

La digitalisation du système de contrôle de gestion et impact sur la performance globale des entreprises de services : Cas de la région Fès-Meknès

The Digitalization of the Management Control System and Its Impact on the Overall Performance of Service Companies: The Case of the Fès-Meknès Region.

Auteur 1 : BADRE El Mehdi

Auteur 2 : LAHRECH Abdelali

Auteur 3 : NEJJARI Mohammed

BADRE, El Mehdi (Doctorant chercheur).

Université My Ismail/ Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Meknès Maroc.

LAHRECH, Abdelali (Enseignant chercheur)

Université My Ismail/ Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Meknès Maroc.

NEJJARI, Mohammed (Enseignant Chercheur)

Université My Ismail/ Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Meknès Maroc.

Déclaration de divulgation : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : BADRE .M , LAHRECH .A & NEJJARI .M (2024) « La digitalisation du système de contrôle de gestion et impact sur la performance globale des entreprises de services : Cas de la région Fès-Meknès », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 24 » pp: 592 – 620.

Date de soumission : Mai 2024

Date de publication : Juin 2024



DOI : 10.5281/zenodo.12706474
Copyright © 2024 – ASJ



Résumé

Dans un contexte de mondialisation croissante et de développement des technologies numériques, les entreprises de services sont confrontées à des défis majeurs pour maintenir leur compétitivité. La digitalisation du système de contrôle de gestion apparaît comme une réponse potentielle à ces défis, en permettant aux entreprises de services d'améliorer leur efficacité opérationnelle, leur prise de décision et leur performance globale. Le secteur des services joue un rôle crucial dans l'économie de la Région Fès-Meknès, représentant une part importante de la valeur ajoutée et de l'emploi. Ces entreprises de services se distinguent par leurs caractéristiques spécifiques, telles que l'intangibilité, l'hétérogénéité, la simultanéité et la périssabilité, nécessitant une gestion adaptée. Dans ce contexte, il est essentiel d'explorer comment la transformation digitale du système de contrôle de gestion peut influencer la performance globale de ces entreprises. La transformation numérique du contrôle de gestion ne se limite pas à l'automatisation des processus, mais englobe également l'amélioration des outils analytiques, la facilitation de l'accès aux informations en temps réel, et l'optimisation des ressources humaines et matérielles. Ces innovations permettent aux managers de prendre des décisions plus éclairées et plus rapides, basées sur des données précises et à jour. En outre, la digitalisation peut renforcer la transparence et la traçabilité des opérations, réduisant ainsi les risques d'erreurs et de fraudes. La méthodologie adoptée repose sur une approche positiviste, incluant une analyse quantitative de l'impact de la digitalisation du système de contrôle de gestion sur la performance globale des entreprises de services dans la région de Fès-Meknès. De plus, une enquête approfondie a été menée auprès d'un échantillon d'entreprises de services pour recueillir des données pertinentes, permettant de réaliser une étude empirique sur cet impact. Il s'agit d'identifier les pratiques de contrôle de gestion les plus pertinentes, de comprendre les mécanismes sous-jacents de leur influence sur la performance globale, et d'analyser le rôle de la digitalisation dans cette relation. Cette étude vise également à fournir des recommandations pratiques pour les entreprises de services dans la région, en leur offrant des stratégies pour intégrer efficacement les technologies numériques dans leurs systèmes de contrôle de gestion. Nos résultats montrent que les technologies numériques offrent d'importantes opportunités pour améliorer l'efficacité opérationnelle et l'expérience client. Cependant, elles nécessitent une gestion rigoureuse des données sensibles et une adaptation constante aux avancées technologiques. En fin de compte, l'adoption réussie de la digitalisation peut non seulement améliorer la performance financière et opérationnelle des entreprises, mais aussi leur offrir un avantage concurrentiel durable dans un marché de plus en plus compétitif.

Mots clés: Contrôle de gestion, entreprises de services, performance globale, services, transformation digitale.

Abstract

In the context of increasing globalization and the development of digital technologies, service companies face major challenges to maintain their competitiveness. The digitization of the management control system appears as a potential response to these challenges, enabling service companies to improve their operational efficiency, decision-making, and overall performance. The service sector plays a crucial role in the economy of the Fès-Meknès region, representing a significant share of value added and employment. These service companies are distinguished by their specific characteristics, such as intangibility, heterogeneity, simultaneity, and perishability, requiring adapted management. In this context, it is essential to explore how the digital transformation of the management control system can influence the overall performance of these companies. The digital transformation of management control is not limited to process automation but also includes the enhancement of analytical tools, the facilitation of real-time information access, and the optimization of human and material resources. These innovations allow managers to make more informed and quicker decisions based on accurate and up-to-date data. Furthermore, digitization can enhance the transparency and traceability of operations, thereby reducing the risks of errors and fraud. The adopted methodology is based on a positivist approach, including a quantitative analysis of the impact of the digitization of the management control system on the overall performance of service companies in the Fès-Meknès region. Additionally, an in-depth survey was conducted with a sample of service companies to collect relevant data, allowing for an empirical study on this impact. This involves identifying the most relevant management control practices, understanding the underlying mechanisms of their influence on overall performance, and analyzing the role of digitization in this relationship. This study also aims to provide practical recommendations for service companies in the region by offering strategies to effectively integrate digital technologies into their management control systems. Our results show that digital technologies offer significant opportunities to improve operational efficiency and customer experience. However, they require rigorous management of sensitive data and constant adaptation to technological advancements. Ultimately, the successful adoption of digitization can not only improve the financial and operational performance of companies but also provide them with a sustainable competitive advantage in an increasingly competitive market.

Keywords: Digital transformation, management control, overall performance, service companies, services.

Introduction

Dans un environnement économique en perpétuelle mutation, marqué par une internationalisation accrue des marchés, une concurrence intensifiée et des attentes clients toujours plus élevées, les entreprises de services se heurtent à de nombreux défis. La transformation digitale émerge comme une stratégie clé pour surmonter ces obstacles et optimiser la performance globale. Le secteur des services est en pleine expansion, représentant une part significative de l'activité économique dans de nombreux pays (Gadrey, 2003). Ces entreprises se distinguent par une forte intensité de main-d'œuvre, une relation étroite avec les clients et une nécessité constante d'adaptation aux besoins du marché. La performance de ces entreprises est donc un enjeu crucial, nécessitant des outils de gestion adaptés. La performance est un concept central dans le monde des entreprises. Elle se définit par la capacité d'une organisation à atteindre ses objectifs et à se développer de manière durable (Bourguignon, 1995). La performance globale d'une entreprise englobe diverses dimensions, telles que la performance financière, opérationnelle, commerciale et sociale (Kaplan et Norton, 1996b). Comprendre et mesurer la performance représente un défi majeur pour les dirigeants, qui cherchent à optimiser la gestion de leur entreprise.

Le contrôle de gestion joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la performance des entreprises, en fournissant des informations pertinentes pour la prise de décision (Anthony et Govindarajan, 2007). Pour les entreprises de services, le contrôle de gestion doit s'adapter aux spécificités du secteur, en mettant l'accent sur la mesure de la qualité de service, la gestion des ressources humaines et l'analyse de la rentabilité par client. Selon Bouquin (2010), le contrôle de gestion permet de piloter la performance de l'entreprise en orientant les décisions et les actions des managers. Subséquemment, la transformation digitale, définie comme l'intégration des technologies numériques dans tous les aspects de l'activité d'une entreprise, a un impact majeur sur les entreprises de services (Westerman et al., 2014). Elle permet d'améliorer l'efficacité opérationnelle, d'enrichir l'expérience client et de développer de nouveaux modèles d'affaires. Selon Fitzgerald et al. (2013), la transformation digitale "modifie fondamentalement la manière dont les entreprises opèrent et créent de la valeur". Dans ce contexte, le contrôle de gestion doit évoluer pour accompagner cette transformation et contribuer à la performance globale de l'entreprise.

Notre choix de recherche est motivé par l'actualité et l'importance de la digitalisation des systèmes de contrôle de gestion dans le milieu professionnel. De plus, la littérature sur ce sujet reste limitée et manque d'études empiriques approfondies. Cette recherche vise à combler cette lacune en enrichissant la compréhension des impacts de la digitalisation des systèmes de

contrôle de gestion sur la performance globale des entreprises de services. Elle apportera une valeur ajoutée à la littérature existante et fournira des recommandations concrètes pour optimiser les pratiques de contrôle de gestion à l'ère du numérique.

Pour traiter ce sujet, nous avons formulé la problématique suivante :

« Dans quelle mesure la digitalisation des systèmes de contrôle de gestion impacte-t-elle la performance globale des entreprises de services ? »

Pour répondre à cette question, nous présenterons dans un premier temps une analyse du concept de performance globale dans les entreprises de services, en abordant ses enjeux, objectifs et perspectives, et en mettant l'accent sur l'impact de la transformation digitale.

