

Transformation du rôle du contrôleur de gestion à l'ère de l'IA générative

RHERIB Nada¹, EL HARRANE M. Charif², JOUAD Soukaina³

¹ EMAA BUSINESS SCHOOL, AGADIR nadarherib@gmail.com

² EMAA BUSINESS SCHOOL, AGADIR medcharif.elharrane@gmail.com

³ ENCG DAKHLA s.jaouad@uiz.ac.ma

Résumé

L'arrivée de l'intelligence artificielle générative représente une rupture majeure dans les dispositifs de pilotage et d'aide à la décision au sein des organisations. Si la littérature est abondante sur les effets de la digitalisation des outils et des processus du contrôle de gestion, les effets de l'IA générative sur les rôles mêmes du contrôleur de gestion demeurent encore faiblement conceptualisés. Cet article entreprend une analyse théorique pour cerner comment l'IA générative modifie les missions, les compétences et la logique de création de valeur de la fonction de contrôle de gestion.

En s'appuyant sur les apports des théories du contrôle de gestion, de la théorie des rôles et sur les approches de complémentarité homme–technologie, l'article montre qu'une reconfiguration progressive du rôle du contrôleur de gestion est à l'œuvre. L'IA générative s'occupe de l'automatisation des tâches techniques à faible valeur ajoutée, recentrant la fonction sur ses dimensions cognitives, interprétatives et prospectives de pilotage. Cette évolution voit l'émergence du contrôleur de gestion augmenté, business partner renforcé, et s'inscrivant dans la complémentarité entre recommandations algorithmiques et décisions de management.

L'article développe également, en tant que cadre conceptuel intégrateur, une structuration de l'analyse des effets de l'IA générative sur le contrôle de gestion, ainsi que des enjeux organisationnels et éthiques en lien avec son usage, avant d'ouvrir un agenda de recherche en vue de futures investigations empiriques sur l'acceptabilité, les usages et les impacts managériaux de l'IA générative dans le cadre du contrôle de gestion.

Mots-clés : intelligence artificielle générative ; contrôle de gestion ; rôle du contrôleur de gestion ; pilotage de la performance ; transformation digitale.

Abstract

Generative AI has quickly been recognized as a large and disruptive change to how organizations control themselves and make decisions through other means. Prior work has focused on how digitalisation impacts the management control tools and processes, but little work has been done to develop an understanding of how generative AI will affect the management controller's role in an organization. This study builds on theoretical perspectives regarding the role of managers, management controller functions and business partners.

The management controller's role will progressively change, based on both the growing presence of generative AI and the rising demand for enhanced performance from all areas of

business. The use of generative AI will lead to the impending automation of a large number of low-value, repetitive technical tasks (e.g. document review) but will also provide a means for organisations to leverage the ability of management controllers to enhance the value of their contribution within the management controller function (e.g., through improving interpretation of algorithmic outputs). Therefore, a new type of management controller has emerged that supports enhanced decision-making through improved access to and interpretation of algorithmic outputs.

This article introduces a new integrated idea that will allow us to analyze how generative AI will impact how organizations manage themselves. In addition, the article discusses both the positive and negative ways that managing control and generative AI can be used to assist or hinder organizations from accomplishing their business objectives. Finally, the article presents an outline of future research studies to examine the acceptance and use of generative AI within organizations and its impacts on management control systems.

Keywords: generative artificial intelligence; management control; management controller role; performance management; digital transformation.

INTRODUCTION

Les mutations dans la mobilisation des systèmes d'information, appuyées par des outils comme les progiciels de gestion intégrés (ERP), les outils de Business Intelligence (BI) ou les solutions d'analytique avancée, avaient déjà permis aux contrôleurs de gestion de faire évoluer leurs pratiques au cours des dernières décennies, en améliorant notamment la fiabilité de l'information, la rapidité du reporting et l'efficacité opérationnelle. L'émergence récente de l'intelligence artificielle générative, qui intéresse toutes les étapes de la chaîne de valeur, s'inscrit donc dans une rupture technologique majeure. En effet, l'intelligence artificielle générative n'en reste plus seulement à fournir des services d'analyse et de traitement des données, elle est également capable de fournir des préconisations, d'effectuer des simulations et de produire des narrations en langage naturel.

À la différence des technologies décisionnelles de tradition, l'intelligence artificielle générative se singularise par ses facultés de conversation, son aptitude à s'appuyer sur des bases de données massives et hétérogènes et son efficacité d'aide directe au raisonnement managérial. Cette évolution appelle à s'interroger sur le futur rôle du contrôleur de gestion pourtant pensé historiquement comme producteur et garant d'information financière et de gestion. Si la littérature existante a largement couvert les effets de la digitalisation sur les outils et processus de contrôle de gestion, les effets spécifiques de l'IA générative sur l'identité professionnelle, les missions et la causalité de création de valeur du contrôleur de gestion n'ont pas été encore suffisamment considérés, conceptuellement notamment.

