

La complexité et la turbulence de l'environnement actuel : quelles évolutions récentes du contrôle de gestion ?

The complexity and turbulence of the current environment: what recent developments in management control?

NABIL SEGHYAR¹, ZOUHEIR BOUSSOUF²

1 Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LRSGO), ENCG -UNIVERSITE IBN TOFAIL, KENITRA, MAROC

2 Laboratoire de Recherche en Etudes et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT), FSJES -UNIVERSITÉ SIDI MOHAMED

BEN ABDELLAH, FES, MAROC

Résumé : A partir de l'analyse théorique de l'environnement actuel du système du contrôle de gestion des entreprises, nous avons fixé comme objectif dans cet article la compréhension de l'impact des mutations environnementales sur la reconfiguration du système de contrôle de gestion. Nous allons pour cela, analyser les évolutions récentes de l'environnement actuel qui est marqué par la complexité et la turbulence en relation avec le contrôle de gestion, et de voir les adaptations et les mesures prises par les entreprises afin de suivre et mesurer la performance de tous les aspects liés aux environnements internes et externes de l'entreprise.

Par cet article sur les évolutions récentes du système de contrôle de gestion face à un environnement évolutif et complexe, nous allons essayer d'ouvrir des questions encore insuffisamment explorées par les recherches en contrôle de gestion. En effet, les caractéristiques de l'environnement actuel des entreprises, de leurs impacts sur le système de contrôle de gestion des entreprises posent aux chercheurs intéressés des questions inédites et l'obligent à interroger les exigences d'adaptation et de reconfiguration du système du contrôle de gestion « traditionnel » vers un système adaptatif et évolutif.

Mots-clés : contrôle de gestion ; environnement ; pilotage de la performance ; développement durable.

Abstract: From the theoretical analysis of the current environment of the management control system of companies, we have set as objective in this article the understanding of the impact of environmental changes on the reconfiguration of the management control system. For this, we will analyze recent developments in the current environment, which is marked by complexity and turbulence in relation to management control, and even the adaptations and measures taken by companies to monitor and measure performance. Of all aspects related to the internal and external environments of the company.

Through this article on recent developments in the management control system in the face of an evolving and complex environment, we will try to open up questions that have not yet been sufficiently explored by management control research. Indeed, the characteristics of the current business environment, of their impact on the management control system of companies raise new questions for interested researchers and force them to question the requirements for adaptation and reconfiguration of the management control system. from "traditional" management to an adaptive and evolving system.

Keywords: management control; environment ; performance management; sustainable development.



1. Introduction

Les organisations se trouvent, plus que jamais, au centre des préoccupations non seulement des responsables politiques, mais aussi des opérateurs économiques et de la société dans son ensemble. Le passage à l'économie du savoir, l'importance reconnue au capital humain et immatériel de façon générale, enfin, les mutations environnementales (économiques et technologiques etc) en cours depuis près de trois décennies et la révolution actuelle du digital (avec ses nombreux impacts), sont autant de facteurs qui justifient toute l'importance reconnue aux tentatives entreprises pour « réformer » ou bien reconfigurer le système de contrôle de gestion de ces organisations vers un nouveau système évolutif et adaptable a toutes changement potentiel de l'environnement.

Pendant les dernières décennies, le contrôle de gestion est devenu un champ de recherche suscitant un intérêt grandissant dans les économies développées. Toutefois, il est à ces débuts dans la plupart des pays en voie de développement tel que le Maroc. Pour piloter et prendre des décisions, les managers utilisent plusieurs outils d'aide à la décision. De même, pour être opérationnel, le contrôleur de gestion honore une méthodologie de travail claire et adopte une suite d'instruments qui soutiennent sur l'organisation de l'entreprise. Ces instruments accompagnent l'activité de l'entreprise et sa performance et c'est à l'entreprise de les élaborer. Dans cette optique, le contrôle de gestion incessante à évoluer du fait que les organisations sont perpétuellement sous l'impact de l'incertitude et complexité de l'environnement (SEGHYAR, 2022).

En vue de bien développer ce propos sur les évolutions récentes du contrôle de gestion par rapport aux différents changements de l'environnement, nous essayerons de répondre à la question centrale suivante : **quelles sont les principales évolutions récentes du système de contrôle de gestion afin de s'adapter aux changements de l'environnement actuel ?**

En vue de bien répondre à cette problématique, nous essayerons dans ce travail de présenter d'abord la revue de littérature sur les caractéristiques de l'environnement et le contrôle de gestion, en suite les différentes évolutions récentes du système de contrôle de gestion.