Le second volet sera consacré à l'analyse conceptuelle du contrôle de gestion adapté aux entreprises de services. Nous mettrons en lumière les outils, les pratiques et les enjeux qui influencent leur performance. Enfin, compte tenu de la dimension professionnelle de cette étude, le troisième volet proposera une étude empirique basée sur un questionnaire conçu pour évaluer l'évolution des pratiques de contrôle de gestion avec la digitalisation et son influence sur la performance globale des entreprises de services au Maroc, en particulier dans la Région de Fès-Meknès.

1. La performance globale des entreprises de services

1.1. Définition et enjeux de la performance

1.1.1 La notion de la performance

Pendant le XXe siècle, le concept de "performance" a subi une évolution significative. Initialement associé aux capacités techniques des machines, il s'est étendu pour englober des notions telles que l'atteinte d'objectifs, l'excellence et l'épanouissement personnel. Ce terme polysémique traverse divers domaines comme la linguistique, la philosophie, le sport, les arts, les sciences organisationnelles et la gestion d'entreprise, reflétant une idéologie socio-psychologique et managériale (Issor, 2017). La définition de la performance est complexe en raison de ses multiples interprétations et des critères qui influencent son évaluation (Zaied et Affes, 2016). La performance est profondément ancrée dans la nature humaine, donnant naissance à la notion d'« Homo Performans » (Pradier, 2017). Ehrenberg (1991) observe que, dans notre société compétitive, la performance est souvent mentionnée, souvent comparée au sport ou aux machines (Pierre et Barth, 2013). Cette pression pour réussir est omniprésente (Fournier, 2017). En management, il n'existe pas de définition universelle de la performance. Lebas et Euske (2007) signalent que ce terme est utilisé dans divers contextes de gestion, comme les indicateurs de performance et le contrôle de gestion. Lorino (2001) et Bourguignon (1995) soulignent que la performance implique l'atteinte d'objectifs et une variété de facteurs.

Otley (1999) insiste sur le fait qu'une entreprise performante atteint efficacement ses objectifs stratégiques. Selon Lebas (1995), la performance ne peut être définie que par rapport à des objectifs quantifiables, nécessitant une évaluation continue. Elle est multidimensionnelle et subjective, dépendant des perspectives de chaque évaluateur (Salgado, 2013). King (1999) souligne que l'accent mis sur les résultats mesurables peut négliger les facteurs intangibles. Lebas et Euske (2007) affirment que la performance ne se limite pas à une simple observation ou mesure, mais qu'elle résulte plutôt d'une construction délibérée. Elle est constituée d'un ensemble cohérent de processus favorisant une prise de décision appropriée. La perception de la performance est relative, définie par rapport à des références spécifiques, et nécessite l'utilisation d'un ensemble complexe d'indicateurs, comme illustré dans le Tableau 1.

Tableau N°1 : Différentes définitions de la performance

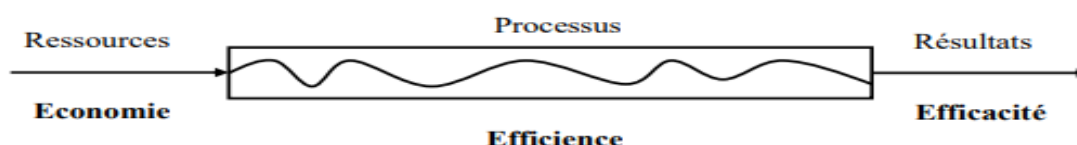
Auteurs	Définitions
Chandler (1992)	Le processus d'amélioration des performances d'une entreprise comporte deux aspects : l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique. L'efficacité fonctionnelle comprend l'amélioration de divers aspects tels que les produits, les achats, les processus de production, la fonction marketing et les relations humaines. D'autre part, l'efficacité stratégique consiste à se positionner devant ses concurrents sur un marché en croissance ou à se retirer d'un marché en déclin. Il est essentiel de se concentrer sur ces deux aspects pour améliorer les performances globales d'une entreprise.
Lebas (1995)	Une entreprise est considérée comme performante si elle surpasse ses concurrents sur tous les indicateurs de performance à moyen terme. Cependant, le succès n'est pas une qualité inhérente et est déterminé par les utilisateurs de l'information en fonction du contexte décisionnel, qui se caractérise par un domaine et un délai particulier.
Lorino (1997a)	La réalisation des objectifs stratégiques dépend uniquement de la performance de l'entreprise, et tous les aspects qui contribuent à son succès sont cruciaux.
Bourguignon (1997)	La performance est la réalisation des objectifs fixés par une organisation, quels que soient leur type et leur portée. Elle peut être interprétée soit comme un résultat direct, soit comme un processus qui génère le résultat. La performance est complexe, tout comme les objectifs de l'organisation, et elle est subjective et déterminée par les objectifs ou les cibles qui ont été fixés.
Gervais (2009)	L'efficacité, l'efficacité et la pertinence désignent collectivement le résultat obtenu en fonction des ressources utilisées, la capacité à atteindre les objectifs prévus et l'adéquation des ressources disponibles pour atteindre les objectifs. L'exécution d'une tâche est influencée par l'interaction entre le client et le fournisseur, ainsi que par leurs perceptions individuelles.

Source : Élaboration personnelle.

Bouquin (2004) caractérise la performance comme étant une combinaison des aspects économiques, de l'efficacité et de l'efficacité (Figure 1). L'économie vise à minimiser les coûts des ressources et se concentre sur la gestion efficace des dépenses. L'efficacité cherche à maximiser la production à partir des ressources disponibles, illustrée par des concepts tels que

la rentabilité (les bénéfices générés par rapport à l'investissement initial) et la productivité (le rapport entre la production et la consommation). Enfin, l'efficacité concerne la capacité à atteindre les objectifs fixés. Ainsi, pour évaluer la performance de manière exhaustive, il est crucial de considérer ces trois dimensions - économie, efficacité et efficacie (Dohou et Berland, 2007).

Figure N°1 : Problématique de la performance

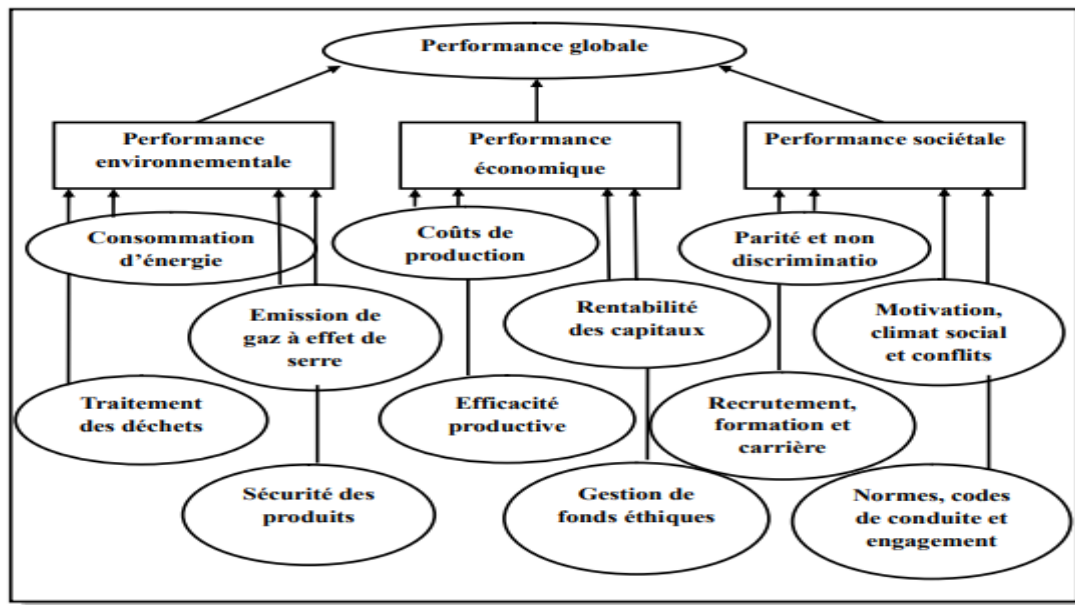


Source : Bouquin, 2004, p.63.