Les théories classiques du contrôle de gestion positionnent le contrôleur comme un acteur pivot du processus de planification et de budgétisation, de mesure de la performance et d'analyse des écarts, inscrit dans une logique essentiellement ex post et orientée conformité (Anthony, 1965 ; Merchant & Van der Stede, 2017). Cependant, des études ont identifié une évolution vers le business partner, associé à un accompagnement de la décision stratégique et au moindre investissement relationnel attendu, en lien avec un recours à des managers opérationnels (Burns & Baldvinsdottir, 2005 ; Granlund & Lukka, 1998). Toutefois, cette évolution a surtout été réalisée à partir des systèmes d'information traditionnels en ignorant en partie le potentiel disruptif de l'IA générative.

En effet, l'IA générative interroge certains postulats sur le rôle du contrôleur de gestion car, d'un côté, elle automatise partiellement certaines tâches « techniques » à faible valeur ajoutée, comme l'extraction de données ou la production de rapports standards, mais, dans le même temps, elle renforce les dimensions cognitives, interprétatives et prospectives du contrôle de gestion,

notamment à travers l'exploration de scénarios, de l'analyse prédictive ou de recommandations passées. Ce faisant, le contrôleur de gestion est de plus en plus amené à évoluer d'un rôle de « producteur de chiffres » vers un partenariat managérial augmenté dont la valeur ajoutée tient à sa capacité à interpréter, contextualiser et maîtriser les résultats produits par les systèmes d'IA.

Bien que ces transformations se soient largement accentuées dans la pratique, les travaux existants sont très fragmentés et majoritairement dominés par des démarches empiriques centrées sur l'adoption ou l'acceptation des technologies d'IA. Il s'avère donc nécessaire de proposer une analyse théorique et conceptuelle permettant de structurer les savoirs relatifs à l'impact de l'IA générative sur les missions du contrôleur de gestion. Ce faisant, il est primordial de mobiliser les apports conjugués des théories du contrôle de gestion, de la théorie des rôles et des approches de complémentarité homme – technologie afin de mieux saisir les mutations en cours.

L'essor de l'IA générative au sein des fonctions de gestion constitue une évolution clé des dispositifs de pilotage et d'aide à la décision des organisations. Si de nombreux travaux ont saisi l'impact de la digitalisation et des systèmes d'informations avancés sur les outils et le processus de contrôle de gestion, la littérature reste pauvre en matière d'implications majeures de l'IA générative sur le rôle même du contrôleur de gestion. Dans une large mesure, les recherches existantes se sont plus attelées à l'environnement technique, instrumental ou gestionnaire des technologies qu'à la réflexion conceptuelle sur la reconfiguration des missions, des compétences, de la valeur ajoutée de cette fonction.

Pour autant, l'IA générative ne se limite pas à l'automatisation des tâches existantes : elle change la nature du travail cognitif, la production du sens managérial et les modalités d'interaction entre les acteurs organisationnels. Cela soulève une question centrale : **en quoi l'IA générative transforme-t-elle le rôle traditionnel du contrôleur de gestion, historiquement focalisé sur la production et la validation de l'information, et le réoriente-t-elle vers un rôle à connotation davantage stratégique, interprétatif et relationnel ?** L'absence de la littérature en contrôle de gestion d'un cadre théorique permettant d'analyser cette transformation est une lacune de la littérature en contrôle de gestion et appelle une conceptualisation approfondie.

Afin de répondre à cette problématique, cet article s'articule autour des questions de recherche suivantes :

QR1 : Comment les caractéristiques spécifiques de l'IA générative remettent-elles en question les fondements traditionnels du rôle du contrôleur de gestion ?

QR2 : En quoi l'IA générative contribue-t-elle à la reconfiguration des missions et des compétences du contrôleur de gestion, notamment dans sa transition vers un rôle de business partner augmenté ?

QR3 : Quels sont les nouveaux enjeux organisationnels, professionnels et éthiques associés à l'intégration de l'IA générative dans les pratiques de contrôle de gestion ?

L'objectif de cet article vise à élaborer un cadre conceptuel permettant d'explicitier comment l'IA générative vient redéfinir la mission, les compétences et la logique de création de valeur du contrôleur de gestion dans les organisations. Loin d'en faire l'inventaire, le projet est ici de revisiter le rôle traditionnel du contrôle de gestion tout en l'associant aux spécificités de l'IA générative. Cette recherche vise, ainsi, à contribuer théoriquement à la littérature sur le contrôle de gestion – et sur la transformation digitale – et à poser les jalons d'un socle théorique pour des recherches empiriques à venir portant sur l'acceptation, l'usage et les effets managériaux de l'IA générative.