2. Revue de littérature

Nous chercherons, dans le présent point, à mettre en évidence au premier niveau les principales caractéristiques de l'environnement actuel auquel confrontés les entreprises, ainsi de présenter au deuxième niveau une analyse théorique sur le système de contrôle de gestion.

2.1. Les caractéristiques de l'environnement actuel

Dans le contexte actuel marqué par la concurrence accrue et l'exigence du changement, les organisations sont appelées à faire évoluer leurs modes de management, en l'occurrence leur système de contrôle de gestion, en vue d'intégrer les différentes dimensions de la performance. La conjoncture économique obligera les organisations à adopter un comportement managérial basé sur le management et le contrôle de gestion. Ce dernier leur permettra une meilleure fluidité et une adaptation face aux changements non prévisibles, mais l'avantage que représente une organisation c'est qu'elle dispose plus ou moins d'un système structuré, planifié et généralement guidée par des orientations stratégiques. C'est là un mouvement de fond qui concerne toutes les entreprises, de par le monde, et auquel les entreprises marocaines n'échappent pas.

Face à ces considérations, liées à l'environnement, des contraintes importantes pèsent sur l'organisation et le fonctionnement des entreprises, notamment le phénomène de la complexité et ses implications à la fois opérationnelles et organisationnelles. Les besoins grandissants en ressources (humaines et financières) permettant de répondre aux exigences actuelles et futures liées aux missions (classiques et nouvelles) des entreprises, l'impératif d'agir au plan de la culture qui prévaut au sein de la communauté des acteurs (internes et externes) pour répondre aux nouvelles attentes, les implications organisationnelles des mutations en cours au regard de la problématique de la performance dans ses relations avec les questions de système de contrôle de gestion.

Dans ce cadre, on se trouve face d'une nécessité d'instaurer et de reconfigurer un système de contrôle de gestion et de pilotage de la performance pour les organisations tout en tenant compte des spécificités et des différenciations de ces derniers.

Par ailleurs, La problématique du changement ne se limite pas aux débats sur la nécessité de faire évoluer les organisations. Elle intègre également une réflexion sur la méthode de conduite du changement. Il semble en effet que l'ampleur des choix à effectuer influence les processus de conduite du changement à savoir : modifier les orientations stratégiques de l'entreprise, changer la culture, la structure, réorganiser un atelier ou réviser une procédure administrative mobilisent des outils d'analyse et de traitement différents.

La question de l'environnement a été une des premiers aspects étudiés dans les recherches Contingentes (Burns et Stalker, 1961 ; Lawrence et Lorsch, 1967). Ces recherches ont émis un principe simple selon lequel l'environnement externe influence largement la structure organisationnelle d'une part, et les systèmes de contrôle de gestion, d'autre part. Quelques-uns

de ces facteurs externes sont portés par la théorie de la contingence qui, depuis toujours, est le cadre d'analyse de référence en matière d'environnement de contrôle (Chenhall, 2003, Otley, 1980, 2016). En effet, certains facteurs de contingence se situent à un niveau macro-environnement tels que l'environnement externe, la technologie, la culture nationale, et d'autres à un niveau organisationnel (méso-environnement) tels que la taille, la structure, la stratégie (Otley, 2016), mais aucun à un niveau intra-organisationnel (micro-environnement), sans tenir compte du rôle pourtant prépondérant joué par les membres d'une organisation et leurs relations interindividuelles dans la structuration du contrôle de gestion (Ahrens & Chapman, 2007).

2.2. Missions, processus et objectifs du système de contrôle de gestion

A partir des années 1920, le contrôle de gestion est parmi les fonctions essentielles d'une entreprise, sa mission de base est de contribuer à la prise de décision et d'aider au système de gouvernance de l'entreprise et de plusieurs autres organisations. Le contrôle de gestion qui a été vécu comme un processus de surveillance et de suivi dans l'histoire a été transformé en un processus de gestion qui peut améliorer la performance globale.

Prévoir le système de contrôle de gestion oblige de retourner à l'environnement des entreprises, ce qui les contraint à évoluer et à s'adapter. Dans ce cas, les gestionnaires ont recommandé de nouvelles exigences de contrôle de gestion en matière d'analyse de performance et de gestion du couple valeur / coût. Ensuite, le rôle du contrôle de gestion se développe au pilotage de la performance et du changement. Ces nouvelles responsabilités nécessiteront la reconfiguration de tout ou partie du système de contrôle de gestion (SEGHYAR, 2022).