1.1.2 Les objectifs, les enjeux et les perspectives de la performance globale

Plane (2006) identifie six aspects essentiels de la performance, incluant la gestion des dépenses, le maintien de normes élevées, la gestion efficace du temps, l'innovation, la diversité des options proposées, et l'adaptation aux besoins individuels dans un environnement concurrentiel. Ngok Evina (2008) souligne que la performance globale est cruciale pour évaluer les décisions stratégiques, mais elle reste subjective et dynamique, variant selon les perspectives et nécessitant une réévaluation continue des indicateurs. Selon Saulquin et Schier (2007), la performance représente une combinaison complexe de paramètres parfois contradictoires, tandis que Lebas (1995) la considère comme une fusion d'aspects complémentaires mais parfois opposés. Ainsi, les critères financiers ne suffisent plus à évaluer pleinement la performance, et les indicateurs non financiers deviennent également pertinents pour les gestionnaires, comme le soulignent plusieurs auteurs. Porter et Kramer (2006) préconisent d'intégrer la dimension sociétale dans les mesures de performance des entreprises afin de promouvoir la "valeur partagée", bénéfique à la fois pour la société et pour l'entreprise elle-même. Ducrou (2008) soutient que cette approche pourrait renforcer la crédibilité du capitalisme contemporain (Figure 2).

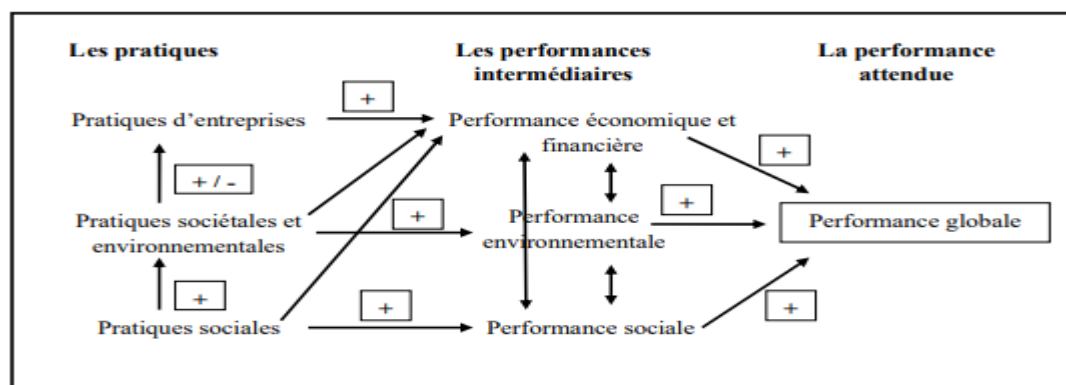
Figure N°2 : Les composantes de la performance globale



Source : Ducrou, 2008, p.40.

Au regard de ces différents apports, nous rejoignons l'avis de Maurel et Tensaout (2014) sur le fait que la performance globale est un construit entre les différents performances intermédiaires (Figure 3).

Figure N°3 : La performance globale comme un construit de performance intermédiaire



Source : Maurelet Tensaout, 2014, p.80

1.2. L'impact de la transformation digitale sur la performance globale

La transformation digitale, comme le soulignent plusieurs chercheurs, joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la performance globale des entreprises. Selon Smith et al. (2017), cette transformation offre de nouvelles opportunités pour optimiser les opérations et renforcer la compétitivité. En intégrant des technologies telles que l'intelligence artificielle et l'analyse de données, les entreprises peuvent réduire les coûts et accroître leur productivité, un constat également fait par Gupta et al. (2018).

De plus, l'utilisation de systèmes avancés d'analyse de données améliore la compréhension des besoins des clients, comme le démontre l'étude de Wang et al. (2019). Cette meilleure connaissance permet de proposer des produits et services plus adaptés, augmentant ainsi la satisfaction client. Jones et al. (2020) mettent en avant que la transformation digitale stimule l'innovation en permettant aux entreprises d'adopter rapidement de nouvelles technologies et de développer de nouveaux modèles d'affaires. Cela favorise la créativité et permet aux entreprises de saisir de nouvelles opportunités sur le marché. La transformation digitale renforce la performance globale des entreprises en améliorant leur efficacité opérationnelle, leur capacité d'innovation, leur réactivité aux changements du marché et leur aptitude à répondre aux besoins des clients. Ces conclusions sont soutenues par plusieurs études qui mettent en évidence les avantages concrets de cette transformation.

1.2.1 Les facteurs internes et externes influençant la performance globale

La performance globale d'une entreprise est influencée par une variété de facteurs internes et externes, comme le montrent les recherches académiques. Les facteurs internes, tels que la qualité du leadership et l'efficacité opérationnelle, sont liés à la performance organisationnelle (Barney, 1991). Par exemple, la théorie des ressources et des capacités met en avant l'importance des ressources uniques et des compétences organisationnelles durables (Barney, 1991), tandis que des pratiques efficaces de gestion des ressources humaines sont associées à une performance accrue (Huselid, 1995).

En ce qui concerne les facteurs externes, les conditions économiques, les tendances du marché et la concurrence sont déterminants. La théorie du cycle de vie des industries suggère que les entreprises dans des industries matures rencontrent des défis différents de celles dans des industries émergentes (Porter, 1980). Les changements technologiques rapides et les évolutions réglementaires ont également un impact majeur sur la performance des entreprises, soulignant l'importance des capacités dynamiques pour s'adapter à l'environnement externe (Teece, 1998). Pour les entreprises de services, des études comme celle de Zeithaml et al. (1985) sur la qualité des services et celle de Fitzsimmons et Fitzsimmons (2008) sur la gestion des opérations fournissent des perspectives clés. En intégrant une compréhension approfondie de ces facteurs, les entreprises peuvent développer des stratégies adaptées à leur environnement, favorisant ainsi une performance durable (Eisenhardt et Martin, 2000).

1.2.2 Les bonnes pratiques pour améliorer la performance globale

L'amélioration de la performance globale des entreprises de services repose sur une combinaison de bonnes pratiques et une compréhension approfondie des défis propres à ce secteur. Les travaux de Fitzsimmons et Fitzsimmons (2008) mettent en évidence des stratégies

clés pour optimiser l'efficacité opérationnelle et la qualité des services, en se concentrant sur l'optimisation des processus et la mise en place de systèmes de gestion de la qualité rigoureux. La gestion des ressources humaines est également cruciale, comme l'indiquent Zeithaml et al. (1985), en raison du rôle central du personnel dans la prestation de services de qualité. La concurrence féroce et les attentes élevées des clients accentuent également l'importance de se différencier et de fournir une valeur ajoutée (Zeithaml et al., 1994). Pour relever ces défis, une approche stratégique et une gestion efficace des ressources humaines sont essentielles, comme le soulignent Heskett et al. (1994). La recherche d'un équilibre entre qualité, productivité et coûts est cruciale, surtout avec l'avènement de la transformation numérique. Cette quête d'équilibre devient encore plus complexe à mesure que les entreprises de services s'adaptent à la transformation numérique pour maintenir et améliorer leur performance globale.

1.2.3 L'impact de la transformation numérique sur ces facteurs clés

Dans le contexte actuel de la transformation numérique, les entreprises de services doivent faire face à des changements profonds qui influencent directement les principaux facteurs de leur performance. La digitalisation des processus, la croissance des plateformes en ligne et l'explosion des données modifient la manière dont les entreprises interagissent avec leurs clients, gèrent leurs opérations et prennent des décisions stratégiques. La transformation numérique a un impact significatif sur la qualité des services. Les clients s'attendent désormais à une expérience fluide et personnalisée à chaque point de contact avec une entreprise. Les recherches de Verhoef et al. (2007) montrent que l'utilisation efficace des données clients peut conduire à des améliorations notables de la satisfaction et de la fidélité à la marque. Cependant, cela nécessite une capacité avancée à collecter, analyser et utiliser ces données de manière stratégique. En matière d'efficacité opérationnelle, la transformation numérique offre de nouvelles possibilités de rationalisation des processus. Les technologies telles que l'automatisation des tâches, la robotique et l'intelligence artificielle peuvent réduire les coûts tout en améliorant la vitesse et la précision des services. Des études comme celle de Brynjolfsson et McAfee (2015) soulignent le potentiel de ces technologies pour transformer fondamentalement les modèles d'affaires et les processus opérationnels. Cependant, la transformation numérique pose également des défis en termes de gestion des ressources humaines. L'intégration de nouvelles technologies exige souvent des compétences différentes et peut entraîner des changements organisationnels significatifs. Les travaux de Koch et McGrath (1996) mettent en garde contre les risques de résistance au changement et soulignent l'importance de la formation et du développement des compétences pour assurer une transition réussie vers un environnement numérique.

2. L'évolution des pratiques de contrôle de gestion des entreprises de services : définition, rôles, et enjeux

2.1. Aperçu sur le contrôle de gestion

2.1.1 Origine et définition

La plus citée est celle formulée par Anthony (1988), le premier à avoir théorisé le contrôle de gestion. Pour cet auteur, « *Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* » (Hélène Löning et al., 2008, p.2).

Selon khemakhem, « *Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité* » (khemakhem, 1984, p.56). Une autre définition formulée par Anthony, le conçoit comme le « *processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies* » (Anthony, 1988, p.10).