I. Le rôle traditionnel du contrôleur de gestion : fondements et évolutions

Nous avons ainsi défini le contrôle de gestion dans la perspective d'un dispositif logistique d'affectation des ressources dans l'organisation, dont le finalisme est l'atteinte des objectifs organisationnels. Ce faisant, la fonction contrôle confère au contrôle de gestion un objectif de moyens : le bon emploi des ressources instaurées. Son acteur, le contrôleur de gestion, se présente comme le producteur, garant et diffuseur de l'information chiffrée de gestion, ainsi que de l'information comptable classique, à partir de laquelle il va réaliser sa mission d'établir un budget, de suivre les performances, d'analyser les écarts constatés et d'établir un reporting périodique, etc. Dans cette conception dominante, le rôle du contrôleur de gestion est principalement de nature ex poste, centré sur le constat et la vérification des résultats obtenus au regard des prévisions initialement établies, mais également au regard des normes, procédures et budgets de coût acceptés, (Merchant & Van der Stede, 2017). Cette conception classique confère au contrôleur de gestion une posture relativement techniciste, marquée par une forte spécialisation comptable et analytique.

Cependant, plusieurs recherches ont mis en évidence un changement graduel du rôle du contrôleur de gestion depuis le début des années 1990 en raison d'une complexité croissante des

organisations, d'une concurrence de plus en plus acerbée et du développement des systèmes d'information. Comme le montrent Granlund et Lukka (1998), les pratiques de contrôle de gestion évoluent vers une approche moins bureaucratique et prenant en compte davantage le caractère interactif ou transversal des relations. Dans ce contexte, le contrôleur de gestion devrait se rapprocher des managers opérationnels, interagir avec eux et participer aux processus de décision.

Cette évolution conduit à l'émergence du contrôleur de gestion "business partner" qui est spécifiquement vu comme un acteur de conseil, d'accompagnement et de soutien stratégique aux responsables opérationnels (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Il ne s'agit cependant plus seulement de transmettre des chiffres, mais de contribuer à leur interprétation, à la contextualisation, à la déclinaison dans le champ de la gestion. Cette évolution identitaire de la fonction emporte une redéfinition du contenu de la mission, en tension entre les anciennes missions de contrôles et les nouvelles missions de création de valeur.

Pourtant, en dépit de ce virage conceptuel, ce qui est souvent mis à jour dans les pratiques concrètes demeure marqué par des tâches techniques répétitives liées à la collecte, au traitement et à la mise en forme de l'information. Dans plusieurs recherches, le temps consacré aux activités à forte valeur ajoutée demeure limité par les impératifs opérationnels et les exigences de reporting (Merchant & Van der Stede, 2017), formant ainsi une tension durable entre le rôle prescrit du contrôleur de gestion comme partenaire stratégique et son rôle réel comme producteur d'informations normalisées.

Les technologies numériques sont envisagées progressivement comme au moins une des articulations d'un soutien pour faire évoluer le rôle du contrôleur de gestion. L'ERP, la Business Intelligence, les outils d'analytique contribuent à améliorer l'instant de l'information et à avancer sur la réactivité du pilotage et à automatiser certaines tâches. Pourtant, ces outils sont essentiellement orientés vers la dimension descriptive et diagnostique sans pour autant réinterroger vraiment le sens même du contrôle de gestion.

Ainsi, à quelque temps de l'irruption de l'IA générative, le contrôleur de gestion se voit marqué par une double héritage : d'une part, une pratique plutôt traditionnelle ancrée dans la production et contrôle d'information ; d'autre part, une tendance avérée vers un rôle davantage stratégique, plus interprétant et aide à la décision, entre autres. Cette tension fondatrice est en effet un point de départ tout à fait pertinent pour situer un impact potentiel de l'IA générative, technologie appelant à un bouleversement de ce plan d'équilibre.

II. L'intelligence artificielle générative comme rupture technologique dans le contrôle de gestion

L'avènement de l'intelligence artificielle générative constitue une rupture technologique dans le domaine des Systèmes d'Information de gestion. Loin de se limiter aux outils analytiques traditionnels ne s'adaptant qu'à l'exploitation de données et à l'élaboration d'indicateurs prédéfinis, l'IA générative relègue les anciennes compétences cognitives aux limbes et de nouvelles capacités cognitives émergent pour transformer en profondeur les pratiques de gestion et les rôles organisationnels. Ce texte vise à exposer en quoi cette technologie discrimine et quelles sont les implications prêtées à l'IA générative, comme un virage fondateur pour le contrôle de gestion.

2.1. De l'analytique décisionnelle à l'IA générative : une évolution technologique discontinue

Les outils traditionnels mobilisés en contrôle de gestion – ERP, systèmes de reporting, tableaux de bord et solutions de Business Intelligence – s'appuient classiquement sur des logiques d'analytique descriptive et diagnostique dont ils sont essentiellement le prolongement. Ces technologies permettent de collecter, agréger, analyser des données afin de rendre compte de la performance passée et de relever d'éventuels écarts à l'objectif. L'usage des fonctionnalités prédictives qui équipe certaines d'entre elles, leur emploi reste traditionnellement circonscrit à des modèles préétablis de type statistique et des règles explicites.

