde pour renforcer la pertinence du pilotage dans un monde incertain. La capacité à articuler rigueur analytique, sens stratégique et vision éthique apparaît désormais comme la condition sine qua non pour faire du contrôle de gestion un véritable levier de transformation, d'innovation et de performance durable.

6. Bibliographie

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business School Press.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. McGraw-Hill Education.
- Bouton, E., & Giraud, F. (2016). Contrôle de gestion et responsabilité sociale de l'entreprise. *Revue Française de Gestion*, 42(257), 43-61.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press.
- 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.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-238.
- Kaplan, R. S. (2010). *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*. Harvard Business School Working Paper.

- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Pearson.
- Moura, H. P., & Pereira, V. (2018). Digital Transformation and the Changing Role of Management Accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3), 296-310.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.