De ce fait, les missions du contrôle de gestion est de répondre à deux niveaux de pilotage :

- D'une part : le pilotage de la performance
- D'autre part : le pilotage du changement.

Avant de rentrer dans l'analyse de ces deux dimensions, nous répondons d'abord à une question : qu'est-ce que le pilotage ? Selon R. Demeestère, il s'agit d'une démarche de gestion qui allie stratégie et action opérationnelle, et il s'appuie sur un ensemble de systèmes d'informations au sein de la structure, comme les budgets, les plans, comptabilité de gestion, tableaux de bord qui forme le contrôle de gestion (Demeestère R & al, 2002). A ce stade, le pilotage semble être le parfait synonyme de contrôle de gestion. En plus Le contrôle de gestion constitue donc le système d'assistance au pilotage (Lorino ,2001).

➤ Première mission

À propos de la dimension de pilotage de la performance, le contrôle de gestion doit remplir les trois rôles suivants dans toute entreprise (Alazard & Separi ,2010) :

- À travers une série de décisions stratégiques et d'actions pour gérer les éléments clés de compétitivité : le pilotage de l'efficacité.
- gérer les ressources opérationnelles pour réaliser les objectifs définis : le pilotage de l'efficience.
- gérer les relations entre l'organisation et ses parties prenantes par des actions de management de la responsabilité sociétale des entreprises : le pilotage d'effectivité.

➤ **Deuxième mission**

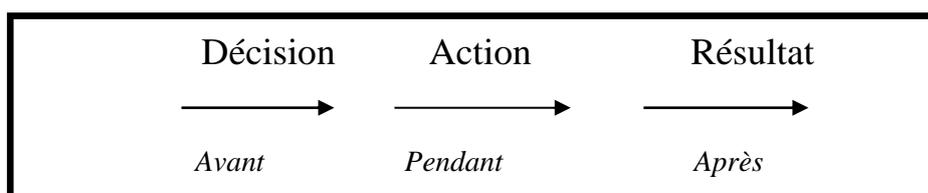
Concernant le pilotage du changement, le contrôle de gestion ne peut être arrêté sans référence à l'environnement de l'entreprise qui le contraint à évoluer et à s'adapter. C'est un collaborateur de l'apprentissage organisationnel, et même un système qui contribue à conduire le changement, à condition qu'il constitue (El idrissi , 2018) :

- une réponse stratégique en mesurant continuellement les paires valeurs / coût ;
- Une application de la méthode Kaizen pour améliorer le fonctionnement ;
- Un Changement organisationnel, le plus important est de standardiser les comportements

Le pilotage de la performance et du changement se complètent. Tant qu'il n'y aura pas de soutien des parties prenantes, il n'y aura pas de performance et la logique de performance encourage la gestion du changement organisationnel (El idrissi , (2018).

A marquer que ces deux missions coexistent à différentes phases du processus de contrôle de gestion sous l'aspect d'un certain nombre d'opérations ou de tâches. Ces opérations ou tâches sont effectuées selon la figure suivante :

Figure 1 : processus de contrôle de gestion



Le processus de contrôle comprend toutes les étapes de la préparation, de vérification, de coordination des décisions et actions de l'entreprise. Le processus de contrôle influence toutes les décisions et actions de l'entreprise. Ainsi, ces trois étapes peuvent être placées aux trois niveaux de décision mis en avant par I. Ansoff (prise de décision stratégique, prise de décision tactique et prise de décision opérationnelle). On obtient un processus de contrôle différent pour chaque niveau de décision (Alazard&Separi , 2010).

Les missions de ces trois étapes sont très particulières, comme recommandé dans le tableau suivant :

Tableau 1 : Missions de contrôle de gestion

Phase	Mission
Avant : finalisation	Définir les objectifs, les ressources, comment employer au mieux des ressources ?
Pendant : pilotage	Quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
Après : évaluation	Quelle mesure des résultats ? Quelle efficacité ? Quelle efficacité ?

Source : Rkia EL IDRISSE. (2018).

Dans un environnement turbulent, complexe et incertain, le contrôle de gestion est nécessaire pour réajuster ses objectifs et donner des orientations. En fait, le contrôle de gestion doit aider à allouer des ressources aux choix stratégiques, et il doit améliorer la qualité, le coût et le temps. Il doit également aider à gérer les variables de performance sociétale requises par les parties prenantes. Par ailleurs, il est à noter que le contrôle de gestion doit améliorer en permanence la performance de l'organisation en divisant l'organisation en processus d'exploitation et de support (El idrissi, 2018). Cette contribution passe par la formalisation des processus et la mesure des coûts de ces processus pour évaluer les écarts et leviers d'accroissement de valeur ajoutée.