Les systèmes d'intelligence artificielle (IA) générative rompent avec cette logique en dotant les systèmes d'une capacité à produire du contenu nouveau (textes, synthèses, scénarios ou recommandations) à partir de données massives, hétérogènes. Puisée dans des modèles de type deep learning, dont les modèles de langage de grande taille (large language models), cette IA générative est en mesure de traiter des données non structurées, d'apprendre de manière autonome et d'interagir avec les humains dans un langage naturel. Le passage de l'automatisation vers une aide cognitive portera ainsi le raisonnement managérial au cœur de la décision.

2.2. Les caractéristiques distinctives de l'IA générative

L'intelligence artificielle générative se définit par un ensemble de caractéristiques qui la distinguent fondamentalement des technologies décisionnelles qui lui ont précédé. Elle repose tout d'abord sur des capacités conversationnelles avancées qui permettent à l'utilisateur d'interagir avec les systèmes de manière intuitive, sans avoir recours à des requêtes techniques, ni à des langages de programmation spécifiques. Ce faisant, cette dimension abaisse les seuils d'accès à l'usage et modifie la nature de la relation entre l'utilisateur et son outil de gestion.

Ensuite, l'intelligence artificielle générative est en mesure de produire des interprétations et des récits à partir des données brutes qui constituent une des conditions de la construction du sens managérial. Tandis que les outils antérieurs se contentaient de donner à lire des chiffres,

l'intelligence artificielle générative prend pour part une place active, fournissant ainsi des explications, formulant des hypothèses de causalité, proposant des suggestions d'action. Compétences particulièrement utiles dans le champ du contrôle de gestion pour lequel la valeur ajoutée de l'information résulte autant de son interprétation que de sa fabrication.

Enfin, l'intelligence générative se singularise, par sa capacité à simuler des scénarios prospectifs et à soutenir la prise de décision dans des contextes incertains. En intégrant des données internes et externes, elle permet un cheminement sur différentes hypothèses d'évolution de la performance, et contribue ainsi à un pilotage à la fois plus anticipatif et plus dynamique.

2.3. L'IA générative comme technologie cognitive et socio-organisationnelle

En réalité, au-delà d'un simple dispositif technique, l'IA générative peut aussi être considérée comme une technologie à la fois cognitive et socio-organisationnelle. Cognitivement d'abord, l'IA générative est un dispositif qui a pour fonction d'augmenter les capacités humaines, en les aidant à analyser et synthétiser des informations complexes et à porter des jugements donnés. Face à une logique d'augmentation, plutôt que de substitution, prônée dans les approches contemporaines de la complémentarité homme-machine au cœur de laquelle le supplément de valeur créée est à rechercher dans l'interaction productive entre compétences humaines et capacités algorithmiques, il convient donc de raisonner en termes de complémentarité. Affaire organisationnelle ensuite, l'ajout de l'intelligence artificielle générative modifie les modes de coordination, les processus décisionnels, comme les relations de pouvoir liés à la détention – et surtout à l'interprétation – de l'information. En permettant l'accès à des analyses sophistiquées, l'IA générative a pour effet de redéfinir la manière dont est valorisée l'expertise informationnelle à travers différents types d'analyses cognitives, mettant à mal la prééminence du contrôleur de gestion sur les travaux analytiques de certaines structures de l'organisation.

2.4. Implications spécifiques pour les pratiques de contrôle de gestion

Dans l'univers des pratiques professionnelles, l'intelligence artificielle générative (IAG) transforme le contrôle de gestion en permettant en particulier d'automatiser certaines tâches à faible valeur ajoutée (production de rapports standardisés, consolidation de données) afin de dégager du temps pour des actions plus porteuses de valeur ajoutée dans le cadre d'une analyse prospective ou d'un accompagnement des décideurs.

De plus, l'IA générative optimise le contrôle de gestion et fait évoluer le pilotage vers plus d'interactivité et de continuité en proposant notamment des analyses à chaud et la possibilité de décliner des scénarios alternatifs, permettant ainsi d'abandonner la logique périodique du reporting au profit d'un pilotage agile. Néanmoins, cette évolution implique une redéfinition des compétences des contrôleurs de gestion qui doivent désormais être capables d'apprécier la

pertinence, la fiabilité et les limites des préconisations synthétisées à partir de l'intelligence artificielle.

2.5. Limites, risques et enjeux éthiques liés à l'IA générative

En dépit du potentiel transformatif de l'IA générative, il n'est pas possible de faire l'impasse sur ses limites et ses risques. En effet, les modèles génératifs s'appuient sur des données d'apprentissage potentiellement biaisées qui influencent la qualité et la neutralité des analyses qu'ils sont susceptibles de produire. En outre, l'opacité de leur fonctionnement soulève des questions d'explicabilité et de traçabilité des décisions, qui sont particulièrement sensibles dans un contexte de contrôle de gestion où la responsabilité et justification des choix managériaux est cruciale.