Cette définition distingue clairement les rôles des dirigeants et des autres membres de l'organisation, en précisant la manière dont les stratégies sont déployées. Elle indique que les dirigeants sont responsables du contrôle de gestion, tandis que les subordonnés se chargent de sa mise en œuvre. Cela signifie qu'il ne s'agit pas seulement de mener des activités contribuant aux objectifs de l'organisation, mais aussi d'exécuter ses stratégies, élargissant ainsi considérablement le champ d'application du contrôle de gestion.

Quant à Simons, il y voit « *l'ensemble des processus et de procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* » (Simons, 1995, p.5). Alazard et Sépari définissent le contrôle de gestion comme « *Un processus, comprenant des outils de calcul, d'analyse, des méthodes, tant quantitatifs que qualitatifs, pour piloter des produits, des activités, des processus d'une organisation. Au-delà de la connaissance des coûts, le contrôle de gestion cherche à aider aux décisions tant tactiques que stratégiques, à organiser et à améliorer le fonctionnement des activités, à accompagner le changement, à orienter les acteurs, à aider la réflexion et à piloter l'ensemble des variables managériales de la performance globale* » (Alazard et Sépari, 2018, p.18) .

2.1.2 La fonction du contrôle et des contrôleurs de gestion

Selon Bollecker (2007), le contrôleur de gestion a deux missions principales : d'une part, il exerce des fonctions d'audit et de comptabilité, et d'autre part, il soutient le processus décisionnel. Cette dualité de rôle a été étudiée par divers auteurs, dont Hopper (1980) et Sathe

(1982). En tant qu'auditeur, le contrôleur de gestion doit assurer l'exactitude des informations financières et la conformité des pratiques de contrôle interne (Sathe, 1983). En tant que soutien au management, il fournit aux responsables opérationnels les informations nécessaires pour leur permettre de s'autocontrôler (Hopper, 1980). Il ne se contente pas d'être un simple observateur, mais joue un rôle actif (Sathe, 1983).

Bouquin souligne que le contrôle de gestion est essentiel dans les relations entre dirigeants et managers, et qu'il peut également informer les actionnaires (Bouquin, 2010). Les mutations technologiques et l'utilisation de l'informatique dans les services financiers ont attribué un nouveau rôle au contrôleur de gestion : celui d'informaticien. Ce rôle consiste à garantir la fiabilité des données, à choisir les outils informatiques appropriés et à assurer la bonne transmission de l'information au sein de l'organisation.

2.1.3 Les enjeux et la finalité du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, axé sur l'amélioration et la performance, est crucial pour garantir la pérennité et la compétitivité des entreprises. Il s'appuie sur une combinaison de mesures financières et opérationnelles permettant d'aligner les objectifs stratégiques avec les actions concrètes. Badre et al. (2023) décrivent cette approche en deux dimensions clés : la dimension financière, offrant une vision globale de la performance pour orienter les décisions stratégiques, et la dimension opérationnelle, focalisée sur des aspects spécifiques pour guider les actions quotidiennes.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion se pose comme un pilier, orchestrant un processus dynamique qui englobe deux fonctions essentielles : la régulation et l'apprentissage, comme l'ont souligné Giraud et al. (2005). Ces fonctions reposent sur des étapes clés, telles que la planification initiale et l'analyse rétrospective des résultats. Une définition précise des performances visées est indispensable pour sélectionner le système de mesure adéquat.

2.2. Contrôle de gestion adapté aux entreprises de services

2.2.1 Les spécificités des services

2.2.1.1. L'immatérialité des services

Les services, en raison de leur nature intangible, sont difficiles à évaluer tant avant qu'après l'achat (Zeithaml, 1981). Pour rendre les services plus concrets, des supports physiques et des éléments d'ambiance sont utilisés (Bitner, 2000).

2.2.1.2. La coproduction de la prestation en contact avec le client

Dans le processus de production des services, il existe une interaction indissociable entre le client et le prestataire. Cette interaction rend la mesure de la performance plus complexe en raison de la variabilité inhérente aux activités de service (Meysonnier, 2012).

2.2.1.3. L'hétérogénéité des services

Les services se distinguent par leur non-standardisation et leur adaptation constante aux besoins changeants des clients, nécessitant une gestion flexible et personnalisée (Meyssonier, 2012). Cette variabilité, liée aux interactions humaines et aux attentes évolutives des clients, rend les services sujets à des ajustements continus.

2.2.1.4. L'adaptation temporelle de l'offre de services en fonction de la demande

La périssabilité des services, due à leur nature non stockable, implique qu'ils ne peuvent pas être conservés pour une utilisation future. Cette caractéristique, découlant de l'indivisibilité des services, présente des défis pour la gestion et la planification. Par conséquent, ces spécificités doivent être intégrées dans le système de contrôle de gestion des entreprises de services pour permettre une évaluation et un pilotage efficace de la performance (Meyssonier, 2012).

2.2.2 Les enjeux de contrôle de gestion dans les services

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les entreprises de services permet d'identifier les facteurs déterminants qui influencent les objectifs globaux et les leviers d'action pour définir les indicateurs de performance. Cependant, le choix de ces indicateurs est largement influencé par les spécificités des services, ce qui peut limiter l'efficacité du système (Lorino, 1995). Dans le secteur des services, le contrôle de gestion doit intégrer les particularités propres à ce domaine pour développer une vision élargie du contrôle, au-delà des méthodes traditionnelles de calcul des coûts (Gervais, 2009). La maîtrise des coûts et leur gestion sont cruciales pour nourrir le système d'information de gestion de l'entreprise et améliorer la qualité des décisions. L'implémentation des outils de mesure et d'évaluation de la performance met souvent les membres de l'organisation sous pression (Lorino, 2001).

3. Rôle de la transformation digitale dans la modernisation du système de contrôle de gestion

3.1. Le cadre conceptuel de la transformation digitale

3.1.1 Définition de la digitalisation

Stolterman et Fors (2004) définissent la transformation digitale comme l'évolution provoquée ou influencée par la technologie numérique à travers tous les aspects de la vie humaine. Pour Bowersox et al. (2005), la transformation digitale implique la réinvention d'une entreprise pour numériser ses opérations et étendre ses relations au sein de la chaîne d'approvisionnement. Cette transformation vise à revitaliser les entreprises en exploitant pleinement les technologies de l'information. La digitalisation et la transformation digitale sont étroitement liées : les technologies numériques facilitent et nécessitent la transformation digitale, permettant ainsi aux entreprises de mener leurs activités commerciales de manière numérique. Pour adopter ces

technologies, les entreprises doivent subir une transformation profonde et optimiser leurs nouveaux modèles commerciaux orientés vers les clients. À l'ère de la digitalisation, les organisations prospères sont souvent décrites comme étant à la fois "digitales et digitalisées" (Ross et al., 2017). La littérature souligne que la digitalisation engendre des changements significatifs dans la comptabilité, notamment la comptabilité de gestion, avec des impacts variés sur le rôle des contrôleurs de gestion souvent sous-estimés dans les études pratiques. Les nouvelles technologies telles que le Big Data offrent de nouvelles possibilités d'évaluation de la satisfaction client, de l'engagement des employés et des performances managériales (Hilmi et Kaizar, 2023). Ces techniques peuvent être intégrées dans les systèmes de contrôle de gestion pour mieux aligner les objectifs de l'entreprise et les comportements des employés.

D'autres aspects comme la planification et la budgétisation sont profondément influencés par la transition numérique (Hilmi et Kaizar, 2023). La budgétisation demeure un élément central de la comptabilité et du contrôle de gestion (Hilmi et Kaizar, 2023).

3.1.2 Rôles du contrôleur de gestion à l'ère de digitale et impact sur la performance

Gervais (2009) met en avant que l'intégration des ERP facilite la standardisation et l'automatisation des processus, ce qui améliore la gestion des ressources et la visibilité sur les performances. Quant à Meyssonier (2012), il souligne que les ERP transforment le rôle des contrôleurs de gestion en les rendant plus proactifs et stratégiques.

La digitalisation a profondément modifié le rôle du contrôleur de gestion, notamment dans les entreprises de services, en réponse aux évolutions des marchés et des modèles commerciaux. Impliqués désormais dans les comités de direction pour traiter des défis technologiques, les contrôleurs de gestion sont devenus des acteurs clés de la transformation numérique des entreprises (Cavelius et al., 2018). L'introduction d'outils prédictifs comme l'intelligence artificielle a transformé leur fonction, les orientant vers la gestion de la performance et le conseil stratégique (Boutgayout et El Ghazali, 2020).