L'objectif actuel du contrôle de gestion est de devenir un système d'information et de pilotage incessant pour l'ensemble de l'organisation. On n'exige pas au contrôle de gestion d'analyser les coûts et produire des résultats a posteriori mais de surveiller en permanence la performance de toutes les activités pour contribuer à la prise de décision tout au long du processus de contrôle de gestion (Alazard & Separi, 2010). Le tableau ci-dessous résume les objectifs du contrôle de gestion.

Tableau 2 : Objectifs du contrôle de gestion

Auparavant, l'objectif du contrôle de gestion était	→ la maîtrise des coûts	→ Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
Aujourd'hui, on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	→ l'amélioration continue des processus	→ Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements

Source : Alazard & Separi. S. (2010).

Toutes les organisations n'exercent pas le contrôle de gestion de la même façon, précisément parce qu'elles ont des objectifs et des caractéristiques différents (chaque organisation a son propre contrôle de gestion). Toutefois, quelle que soit la configuration précise du système de contrôle de gestion dans une organisation, elle se base sur des processus et déploie une série d'instruments ou de systèmes de gestion qui, pour qu'ils soient efficaces, nécessitent être ajustés aux spécificités des entreprises.

2.3. L'environnement économique comme facteur de contingence du système de contrôle de gestion

L'environnement économique figure parmi les facteurs contingence les plus étudiés pour la fonction de contrôle de gestion. Dans un environnement économique complexe, vulnérable et fragile, le système de contrôle de gestion doit continuer à évoluer dans ses missions, mobiliser davantage d'indicateurs extra-financiers, et participer davantage dans l'aide à la prise de décision (Caplan, 1966).

Les évolutions de l'environnement économique, le nouveau sens de la performance et la poursuite de l'optimisation valeur / coût ont poussé les organisations à exiger un contrôle de gestion pour redéfinir ses objectifs et apporter une aide au pilotage opérationnel, mais d'abord pour aider au pilotage stratégique (Alazard & Sépari , 2018). Dans ce cadre, il est possible de proposer une nouvelle définition du contrôle de gestion. Selon Cooper (1996), dans le nouvel environnement économique, de récents instruments de gestion des coûts signifient une adaptation dans l'organisation. Afin de relever les défis économiques, les organisations doivent mettre à jour leur système de gestion des coûts, décentraliser la quête des données du contrôle de gestion, et permettre à toutes les parties prenantes de participer à la gestion des coûts au-delà des contrôleurs de gestion .Ces changements organisationnels indiquent le développement de systèmes de contrôle de gestion. Selon lui, les évolutions économiques peuvent donc conduire au développement de fonctions de contrôleur de gestion. Par conséquent, il n'y a qu'un seul choix pour le contrôleur, qui est de s'adapter ou de disparaître.

L'évolution de l'environnement économique contribue souvent à modifier les domaines d'action du contrôle de gestion.

3. les évolutions récentes du contrôle de gestion

La nécessité de faire face à l'environnement actuel caractérisé par la complexité et les turbulences a conduit les entreprises à adopter des actions managériales internes et externes particuliers et organisées au sein de l'entreprise.

Ces actions incluent la reconfiguration du système de contrôle de gestion afin que l'entreprise puisse suivre et mesurer la performance de tous les aspects liés aux environnements internes et externes de l'entreprise. De ce fait le système de contrôle de gestion n'a cessé de s'évoluer, afin de répondre aux exigences de la responsabilité sociétale, tétranormalisation, changement organisationnel et la digitalisation.

3.1. Vers le contrôle de gestion durable

Depuis son émergence, le contrôle de gestion n'a cessé de se développer. Ces évolutions peuvent s'expliquer par les changements de l'environnement organisationnel d'une part, et les contraintes de l'environnement externe caractérisé par la turbulence, la complexité et la vulnérabilité d'autre part. En effet il est en cours d'extension pour intégrer de nouvelles dimensions. Par conséquent, sa précédente mission de pilotage de performance basée sur des dimensions économiques a évolué vers le pilotage de performance sociale et environnementale. En d'autres termes, l'intégration des enjeux de responsabilité sociale des entreprises (RSE) dans le processus managérial permet au système de contrôle de gestion d'intégrer les dimensions sociales et environnementales. Autrement dit, on est passé d'un pilotage de performance purement économique vers un pilotage de la performance globale.