Ces enjeux soulignent la nécessité d'un encadrement humain et organisationnel de l'IA générative, le contrôleur de gestion conservant une place centrale dans la gouvernance de ces outils, en jouant un rôle de médiation critique entre les préconisations algorithmiques et les décisions managériales. L'IA générative ne remplace pas le contrôleur de gestion, mais redéfinit le périmètre de son rôle et les modalités de sa légitimité professionnelle.

2.6. Vers une redéfinition du rôle du contrôleur de gestion

Pour conclure, l'IA générative se profile comme une technologie auprès de laquelle le contrôleur évolue vers un statut de moins en moins technique et de plus en plus cognitif et relationnel. Ce changement d'orientation peut s'inscrire au sein de la continuité des évolutions suscitées par les technologies antérieures. Mais, une rupture de nature plus qualitativement différente est à relever, rendant compte des multiples capacités génératives et interprétatives de l'IA.

À cet égard, il s'agit d'envisager le rôle du contrôleur de gestion non plus comme expert de l'information chiffrée, mais comme acteur du pilotage stratégique augmenté en fonction de la combinaison expertise humaine, sens critique et bonne utilisation des technologies de l'IA générative. C'est cette approche qui mènera à la section suivante qui proposera d'interroger la reconfiguration des missions et des compétences du contrôleur de gestion à l'ère de l'IA générative.

III. Reconfiguration des missions et des compétences du contrôleur de gestion à l'ère de l'IA générative

Le fait de devoir intégrer l'intelligence artificielle générative dans les dispositifs de gestion d'une part, ne constitue pas une simple avancée technologique des outils utilisés par les contrôleurs

de gestion notamment, elle amène d'autre part, une modification radicale des missions des contrôleurs, de leurs compétences, de leur place dans l'organisation. Il s'agit d'une continuité de la modification des pratiques engendrée par la digitalisation des dispositifs, le changement étant qualitatif cette fois-ci, car lié à la nature cognitive et interprétative des outils d'IA générative.

3.1. Automatisation des tâches techniques et recentrage sur les activités à valeur ajoutée

L'un des premiers effets de l'IA générative est d'accélérer l'automatisation des tâches techniques, historiquement assurées par le contrôleur de gestion. Désormais, la production de reporting standardisés, la consolidation de données issues de sources multiples ou la rédaction de commentaires descriptifs peuvent être, tout ou en partie, prises en charge par des systèmes générant des synthèses et des analyses en langage naturel. L'automatisation ainsi induite permet de réduire le temps passé sur des activités répétitives et à faible valeur ajoutée.

Cela ne peut cependant que marginaliser la fonction, mais plutôt permettre de repositionner le contrôleur de gestion sur des tâches plus stratégiques. Libéré d'une partie des contraintes opérationnelles, le contrôleur de gestion pourra ainsi davantage se consacrer à l'analyse interprétative, à la formulation de recommandations et à l'accompagnement des décideurs. L'IA générative est donc un catalyseur de la transition du contrôleur vers un rôle à plus forte valeur cognitive.

3.2. Du producteur d'information au créateur de sens managérial

La légitimité dont bénéficiait traditionnellement le contrôleur de gestion – sa capacité à travailler les données chiffrées pour mettre au jour une information légitime, à la fois fiable et normée – se trouve dès lors progressivement transférée : elle se déporte maintenant vers sa capacité à interpréter, contextualiser, donner du sens aux informations produites par les systèmes. Cela renvoie le contrôleur de gestion dans les arcanes du sens qu'il doit désormais faire retentir entre les résultats algorithmiques et le cadre spécifique du contexte organisationnel et de l'articulation du monde stratégique et opérationnel.

Le rapport à l'information trans-cade alors en un rapport tout autre. A l'opposé du couple contrôle/réaction permettant un rapport du type descendance et normalisation des indicateurs traditionnels, l'IA générative va s'orienter vers une exploration interactive et dialogique de l'information accompagnée par le contrôle pour en démêler le sens. Le contrôleur de gestion s'avère être le médiateur s'interposant entre analyse technique élaborée par l'IA et les espérances du management pour en traduire les résultats en décisions opérationnelles pertinentes.

3.3. Renforcement du rôle de business partner et soutien à la décision stratégique

L'intelligence artificielle générative amplifie la tendance à transformer le contrôleur de

gestion en business partner, observée dès lors dans la littérature. L'instrumentalisation de l'analyse prospective, de la simulation de scénarios et de l'évaluation de différentes options stratégiques encourage le contrôleur à communiquer pour convertir la décision en production collective d'intentionnalités dans le processus de décision stratégique entre les décideurs. Le contrôleur ne donne plus son avis sur les résultats passés mais contribue à dessiner la trajectoire de l'organisation.