Cette évolution les amène à élargir leur champ de compétences en adoptant des connaissances avancées en analyse de données, en informatique en nuage et en apprentissage automatique, les positionnant ainsi comme des partenaires commerciaux "augmentés" des managers (Cavelius et al., 2018). L'impact de cette digitalisation sur la performance globale des entreprises de services est significatif, permettant aux contrôleurs de gestion de consacrer davantage de temps à des analyses approfondies et à des partenariats experts. Cette orientation contribue à une prise de décision plus éclairée et à une optimisation des processus.

En gérant efficacement le Big Data, les contrôleurs peuvent exploiter ces données massives pour améliorer les processus opérationnels et anticiper les tendances du marché, jouant ainsi un

rôle crucial dans la pérennité et la croissance des entreprises (Möller, Schäffer et Verbeeten, 2020). En résumé, la digitalisation a métamorphosé le rôle du contrôleur de gestion en un acteur clé de la performance globale des entreprises de services, en mettant l'accent sur l'optimisation des processus, la prévision des tendances et la prise de décision stratégique dans un environnement numérique en constante évolution.

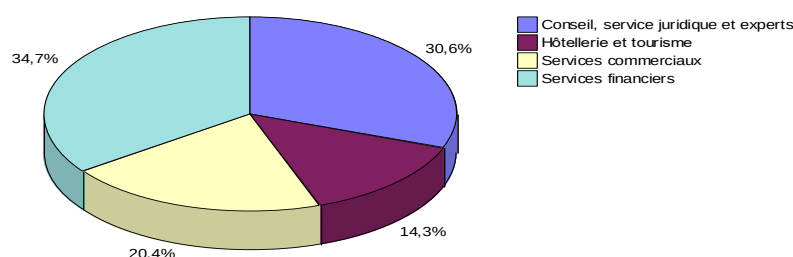
4. Méthodologie de recherche

Mener une recherche exige le choix d'une méthodologie appropriée qui guide le chercheur et assure une cohérence logique entre les différentes étapes. Nous avons décidé de conduire notre étude selon le paradigme positiviste, motivés par sa prédominance dans les sciences économiques et de gestion, ainsi que par son positionnement réaliste (Thiétart, 2007). Pour atteindre nos objectifs de recherche, nous avons adopté une approche quantitative en élaborant un questionnaire précis et concis. Ce questionnaire aborde divers aspects du contrôle de gestion et de la transformation digitale, visant à recueillir des données pertinentes auprès des entreprises de services de la région de Fès-Meknès.

Afin de maximiser le taux de réponse et d'enrichir notre collecte de données, nous avons diffusé le questionnaire en ligne via Google Forms, en exploitant des réseaux professionnels tels que LinkedIn et Gmail. Parallèlement, des rencontres en personne avec les responsables concernés ont été organisées pour recueillir directement leurs réflexions et opinions, fournissant ainsi des informations précieuses pour notre étude. Sur les 100 questionnaires distribués, nous avons reçu 49 réponses, soit un taux de réponse de 49%. Les données recueillies ont ensuite été traitées à l'aide du logiciel Sphinx pour une analyse rigoureuse.

5. Exploration et interprétation des résultats

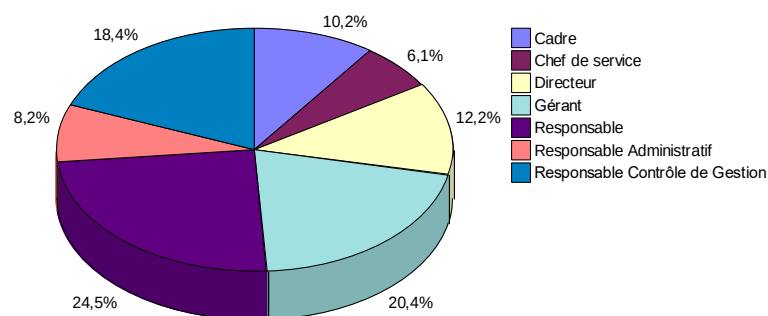
Figure N° 4 : Branche d'activité des entreprises de service



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Les résultats obtenus montrent que les secteurs des services financiers et des conseils, services juridiques et experts dominent notre échantillon, représentant ensemble plus de 65% des réponses. Cette diversité sectorielle nous permet d'examiner l'impact de la transformation digitale sur la performance globale dans divers contextes de services.

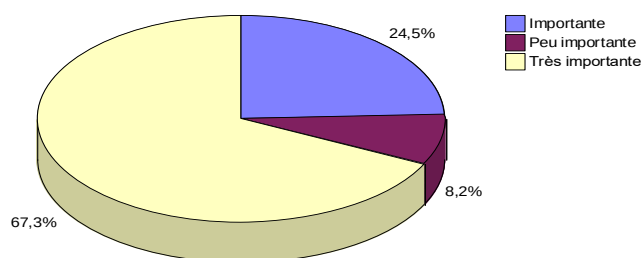
Figure N° 5 : Le poste occupé dans l'entreprise



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Ce graphique illustre une large diversité de postes, avec une prépondérance de rôles de responsabilité (Responsable, Gérant, Responsable, Contrôle de Gestion) représentant plus de 60% des répondants. Cette diversité nous permet d'examiner les perceptions et les impacts de la transformation digitale à différents niveaux hiérarchiques au sein des entreprises de services.

Figure N° 6 : L'importance de la transformation digitale dans l'entreprise



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Les résultats obtenus indiquent que la grande majorité des entreprises de services considèrent la transformation digitale comme cruciale, avec 91,8% des répondants la jugeant très importante ou importante. Cela souligne l'importance perçue de la digitalisation pour rester compétitif et améliorer la performance globale dans le secteur des services.

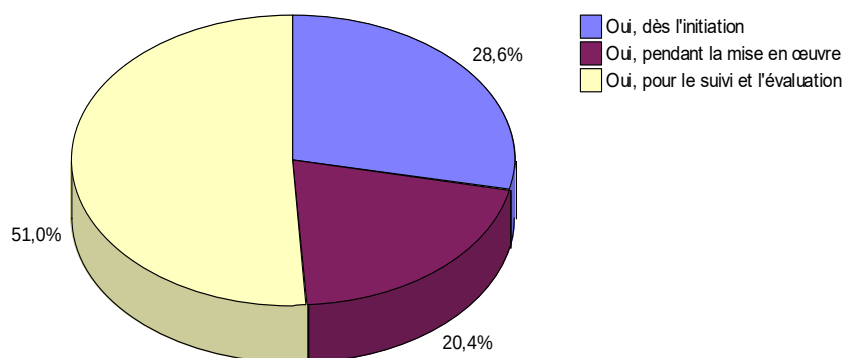
Tableau N° 2 : Votre entreprise dispose-t-elle d'une stratégie de transformation digitale ?

Nb. Cit	Fréq.	
Oui	49	100%
Non	0	0%
TOTAL OBS.	49	100%

Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Tous les répondants ont confirmé que leur entreprise dispose d'une stratégie de transformation numérique. Cela démontre un engagement universel à intégrer les technologies numériques pour améliorer les opérations et la performance globale dans le secteur des services.

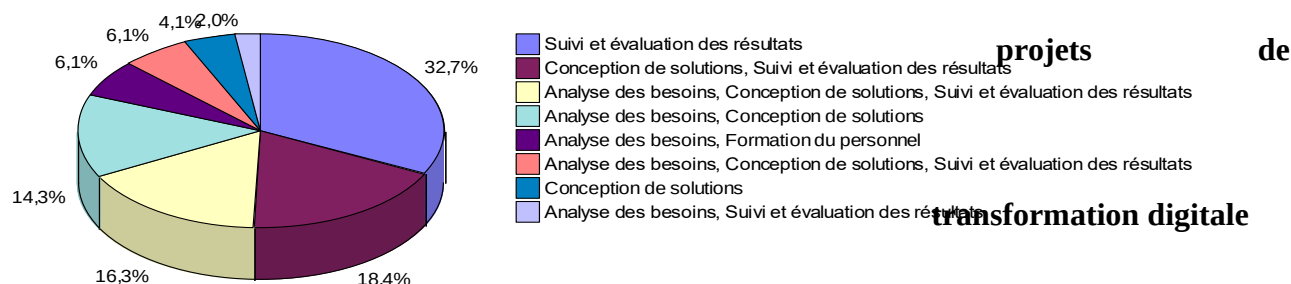
Figure N° 7 : La participation du contrôleur de gestion dans les projets de transformation digitale



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Ce graphique indique que la majorité des responsables de contrôle de gestion sont principalement impliqués dans le suivi et l'évaluation des projets de transformation digitale. Cependant, une proportion significative participe également dès l'initiation et pendant la mise en œuvre des projets. Cette implication à divers stades montre l'importance du rôle des contrôleurs de gestion dans la supervision et l'amélioration des initiatives de transformation digitale, contribuant ainsi à la performance globale de l'entreprise.