3. 2. Contrôle de gestion sociale

Actuellement, le contrôle de gestion sociale est la pratique de base de certaines entreprises. Ce contrôle est l'un des composants et une extension du contrôle de gestion. Il s'agit d'un système d'appui à la gestion sociale de l'organisation, et sa vocation est de contribuer à la performance et au coût de la gestion des ressources humaines (Bernard, 2012). Par conséquent, le contrôle de gestion sociale est estimé comme un moyen de pilotage de la fonction ressources humaines, qui peut mesurer l'efficacité et l'efficacités du processus des ressources humaines.

Suivant la théorie des ressources, la performance sociale est désormais considérée comme un avantage stratégique pour les théoriciens et les praticiens. Par conséquent, la performance sociale est devenue le sujet principal de la recherche sur le contrôle de gestion (Burlaud A & al, 2004). Certains auteurs insistent sur la mise en place du contrôle de gestion sociale comme instrument de contrôle de gestion, en se concentrant sur la définition d'indicateurs extra-comptables de performance sociale (Burlaud A & al, 2004). L'étude de la performance sociale se traduit généralement par la satisfaction des ressources humaines dans la sphère social. Martory (2001), présente d'évaluer les indicateurs de performance sociale à travers cinq

composantes de la mixité du personnel : la politique salariale et sociale, évaluation sociale des salariés, climat et comportement social, les relations paritaires, image sociale interne et externe. Le couplage et l'intégration entre performance financière et responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) est au centre de la problématique actuelle.

En effet, comme le soulignent Germain et Trébuçq (2004) : Si certaines entreprises développent de nombreux outils de pilotage adaptés à la logique sociale, il sera intéressant de déterminer leurs caractéristiques et d'analyser leur savoir-faire à partir d'indicateurs de performance .La règle générale de mesure de la performance globale est issue de l'accord social établi et négocié entre l'entreprise et ses diverses parties prenantes (Akrich S & al, 2017).

Au final, il apparaît que l'ajustement des outils de contrôle de gestion est fondamental pour réagir aux impératifs de mise en place d'un pilotage de la performance sociale efficace et efficient.

3.3. Le chanter du contrôle de gestion environnementale

Sous la pression sociale ou institutionnelle, la question de la responsabilité environnementale dans la gestion des entreprises s'est récemment considérablement développée. Cette réalité a orienté plusieurs entreprises à intégrer les facteurs environnementaux dans leurs processus de gestion. Le contrôle de gestion environnementale peut être compris comme l'extension du contrôle de gestion traditionnel à la gestion environnementale ; il se réfère au processus par lequel les gestionnaires influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ou amener des stratégies vertes de l'organisation (Renaud A, 2014).

À l'heure actuelle, la nécessité de représenter la performance environnementale et le contrôle de gestion associé renvoie à une série de choix pour les chefs d'entreprise d'interagir avec des acteurs externes dans un contexte de recherche de légitimité. Ces choix conduisent à la constitution d'indicateurs de performance environnementale basés sur deux niveaux d'action : l'utilisation de la communication environnementale générale dans l'environnement externe et l'utilisation du contrôle local de la performance environnementale dans l'environnement interne, ce qui correspond aux deux logiques représentatives de la performance environnementale.

3.4. Contrôle de gestion de la performance durable : pilotage de performance globale

La plupart des auteurs gèrent généralement la performance globale via le tableau de bord prospectif pour suivre la mise en œuvre de la stratégie RSE en vue de représenter la performance globale.

Le développement du tableau de bord Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) est une extension du tableau de bord prospectif classique, mais son objectif est de suivre le déploiement

des stratégies RSE. Il constitue donc un outil pour atteindre des objectifs environnementaux et sociaux. Le contrôle de gestion durable exige le développement d'un système de pilotage pouvant intégrer de multiples aspects pour aboutir à une performance globale prenant en compte les intérêts de toutes les parties prenantes (Akrich & al ,2017).

Il est alors conduit à jouer le double rôle de catalyseur : accompagner la compréhension par les participants de la nouvelle réalité (pilotage du changement), et favoriser la mise en place d'un système de pilotage adapté (pilotage de la performance)(Akrich S & al, 2017).En ce sens, le contrôle de gestion doit être capable de : fixer des objectifs opérationnels pour réaliser des business plans durables, favoriser la mise en œuvre, le suivi et l'optimisation des plans d'actions associés.