Dès lors, la relation entre le contrôleur de gestion et les managers opérationnels connaît une évolution vers un processus plus collaboratif. En tant qu'« allié de l'expertise », le contrôleur occupe une place clé dans les arbitrages stratégiques grâce à l'expertise résultant d'une analyse critique des recommandations algorithmiques grâce une proximité renforcée à la décision, renforçant ainsi la visibilité et l'influence de la fonction, tout en exigeant un haut niveau de crédibilité professionnelle.

3.4. Évolution des compétences : vers un profil hybride et augmenté

La reconfiguration des missions du contrôleur de gestion fait émerger une évolution notable des compétences à posséder. Si les compétences techniques et analytiques demeuraient essentielles, elles se voient dorénavant enrichies de compétences cognitives, relationnelles et critiques, au même titre que la compréhension précise du fonctionnement de systèmes d'IA générative qu'elles impliquent, pour s'interroger sur leur pertinence, leurs limites et les biais possibles.

Les compétences communicationnelles et pédagogiques prennent une place prépondérante. De même, expliquer, justifier ou discuter les résultats produits par l'IA auprès des managers devient un aspect central de la valeur ajoutée du contrôleur alors que le jugement professionnel, l'esprit critique ou la dissonance cognitive deviennent des compétences clés dans une situation où les recommandations algorithmiques ne sauraient être suivies aveuglément.

3.5. Gouvernance de l'IA et responsabilité managériale du contrôleur de gestion

Le déploiement d'une IA générative répond aussi à un impératif de responsabilités et de gouvernance qui renforce la « gouvernance » du contrôleur de gestion comme acteur central de pilotage, garant de l'efficacité et de la fiabilité des décisions par une bonne utilisation éthique et raisonnée des moyens d'IA, mais aussi de vigilance sur les processus de décision augmentant l'IA, voire de mise en œuvre d'un contrôle et d'un jugement humain.

Le contrôleur de gestion ne perd pas alors son rôle mais est à même, certaines compétences renforcées de gouvernance de l'IA supposant de concilier expertise humaine et intelligence algorithmique pour accompagner les finalités organisationnelles dans une prise de décision responsable.

3.6. Vers la figure du contrôleur de gestion augmenté

L'ensemble des mutations à l'œuvre mène à l'émergence de la figure du contrôleur de gestion augmenté, dont la valeur est à chercher non dans la simple production de chiffres, mais plutôt dans l'intégration intelligente des capacités de l'IA générative au service du pilotage de la performance. Il est une fonction hybride, à la croisée de l'expertise financière, du conseil stratégique et de la gouvernance technologique.

Cette reconfiguration du rôle du contrôleur de gestion est un changement paradigmatique qui appelle un temps de réflexion théorique. Elle présente l'exigence de dépasser les approches traditionnelles du contrôle de gestion pour tirer les enseignements des technologies cognitives et repenser les fondements mêmes de la fonction. La section suivante va dans ce sens, elle aborde les implications organisationnelles et éthiques de cette évolution, ainsi que les axes de recherche qu'elle ouvre.

IV. Cadre conceptuel théorique : vers le contrôleur de gestion augmenté

Il nous paraît nécessaire de proposer un cadre conceptuel intégrateur permettant de structurer la compréhension des effets de l'IA générative sur le rôle du contrôleur de gestion (1). Ce cadre s'appuie en effet sur l'idée que l'IA générative est une technologie qui augmente les capacités du contrôleur de gestion plutôt qu'un outil substitutif des tâches humaines (2) (Raisch & Krakowski). Ce cadre conceptuel articule trois niveaux complémentaires. Le premier niveau est celui des capacités de l'IA générative, que nous avons précisément identifiées : elle génère du contenu, interprète et simule divers scénarios possibles, dialogue en langage naturel, activités qui modifient en profondeur les modalités de production, d'analyse et de mobilisation de l'information de gestion dans les processus de pilotage.