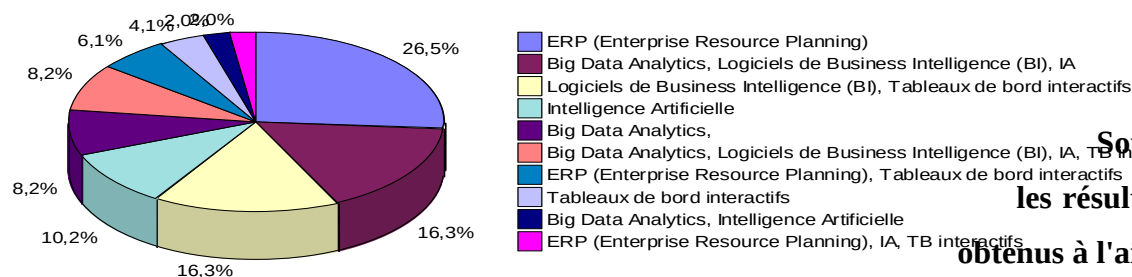
Figure N° 8 : Statut d'implication des responsables de contrôle de gestion dans les projets de transformation digitale



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Les contrôleurs de gestion jouent des rôles variés dans les projets de transformation digitale, principalement dans le suivi et l'évaluation des résultats (32,7%) et la conception de solutions (18,4%). Leur implication à différents niveaux garantit l'alignement des projets avec les objectifs stratégiques de l'entreprise et l'amélioration de la performance globale.

Figure N° 9 : Outils numériques avec lesquels travaillent les responsables de contrôle de gestion



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Les responsables de contrôle de gestion utilisent principalement les ERP (26,5%) et les outils de Business Intelligence (BI) avec des tableaux de bord interactifs (16,3%) pour soutenir leurs fonctions. L'adoption croissante de technologies comme le Big Data et l'Intelligence Artificielle (10,2%) reflète une tendance vers une gestion plus avancée et intégrée des données dans les entreprises.

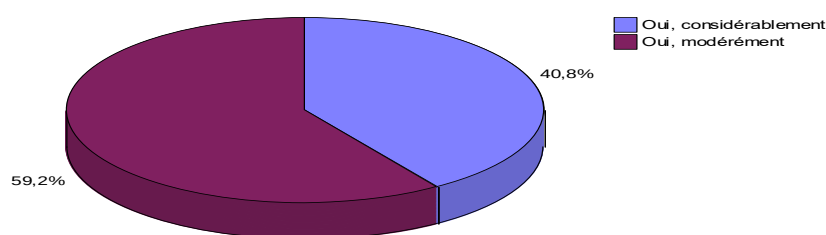
Tableau N° 3 : Avez-vous observé des changements dans les outils de travail au cours des dernières années ?

Type de réponse	Nb. cit.	Fréq.
Non	5	10,2%
Oui	44	89,8%
TOTAL OBS.	49	100%

Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

La grande majorité des répondants (89,8%) ont observé des changements dans les outils de travail au cours des dernières années, ce qui suggère une forte dynamique de transformation numérique dans les entreprises de services de la région de Fès-Meknès. Seule une minorité (10,2%) n'a pas constaté de tels changements, ce qui peut indiquer soit une résistance au changement, soit une situation où les outils actuels sont déjà perçus comme adéquats.

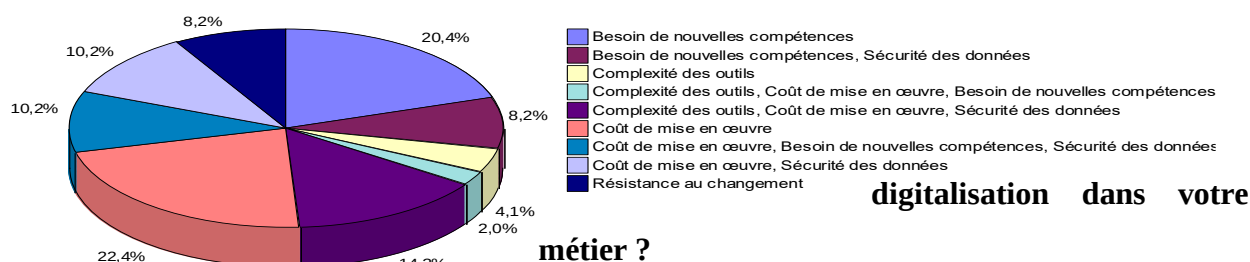
Figure N° 10 : Pensez-vous que la digitalisation pourrait améliorer votre métier de contrôle de gestion ?



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Une majorité des répondants (59,2%) pensent que la digitalisation pourrait améliorer leur métier de contrôle de gestion de manière modérée, tandis que 40,8% estiment que l'amélioration serait considérable. Aucun répondant n'a indiqué que la digitalisation n'aurait pas d'impact, ce qui démontre une perception globalement positive des effets de la digitalisation sur le contrôle de gestion.

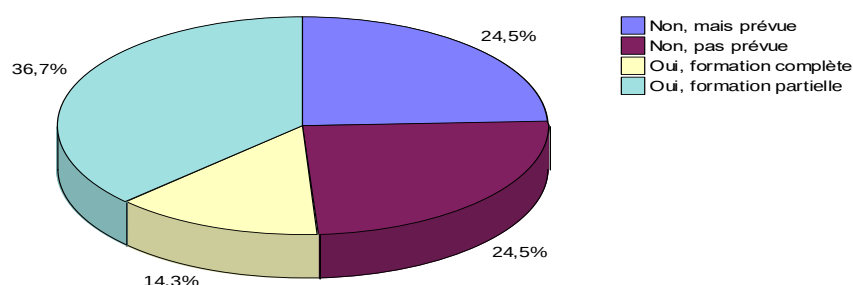
Figure N° 11 : Quels sont les inconvénients ou défis que vous rencontrez avec la digitalisation dans votre métier ?



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Les principaux défis rencontrés avec la digitalisation dans le métier de contrôle de gestion incluent le besoin de nouvelles compétences (20,4%), le coût de mise en œuvre (22,4%), la sécurité des données (14,3%), et la résistance au changement (8,2%).

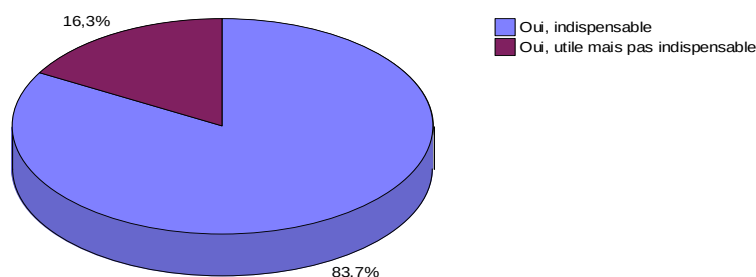
Figure N° 11 : Avez-vous reçu une formation en technologies digitales financée par votre entreprise ?



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Les résultats de cette question montrent une diversité dans l'accès à la formation en technologies digitales parmi les responsables de contrôle de gestion. Près de la moitié des répondants (49%) n'ont pas encore reçu de formation en technologies digitales, même si pour 24,5% d'entre eux, cette formation est prévue. Une proportion significative des répondants (51%) a déjà bénéficié d'une formation, qu'elle soit partielle (36,7%) ou complète (14,3%). Le fait que 36,7% des répondants aient reçu une formation partielle et 14,3% une formation complète montre que les entreprises reconnaissent l'importance de la formation en technologies digitales pour leurs responsables de contrôle de gestion.

Figure N° 11 : Si non, pensez-vous qu'une telle formation est nécessaire ?

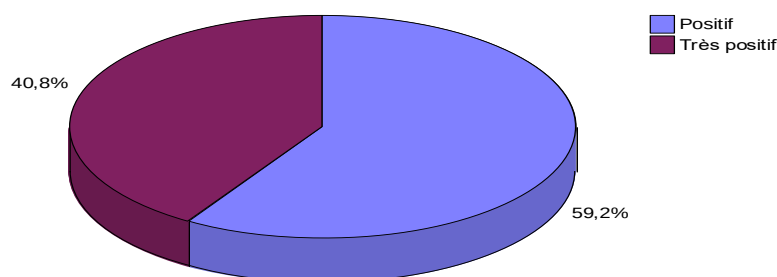


Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Ces résultats montrent une forte reconnaissance de l'importance de la formation en technologies digitales parmi les responsables de contrôle de gestion qui n'ont pas encore bénéficié de telles formations. Une majorité écrasante (83,7%) des répondants considèrent cette formation comme indispensable. Cela souligne une prise de conscience accrue de la nécessité de maîtriser les technologies digitales pour rester compétitif et efficace dans leurs fonctions. Même parmi ceux qui ne jugent pas cette formation indispensable, 16,3% la trouvent tout de même utile. Cela

indique une reconnaissance généralisée de la valeur ajoutée que ces compétences peuvent apporter.