Cependant, malgré l'existence de ce type de tableau de bord (SBSC) destiné à mettre en évidence les trois composantes de la performance durable (économique, sociale et environnementale), nous avons encore de nombreuses difficultés à mettre en place un système de pilotage de la Performance durable. La raison principale de ces difficultés est que les parties impliquées sont souvent contradictoires et que le comportement et la culture des managers dominant les objectifs économiques et financiers (Akrich S & al ,2017). Comme le soulignent Capron et Quairel (2006), «Au niveau de l'entreprise, ces trois objectifs sont généralement assignés au développement durable : prospérité économique, justice sociale et qualité environnementale. Cela crée des tensions, ce qui signifie que la réconciliation des intérêts est généralement contradictoire. Par conséquent, il est possible de trouver des méthodes d'arbitrage et de compromis susceptibles de satisfaire les diverses typologies de parties concernées ».

3.5. Contrôle de gestion au cœur de la tétranormalisation

Dans la conception managériale, la norme est un instrument de management pour les acteurs, qui disposeront d'un ensemble de règles et d'objectifs pour améliorer leurs pratiques et favoriser leur communication. A partir des années 1960 et 1970 du siècle dernier, des procédures de normalisation ont été développées, surtout dans quatre domaines : règles financières et comptables ; commerce international ; qualité et environnement, relations de travail et responsabilité sociétale des entreprises (ISO....) (El Hila& Amaazoul , 2013).

La tétranormalisation est une nouvelle théorie avancée par Henri Savall et Véronique Zardet en 2002, qui vise à intégrer des normes complètement différentes : normes commerciales, normes financières, normes sociales et normes environnementales. Ce qui montre l'aspect moral. La tétranormalisation indique Les quatre familles de normalisations qui coïncident aux enjeux

principaux et généralement opposés : conditions sociales (OIT ...), commerce (OMC, etc.), qualité et environnement (ISO.....)(Saval &Zardet, 2005).

Si la normalisation vise à développer des normes qui favorisent les échanges entre entités économiques par un processus de consensus, alors il est évident que la tétranormalisation exige désormais les managers à se conformer à de multiples normes, réglementations et lois, de bonnes pratiques parfois contradictoires, qui peuvent compliquer la gouvernance de leur organisation (Cappelletti , 2008):

Quand la tétranormalisation est parfaitement intégrée dans le système organisationnel des entreprises, il deviendra par la suite la source de la performance, du progrès économique, sociétale et social. Par conséquent, le degré de performance globale durable de l'entreprise résulte de la qualité intégrée de la norme et de sa mise en œuvre dans le système de contrôle de gestion (El Hila& Amaazoul, 2013). En d'autres termes, l'intégration de tétranormalisation dans le processus de gestion de l'entreprise affectera la reconfiguration du système de contrôle de gestion (système finalisé, système d'information et système organisationnel), pour bien piloter le niveau de performance durable et globale. Par conséquent, compte tenu de la portée croissante de la normalisation internationale, la tétranormalisation reste aujourd'hui un grand projet de contrôle de gestion.

3.6. Contrôle de gestion au cœur de la dynamique du changement organisationnel

L'environnement actuel se caractérise par la turbulence, la complexité et la vulnérabilité. Ces caractéristiques de l'environnement poussent les entreprises à changer et à repenser leur manière de gérer les choses afin d'améliorer la performance en vue de développer la compétitivité globale de l'entreprise. Sur la base de cette réalité, les consultants fournissent généralement plusieurs outils aux dirigeants pour les aider à gérer et à piloter ces changements. Ensuite, ce pilotage se présente par des opérations de communication et de formation, la formulation de groupes de travail, et la définition des principaux acteurs responsables de diffuser les changements (Touchais L, 2006).

Lors de la recherche sur le contrôle de gestion, bon nombre d'entre eux reposent sur les hypothèses suivantes : les changements environnementaux entraîneront des changements organisationnels, qui à leur tour entraîneront des changements dans les pratiques de contrôle (Shields M.D ,1997).

Le contrôle de gestion n'est pas toujours un obstacle au changement. Il peut par ailleurs jouer un rôle actif dans une dynamique de changement en assumant les rôles suivant (Touchais L, 2006) :

- Devenir inhibiteur de changement ou indiquer le besoin de changement avec son puissant potentiel analytique,
- Promouvoir la mise en œuvre de nouveaux paradigmes en influençant et en créant de nouvelles attitudes et comportements,
- soutenir l'organisation à élaborer le contenu du changement en incitant et en supervisant les nouvelles idées et l'apprentissage,
- Contrôler que le processus et les comportements sont appropriés avec le plan.