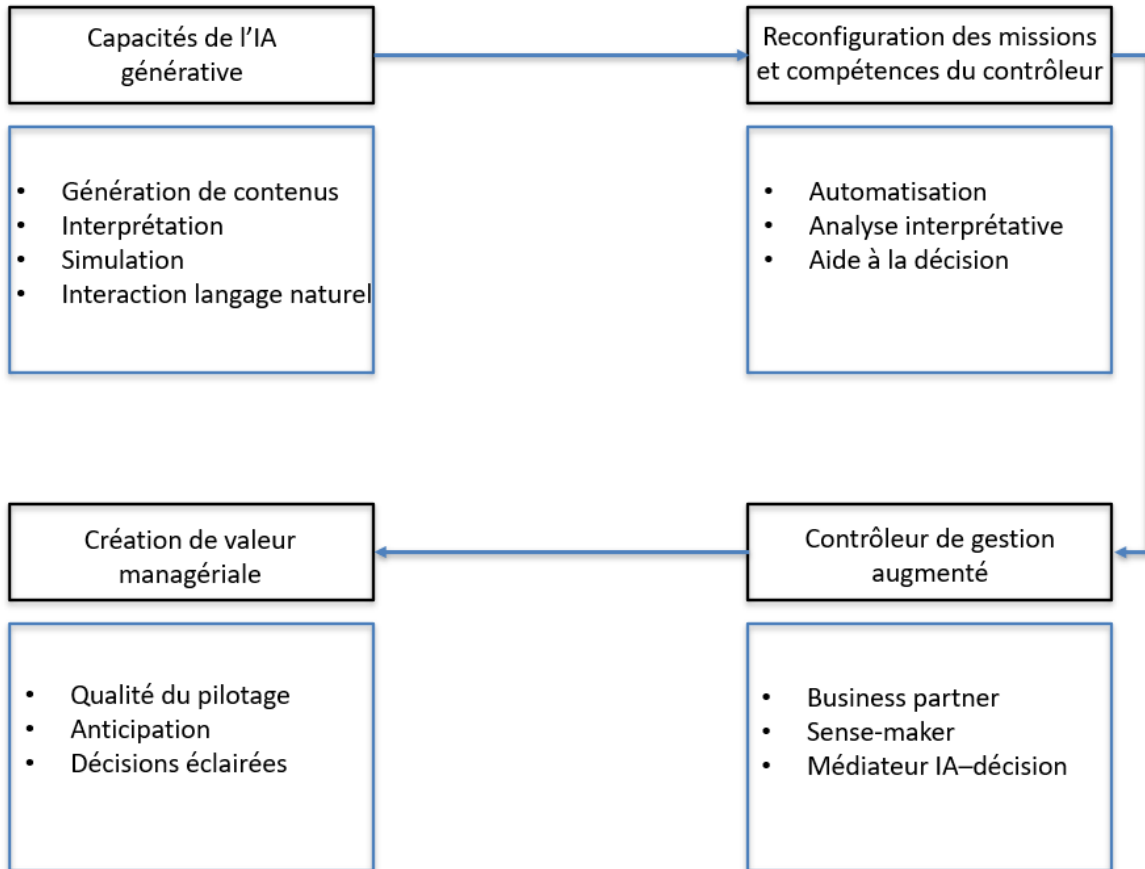
Le second niveau est celui de la reconfiguration des missions et des compétences du contrôleur de gestion. C'est le déplacement opéré par l'IA générative dans le centre de gravité de ce rôle en allégeant les activités techniques/itératives de redondance au profit des missions à autre valeur ajoutée, d'interprétation stratégique, d'aide à la décision, de médiation entre information algorithmique et jugement managérial, dans le cadre desquelles il devient un acteur crucial du sens organisationnel.

Enfin, le troisième niveau est celui de la création de valeur du management que l'on peut apprécier par le mieux piloté, le mieux décidé et le mieux anticipé. Ce cadre conceptuel souligne le problème central du contrôleur de gestion dans la gouvernance de l'IA générative, en tant que garant de la cohérence, de la fiabilité et de la légitimité des décisions augmentées par les technologies d'IA.

Ce modèle théorique permet ainsi de rendre compte de la figure du contrôleur de gestion

augmenté, localisé à l'interface de l'intelligence humaine et de l'intelligence artificielle, et constitue une matrice d'analyse des recherches à venir.

Figure 1 : Cadre conceptuel de transformation du rôle du contrôleur de gestion à l'ère de l'IA générative



V. Enjeux organisationnels, professionnels et éthiques de l'IA générative en contrôle de gestion

S'il est indéniable que l'IA générative présente des perspectives intéressantes en matière de soutien à la décision et de pilotage, sa généralisation dans les pratiques de contrôle de gestion soulève aussi des questions organisationnelles et éthiques critiques. Le premier enjeu concerne la

redistribution de l'expertise informationnelle dans les organisations, car l'IA générative, en permettant l'accès à des analyses sophistiquées, tend à transformer les rapports de force afférents à la possession et à l'interprétation de l'information, au risque de générer des tensions entre acteurs.

Le deuxième enjeu touche à la question de la responsabilité prise au niveau de la décision. Les recommandations émises par les systèmes d'IA générative, même fondées sur des volumes de données significatifs, ne sauraient être considérées comme neutres et objectives. Le risque d'erreurs d'interprétation, de biais algorithmiques ou de sur confiance dans les résultats produits, oblige à maintenir un contrôle humain significatif. Dans ce cadre, le contrôleur de gestion ne perd pas son rôle de validation, de contextualisation, ni de justification des décisions managériales.