Figure N° 12 : L'impact de la digitalisation sur la performance globale de l'entreprise



Source : D'après les résultats statistiques obtenus à l'aide de Sphinx.

Ce graphique montre que l'impact de la digitalisation sur la performance globale des entreprises selon les répondants est majoritairement perçu comme positif, avec 59,2% des répondants considérant cet impact comme positif et 40,8% le jugeant très positif.

6. Discussion et recommandations

6.1. Discussion des résultats

La discussion des résultats constitue une synthèse obtenue en comparant l'analyse des réponses issues de l'étude empirique avec les éléments de la revue de littérature, afin de fournir des réponses cohérentes et pertinentes à la problématique de recherche.

Les résultats de notre enquête révèlent plusieurs aspects clés de la transformation digitale dans les entreprises de services. La majorité des entreprises (91,8%) reconnaissent l'importance cruciale de la digitalisation, reflétant une prise de conscience généralisée de son rôle dans l'amélioration de la performance globale. Cependant, bien que toutes les entreprises disposent d'une stratégie de transformation digitale, il est crucial de noter que certaines questions persistent quant à la communication et à la circulation de l'information au sein des entreprises, ce qui pourrait influencer la mise en œuvre effective de ces stratégies. Les stratégies de transformation digitale se concentrent principalement sur l'amélioration des processus internes, l'innovation dans les services, et la formation du personnel, avec une forte intégration des technologies numériques.

Cette approche stratégique vise à optimiser les opérations et à renforcer la compétitivité des entreprises de services sur le marché. Les responsables de contrôle de gestion jouent un rôle crucial dans ces initiatives, principalement en assurant le suivi et l'évaluation des projets de transformation digitale. Leur implication, depuis l'initiation jusqu'à la mise en œuvre, souligne leur capacité à aligner ces projets avec les objectifs stratégiques de l'entreprise et à améliorer ainsi sa performance globale.

Concernant les outils technologiques, on observe une adoption croissante de la Business Intelligence et du Big Data, indiquant une transition vers une gestion avancée des données pour soutenir les décisions stratégiques. Cependant, des défis subsistent, notamment en termes de développement de nouvelles compétences, de maîtrise des coûts de mise en œuvre et de sécurité des données, nécessitant des investissements continus dans le renforcement des capacités internes. Malgré ces défis, la perception générale de l'impact de la digitalisation sur la performance globale est positive, avec une majorité de répondants soulignant les bénéfices en termes d'optimisation des processus et d'accélération de l'innovation. Cette satisfaction globale envers les outils numériques actuellement utilisés dans le contrôle de gestion témoigne de leur efficacité perçue dans l'amélioration des opérations et de la satisfaction des utilisateurs au sein des entreprises de services.

6.2. Recommandations

Après avoir analysé et interprété les résultats de notre étude empirique, nous avons identifié un ensemble de recommandations clés qui constituent nos contributions managériales dans ce travail de recherche. Premièrement, il est apparu clairement que l'implication des contrôleurs de gestion reste souvent limitée à une simple contribution, malgré leur rôle crucial dans la performance globale de l'entreprise. Ainsi, il est impératif que les contrôleurs de gestion soient impliqués dès l'initiation des projets de transformation digitale. Cette implication précoce leur permettra d'assurer un alignement parfait avec les objectifs stratégiques de l'entreprise à toutes les phases, de la planification à la mise en œuvre, garantissant ainsi le succès des initiatives digitales. De plus, il existe un consensus général parmi les responsables de contrôle de gestion quant aux avantages significatifs de l'adoption d'outils technologiques avancés tels que la Business Intelligence (BI) et les outils d'analyse de Big Data pour améliorer la performance globale. Par conséquent, il est crucial de mettre en place des programmes de formation continue spécifiques. Ces programmes visent à développer les compétences des contrôleurs de gestion en gestion des données et en analyse prédictive, leur permettant ainsi de maximiser leur contribution tout en minimisant les risques associés à ces technologies émergentes. Pour soutenir efficacement les initiatives de digitalisation, il est également essentiel d'investir dans des infrastructures technologiques robustes et de mettre en place un support technique adéquat. Cela permettra aux contrôleurs de gestion de surmonter les défis techniques et d'exploiter pleinement les capacités des nouveaux outils numériques. Par ailleurs, les contrôleurs de gestion devraient jouer un rôle central dans l'analyse et la réorganisation des processus internes afin d'éliminer les inefficacités et d'optimiser les flux de travail grâce à la digitalisation. L'utilisation de tableaux de bord interactifs pour visualiser les données en temps réel sera particulièrement

bénéfique pour faciliter le suivi des performances et la prise de décisions rapides. En développant des indicateurs de performance clés (KPI) spécifiques pour mesurer l'impact des initiatives de digitalisation, les contrôleurs de gestion pourront produire des rapports périodiques. Ces rapports permettront non seulement d'évaluer l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion digitalisés, mais aussi d'ajuster les stratégies en conséquence, assurant ainsi une amélioration continue et alignée sur les objectifs stratégiques de l'entreprise. Enfin, il est recommandé d'allouer un budget spécifique pour les initiatives de transformation digitale, incluant des provisions pour la formation, l'acquisition de technologies et la maintenance. Cette allocation budgétaire est cruciale pour garantir les ressources nécessaires à la mise en œuvre réussie de ces initiatives, assurant ainsi leur pérennité et leur efficacité à long terme.

Conclusion

Cette étude a permis de mettre en lumière les effets spécifiques de la digitalisation du contrôle de gestion sur la performance des entreprises de services dans la région étudiée. Nous avons observé que la majorité des entreprises de notre échantillon ont déjà adopté des outils digitaux, franchissant ainsi la première étape de la transformation digitale. Cependant, la deuxième étape, qui implique une transformation plus profonde et systématique, présente encore des défis, notamment en termes d'investissements technologiques et d'engagement actif des responsables de contrôle de gestion. Nos résultats montrent aussi que les responsables de contrôle de gestion sont conscients des impacts potentiels des nouvelles technologies sur leur domaine. Bien que les opinions recueillies soient diversifiées, elles corroborent significativement les approches théoriques étudiées dans notre revue de littérature. Les technologies digitales offrent des opportunités considérables pour améliorer l'efficacité opérationnelle et l'expérience client, tout en requérant une gestion rigoureuse des données sensibles et une adaptation continue aux évolutions technologiques. L'importance de cette recherche réside dans sa capacité à fournir des données concrètes aux entreprises de services, aux décideurs et aux chercheurs, ouvrant ainsi de nouvelles perspectives de recherche.

Premièrement, concernant l'impact sur la performance des services, des recherches approfondies pourraient explorer la gestion axée sur la demande en utilisant la digitalisation des systèmes de contrôle de gestion pour mieux comprendre les motivations des clients dans la région de Fès-Meknès. Cette approche pourrait permettre d'adapter les pratiques de gestion afin d'améliorer la satisfaction client et, par conséquent, la performance des services.

Deuxièmement, étant donné que chaque branche de service dans la région de Fès-Meknès présente des caractéristiques et des défis spécifiques, il serait crucial d'adapter les modèles de performance et les pratiques de contrôle de gestion à ce contexte local. La digitalisation pourrait jouer un rôle clé en facilitant l'adaptabilité et l'efficacité des stratégies de gestion propres à cette région.

Troisièmement, dans une région où les préoccupations environnementales et sociales prennent de l'ampleur, explorer comment la digitalisation des systèmes de contrôle de gestion peut intégrer des pratiques durables et éthiques serait essentiel. Cela pourrait inclure l'analyse de l'impact environnemental des opérations de service et la promotion de pratiques responsables au sein des entreprises locales.

BIBLIOGRAPHIE

1. Alazard, C., & Sépari, S. (2018). DCG 11-Contrôle de gestion-Manuel. 5e Edition, Dunod, Paris. 704 p.
2. Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). Management Control Systems. McGraw-Hill Education.
3. Anthony, R.N. (1988). The Management Control Function. The Harvard Business School Press, Boston, p.10. Trad. fr. La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, Paris, 1993.
4. Badre, E. M., Lahrech, A., Nejari, M. ET Errabih, Z. (2023). Les fondements théoriques des systèmes du contrôle de gestion : Une analyse critique. Revue internationale de comptabilité, finance, audit, gestion et économie, 4(5-1), 267-280.
5. Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. Journal of management, 17(1), 99-120.
6. Bitner, M. (2000). The Services cape, in Handbook of Services Marketing and Management. Schwartz et Iacobucci Eds, Sage Publication.
7. Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : État de l'art et perspectives. Comptabilité, Contrôle, Audit 13 (1) : 87-10.
8. Bouquin, H. (2004). Le contrôle de gestion. Presse universitaires de France, Collection Gestion, 6^{ème} édition, Paris, 508 p.
9. Bouquin, H. (2010). Le contrôle de gestion. 9^{ème} édition : Presses Universitaires de France.
10. Bouquin, H. (2010). Le contrôle de gestion. 9^{ème} édition : Presses Universitaires de France.
11. Bourguignon, A. (1995). La performance : enjeux, mesures et interprétation. Paris: Éditions d'Organisation.
12. Bourguignon, A. (1995). Peut-on définir la performance ? Revenue Francaise de Comptabilite. Revenue Francaise de Comptabilite.
13. Bowersox, D. J., Closs, D. J., & Drayer, R. W. (2005). The Digital Transformation: Technology and Beyond. Northwestern University, Evanston, 22-29.
14. Brynjolfsson E. et McAfee A. (2015) Le deuxième âge de la machine. Travail et prospérité à l'heure de la révolution technologique, Paris, Odile Jacob.
15. Cavelius, F., Endenich, C., & Zicari, A. (2018, May). L'impact de la digitalisation sur le rôle du contrôleur de gestion. In Transitions numériques et informations comptables (pp. cd-rom).