Le rôle du contrôle de gestion résulte à la fois de la nature et de l'étendue du changement et des stades de son processus. Par conséquent, Le contrôle peut donc constituer un instrument de pilotage et de configuration du changement par l'ensemble des acteurs en incitant et en encadrant les initiatives et les expérimentations individuelles et collectives sources d'apprentissage et de production des savoirs(Touchais L, (2006).

De nos jours, le contrôle de gestion doit pouvoir induire des comportements requis en fonction du type de changement et de son stade, afin de jouer un rôle structurel dans le processus de la dynamique du changement.

3.7. Contrôle de gestion à l'ère de digitalisation

Le développement du monde numérique se caractérise par l'émergence de technologies innovantes. La digitalisation du champ économique est liée à la modification du processus de gestion d'une organisation. En d'autres termes, s'imposer comme une réalité qui a gaspillé beaucoup d'encre est à la base de changements profonds dans l'organisation.

Grâce aux moyens technologiques, avec l'émergence des phénomènes de Big Data, l'émergence de nouveaux instruments reposés sur l'intelligence artificielle, et le développement de l'utilisation de l'Internet des objets, la digitalisation entraîne des changements majeurs Affectant les différents processus fonctions de l'entreprise(Cavelius F & al , 2018).L'utilisation de ces instruments de digitalisation est devenue le centre d'intérêt des entreprises de diverses activités, tailles et nationalités. Par conséquent, la digitalisation signifie au premier lieu être parvenu à mettre en place de tels instruments et à les employer. L'utilisation de ces nouveaux instruments a immédiatement soulevé des questions sur leur utilité. Pour achever la digitalisation, les entreprises doivent se transformer. En particulier, une transformation digitale réussie permet aux entreprises de définir et de réagir aux besoins et aux préférences des consommateurs plus rapidement que leurs concurrents, et de développer des produits et services plus innovants (Cavelius & al, (2018).

La digitalisation dans l'organisation questionne principalement les modèles d'organisation, la culture et les modes de travail, voire les modes de projet. Ces projets peuvent être réalisés très rapidement. Le digital n'est définitivement pas qu'une affaire de technologie. À des moments différents, c'est aussi une manière différente de faire les choses. Le processus expérimental dans ce domaine est essentiel pour développer l'adaptabilité nécessaire (Bertrand A & al. (2017).

Dans le domaine du contrôle de gestion, la digitalisation a un impact important sur le système de contrôle de gestion. D'une part, le système de production des informations de management est hautement automatisé, tandis que les outils modernes peuvent gérer de grands volumes (big data) et ouvrir de nouvelles perspectives d'utilisation des données (par exemple, faire des prédictions). D'autre part, la reconfiguration des systèmes d'information doit être très flexible et adaptable pour être attentive à l'évolution des marchés et des clients sur ces marchés (Bertrand & al. (2017).

Le digital deviendra une opportunité et un risque pour le système de contrôle de gestion. Par conséquent, la digitalisation impose à la fonction de contrôle de gestion de reconsidérer les savoirs faire de son groupe et d'accroître son expertise. Autrement dit, le contrôle de gestion doit acquérir une expertise et engager davantage de dialogue avec les métiers pour déterminer les leviers de performance opérationnelle et financière. Lorsqu'il envisage sa transformation digitale, le système de contrôle de gestion doit être plus attentif à l'impact qu'il aura sur l'entreprise, au développement des compétences et à l'attraction qui en résulte pour les jeunes talents. , Pas purement d'un point de vue technologique (Bertrand & al. (2017).

En général, la révolution digitale et l'apparition de nouveaux modèles économiques sont devenues actuellement une réalité pour la plupart des organisations. Cependant, pour développer la performance de l'entreprise, garantir sa survie et assurer la mise en œuvre de sa stratégie, le contrôleur de gestion a une double mission : conduire la transformation de l'entreprise et assurer la reconfiguration des fonctions de contrôle de gestion.

4. Conclusion

Dans cet article, nous avons montré sur le plan théorique, qu'il existe un impact des mutations et évolutions récentes de l'environnement sur le système de contrôle de gestion des entreprises. Les facteurs environnementaux et organisationnels plaident en faveur de reconfigurer le système traditionnel du contrôle de gestion vers un nouveau système de contrôle de gestion marqué par l'adaptation et le pilotage de la performance globale de l'entreprise. La forte demande de répondre aux exigences de l'environnement actuel a conduit les entreprises à mettre

en place des actions spécifiques et organisées de management interne et externe au sein de l'entreprise. Ces actions comprennent la reconfiguration du système de contrôle de gestion pour que l'entreprise être capable de suivre et de mesurer la performance de tous les éléments liés aux environnements externes et internes de l'entreprise. De ce fait le système de contrôle de gestion n'a cessé de s'évoluer, afin de répondre aux exigences de la responsabilité sociétale, tétranormalisation, changement organisationnel et la digitalisation.