De plus, l'IA générative encadre des questions sur la traçabilité et l'explicabilité des décisions. La difficulté à appréhender les mécanismes internes des modèles génératifs peut affecter la légitimité des choix retenus, notamment dans des environnements très régulés ou soumis à des normes de conformité. Le contrôleur de gestion doit alors devenir un médiateur éthique et produire des garanties de transparence, de responsabilité et d'alignement stratégique de l'usage de l'IA.

Enfin, ces évolutions impliquent une évolution des normes de la profession et des dispositifs de formation. La montée en compétences en matière d'IA, d'analyse critique et de gouvernance des technologies devient un enjeu vital à la fois pour la pérennité et la légitimité de la fonction de contrôle de gestion.

CONCLUSION

Cet article de recherche avait pour ambition d'examiner comment l'intelligence artificielle générative peut impacter le rôle du contrôleur de gestion dans les organisations. En se fondant sur des apports issus des théories du contrôle de gestion, de la théorie des rôles et des approches de complémentarité homme-technologie, il montre comment elle reconfigure considérablement les missions, les compétences mais aussi la logique de création de valeur attachées à cette fonction.

L'analyse permet de montrer que l'IA générative ne place pas le contrôleur de gestion dans une zone de marginalisation, mais plutôt favorise le développement du contrôleur de gestion augmenté axé autour la valeur ajoutée qu'il peut apporter à l'organisation en termes

d'interprétation, contextualisation et gouvernance des résultats produits par les systèmes d'intelligence artificielle, au même titre qu'une vision réactualisée de son rôle comme acteur stratégique dans l'entreprise qui le sollicite, mais peut-être aussi comme acteur exigeant en matière de jugement professionnel et de responsabilité éthique.

Sur le plan théorique, cet article contribue à nourrir la littérature sur le contrôle de gestion en proposant un cadre conceptuel intégrateur pour penser les interactions entre IA générative et pratiques managériales. Sur le plan managérial, il suggère la nécessité d'accompagner l'intégration de l'IA générative par des dispositifs de gouvernance, de formation et de régulation appropriés.

Cette recherche ouvre enfin plusieurs perspectives de recherche future. Des travaux empiriques pourraient, en particulier, étudier les conditions d'acceptabilité de l'IA générative par les contrôleurs de gestion, analyser son impact sur la qualité du pilotage et la performance organisationnelle, ou étudier les mécanismes de légitimation sociale et institutionnelle de ces technologies. Autant de pistes prometteuses qui visent à favoriser une meilleure compréhension des transformations en cours et à nourrir un programme de recherche cohérent sur l'IA générative et le contrôle de gestion.

REFERENCES:

- Anthony, R. N. (1965). Planning and control systems: A framework for analysis. Harvard University Press.
- Bhimani, A., & Willcocks, L. (2014). Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, 44(4), 469–490. <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.910051>
- 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. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Davenport, T. H., & Kirby, J. (2016). Just how smart are smart machines? *MIT Sloan Management Review*, 57(3), 21–25.
- Floridi, L., Cowls, J., Beltrametti, M., et al. (2018). AI4People—An ethical framework for a good AI society. *Minds and Machines*, 28(4), 689–707. <https://doi.org/10.1007/s11023-018-9482-5>
- Granlund, M. (2011). Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(1), 3–19.

<https://doi.org/10.1016/j.accinf.2010.11.001>

- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–179.
- Jarrahi, M. H. (2018). Artificial intelligence and the future of work: Human–AI symbiosis in organizational decision making. *Business Horizons*, 61(4), 577–586.
<https://doi.org/10.1016/j.bushor.2018.03.007>
- Martin, K. (2019). Ethical implications and accountability of algorithms. *Journal of Business Ethics*, 160(4), 835–850.
<https://doi.org/10.1007/s10551-018-3921-3>
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson.
- Power, M. (2007). *Organized uncertainty: Designing a world of risk management*. Oxford University Press.
- Quattrone, P. (2016). Management accounting goes digital: Will the move make it wiser? *Management Accounting Research*, 31, 118–122.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.01.003>
- Raisch, S., & Krakowski, S. (2021). Artificial intelligence and management: The automation–augmentation paradox. *Academy of Management Review*, 46(1), 192–210.
<https://doi.org/10.5465/amr.2018.0072>
- Ransbotham, S., Kiron, D., Gerbert, P., & Reeves, M. (2018). *Reshaping business with artificial intelligence*. MIT Sloan Management Review, Special Report.
- Shrestha, Y. R., Ben-Menahem, S. M., & von Krogh, G. (2019). Organizational decision-making structures in the age of artificial intelligence. *California Management Review*, 61(4), 66–83.
<https://doi.org/10.1177/0008125619862257>
- Venkatesh, V., & Davis, F. D. (2000). A theoretical extension of the technology acceptance model: Four longitudinal field studies. *Management Science*, 46(2), 186–204.
<https://doi.org/10.1287/mnsc.46.2.186.11926>