16. Dohou, A., & Berland, N. (2007). Mesure de la performance globale des entreprises. Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.
17. Ducrou, J. B. (2008). Management des entreprises. Paris, Hachette technique.
18. Ehrenberg, A. (1991). Le culte de la performance, calmannYlévy.
19. Eisenhardt K.M, et Martin J, (2000), «Dynamic capabilities: what are they?», Strategic Management Journal, 21, pp.1105-1121.
20. El ghazali M'barka et Boutgayout Badr. (2020) «Fintech : la gestion de la performance à l'ère du digital», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 1 » pp : 713 – 733.
21. Fitzgerald, M., Kruschwitz, N., Bonnet, D., & Welch, M. (2013). Embracing Digital Technology: A New Strategic Imperative. MIT Sloan Management Review, 55(2), 1-12.
22. Fitzsimmons, J., Fitzsimmons, M. (2008). Service Management, 6e édition, McGraw-Hill.
23. Fournier, S. (2017). Les pratiques de Gestion des Ressources Humaines au sein des EPLE et les effets possibles sur la performance des établissements. Gestion et management public, 6(4), 67-88.
24. Gadrey, J. (2003). Socio-économie des services (p. 128). La Découverte.
25. Gervais, M. (2009). Contrôle de gestion des activités de service, in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2e édition : 547-562.
26. Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M-H., Bescos, P-L. (2005). Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance. 2e édition. Collection Business. 421 p.
27. Gupta, S., Chopra, A., & Sharma, V. (2018). Leveraging Artificial Intelligence for Business Productivity. International Journal of Productivity and Performance Management, 67(5), 856-870.
28. Hélène, L., Véronique, M., Jérôme, M., Yvon, P., Ève, C., Daniel, M., Andreu, S. (2008). Le contrôle de gestion, Organisation, outils et pratiques. 3e edition. Dunod, Paris, p.2.
29. Heskett, J. L., Jones, T. O., Loveman, G. W., Sasser, W. E., & Schlesinger, L. A. (1994). Putting the service-profit chain to work. Harvard business review, 72(1), 164-170.
30. HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. Revue Française d'Economie et de Gestion, 4(4).

31. Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4) : 401-411.
32. HUSELID M.A. (1995), « The impact of Human Resource Management practices on turnover, productivity and corporate financial performance », *Academy of Management Journal*, 36(3), pp.635-672
33. Issor, Z. (2017). La performance de l'entreprise : un concept complexe aux multiples dimensions. *Projectics/Proy ctica/Projectique*, (2), 93-103.
34. Jones, M., Simmons, G., & Pak, J. (2020). Digital Transformation and Business Model Innovation: What Digital Technologies Mean for Businesses. *International Journal of Innovation Management*, 24(3), 2050011.
35. Kaplan, R., & Norton, D. (1996b). *The balanced scorecard*. Harvard Business Press.
36. Khemakhem, A. (1984). *La dynamique du contrôle de gestion*. Dunod entreprise. Série contrôle de gestion. Dunod  dition, 2, 587 p.
37. King, I. (1999). Explicating performing in organizations. In en ligne]. Article présenté au : Critical Management Studies Conference, Manchester, Angleterre.
38. KOCH M. J. et McGRATH R. G (1996), 'Improving Labor Productivity: Human Resource.
39. Lebas, M. (1995). Oui, il faut définir la performance. *Revue française de comptabilité*, 269, 66-71.
40. Lebas, M., & Euske, K. (2007). A conceptual and operational delineation of performance. *Business Performance Measurement: Unifying Theories and Integration Practice*. 125- 139.
41. Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance – Essai sur le pilotage de l'entreprise*, Les  ditions d'organisation, 288 p., Paris.
42. Lorino, P. (2001). *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences*. Paris :  ditions d'Organisation.
43. Lorino, P. (2001). *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences*. Paris :  ditions d'Organisation.
44. Maurel, C., & Tensaout, M. (2014). Proposition d'un modèle de représentation et de mesure de la performance globale. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 20(3), 73-99.
45. Meyssonier, F. (2012). Le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 18(2), 73-97.
46. M ller, K., Sch ffer, U., & Verbeeten, F. (2020). Digitalization in management accounting and control: an editorial. *Journal of Management Control*, 31(1), 1-8.

47. Ngok Evina, J. F. (2008). La performance des entreprises est-elle liée au style de pouvoir du dirigeant ? Une étude à partir des PME camerounaises. *La revue des sciences de gestion*, (2), 79-86.
48. Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10 (4): 363-382.
49. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1994). Alternative scales for measuring service quality: a comparative assessment based on psychometric and diagnostic criteria. *Journal of retailing*, 70(3), 201-230.
50. Pierre, J., & Barth, I. (2013). Sport et management : un dialogue ancien, de nouvelles perspectives. *Revue Interdisciplinaire sur le Management et l'Humanisme*, (2), 2-4.
51. Plane, J. M. (2006). Quoi de neuf en management ? Théories et pratiques. *Cahiers Économie et Gestion* n, 89.
52. Porter, M. E. et Kramer, M. R. (2006). Le lien entre l'avantage concurrentiel et la responsabilité sociale des entreprises. *Revue d'affaires de Harvard*, 84(12), 78-92.
53. Porter, M.E., 1980, *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*, Free Press.
54. Pradier, J. M. (2017). De la performance theory aux performances studies. *Journal des anthropologues*, 287-300.
55. Ross, J. W., Beath, C. M., Sebastian, I., M. (2017). Digitized $\neq$ Digital. *MIT CISR Research Briefings*, 18(10): 1-3.
56. Salgado, M. (2013). La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations.
57. Sathe, V. (1982). *Controller involvement in management*. Englewood Cliffs, N.J. : Prentice Hall.
58. Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* Winter : 31-48.
59. Saulquin, J. Y., & Schier, G. (2007). Responsabilité sociale des entreprises et performance : complémentarité ou substituabilité ? *La Revue des Sciences de Gestion*, (1), 57-65.
60. Simons, R. (1995). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.
61. Smith, A., Jones, B., & Brown, C. (2017). Digital Transformation in Business: Enhancing Competitiveness and Efficiency. *Journal of Business Management*, 34(2), 123-140.

62. Stolterman, E., & Fors, A. C. (2004). Information Technology and the Good Life. Panels and Position Papers, 687-697.
63. Teece, D., (1998). Capturing value from knowledge assets: The new economy, markets for know-how, and intangible assets. *California Management Review*, 40(3), 55–79.
64. Thiétart, R. A. (2007). *Méthodes de recherche en management* Dunod. Paris,.
65. Verhoef, P. C., Neslin, S. A., & Vroomen, B. (2007). Multichannel customer management: Understanding the research-shopper phenomenon. *International journal of research in marketing*, 24(2), 129-148.
66. Wang, Y., Kung, L., & Byrd, T. A. (2019). Big Data Analytics: Understanding Its Capabilities and Potential Benefits for Businesses. *Journal of Business Research*, 104, 356-365.
67. Westerman, G., Bonnet, D., & McAfee, A. (2014). *Leading Digital: Turning Technology into Business Transformation*. Harvard Business Review Press.
68. Zaied, R. M. B., & Affes, H. (2016). La relation entre les sources externes de connaissances, l'innovation organisationnelle et la performance organisationnelle : application au contexte tunisien. *La Revue Gestion et Organisation*, 8(1), 13-25.
69. Zeithaml, V. (1981). « How Consumer Evaluation Processes Differ Between Goods and Services », in Donnelly, J., George, W. (Eds) *Marketing of Services*, American Marketing association: 186-190.
70. Zeithaml, V., Parasuraman, A., Berry, L. (1985). Problems and Strategies in Services Marketing. *Journal of Marketing*, 49 (2) : 33-46.