Ce travail contribue d'une part à la compréhension de la problématique étudié sur la plan théorique, et en d'autre part ouvre la porte vers des pistes future de recherche sur certains types de changement relatifs à l'environnement (RSE, tétranormalisation, changement organisationnel et la digitalisation), et leurs influences sur la configuration du système de contrôle de gestion des entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1–2), 1–27. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.013>.
- [2] Akrich S & al. (2017). Pilotage de la performance durable : nouveau champs d'application du contrôle de gestion ?. *Revue finance et finance internationale*, n°7 janvier 2017 .
- [3] Alazard C & Sépari S. (2018). Op cit, p. 15.
- [4] Alazard C & Separi S. (2010). op cit, p. 26.
- [5] Bernard M. (2012). *Contrôle de gestion sociale*. Edition vuibert, 7ème Edition, paris, p.06.
- [6] Bertrand A & al. (2017). La transformation digitale, une opportunité pour les directions financières. *Hors série Option Finance n°1440 - Lundi 4 décembre 2017*.
- [7] Burlaud A & al. (2004). *Contrôle de gestion*. Édition Vuibert.
- [8] Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. Tavistock Publications.
- [9] Caplan E, E. (1966). Behavioral Assumptions of Management Accounting. *The Accounting Review*, July, 496-509.
- [10] Cappelletti L. (2008). Pratiques esthétiques versus pratiques éthiques de la RSE : quelles leçons tirer du cas EADS ? *Revue Entreprise Éthique*, Dossier spécial : Principes éthiques et pratique de la RSE, avril 2008.
- [11] Capron M & Quairel F. (2006). Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'Organisation Responsable*, n° 1 pp : 5-17.
- [12] Cavellius F & al. (2018). l'impact de la digitalisation sur le rôle du contrôleur de gestion. *Transitions numériques et informations comptables*, May 2018, Nantes, France.
- [13] 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. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7).
- [14] Cooper, R. (1996). Look out, management accountants. *Management, Accounting*, 74(5).
- [15] Demeestère R & al. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Nathan,

- [16] El Hila R & Amaazoul H. (2013). Impacts de la Tétranormalisation sur les pratiques de RSE. *Revue Recherches en Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestion*, n°96, p. 199 à 216
- [17] El idrissi R. (2018). « Etude sur le contrôle de gestion dans les entreprises de la province de Safi – Maroc ». *international journal of Economic & strategic management of business process (ESMB)*, vol 11, PP 33-38.
- [18] Germain & Trébucq. (2004). la performance globale de l'entreprise et son pilotage : quelques réflexions. *Revue Semaine sociale Lamy – 18 octobre 2004 – n° 1186*.
- [19] Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. R. D. Irwin.
- [20] Lorino P. (2001). *Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d'Organisation.
- [21] Martory B. (2001). *Contrôle de gestion sociale*. 3ème édition, édition Vuibert.
- [22] Nicolas Antheaume (2013) « LE CONTRÔLE DE GESTION ENVIRONNEMENTAL. ÉTAT DES LIEUX, ÉTAT DE L'ART » Association Francophone de Comptabilité « Comptabilité - Contrôle - Audit » Tome 19. pages 9 à 34
- [23] Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- [24] Otley, D. T. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980– 2014. *Management Accounting Research*, 31, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- [25] Renaud A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? Association Francophone de Comptabilité : Comptabilité – Contrôle – Audit / Tome 20 – Volume 2 – Septembre 2014, p. 67 à 94.
- [26] Saval H & ZARDET V. (2005). *Tétranormalisation, défis et dynamiques*, Édition Economica, Paris.
- [27] SEGHYAR N. (2022). *Management de la RSE et système de contrôle de gestion : concepts, test et modélisation : cas des entreprises labellisées RSE au Maroc*. Thèse de doctorat, université Ibnou Tofail kenitra, Maroc.
- [28] Shields M.D. (1997). Research in management accounting by north Americans in the 1990s. *Journal of management Accounting Research*, vol. 9, p. 3-61.
- [29] Touchais L. (2006). *Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse*. Comptabilité, contrôle, audit et institution (S), May 2006, Tunisie.