

Contrôle de gestion public et pilotage de la performance : une lecture théorique, contingente et intégrative

Public Management Control and Performance Steering: A Theoretical, Contingency-Based and Integrative Reading

Mohammed BENELMALLAM

Statut : Docteur en sciences économiques et de gestion

Fonction : Enseignant vacataire en sciences de gestion

Affiliation : Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès, Maroc

ORCID : 0009-0002-7978-8445

Date de soumission : 03/06/2026

Date d'acceptation : 14/07/2026

Pour citer cet article :

BENELMALLAM M. (2026) « Management control in the era of Artificial Intelligence : The case of agri-food SMEs in Morocco », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 2 » pp : 650-670.

Résumé

Cet article propose une lecture théorique, contingente et intégrative du contrôle de gestion public. À partir d'une revue narrative analytique de la littérature, il montre que le contrôle public ne peut être réduit à la conformité budgétaire. Il construit un modèle articulant conformité, allocation des ressources, apprentissage organisationnel et responsabilité publique. La contribution réside dans l'explicitation des relations entre ces dimensions afin d'éclairer la conception de dispositifs de pilotage adaptés aux organisations publiques.

Mots-clés : contrôle de gestion ; performance publique ; management public ; théorie des organisations ; contingence

Abstract

This article proposes a theoretical, contingency-based and integrative reading of public management control. Based on an analytical narrative literature review, it argues that public control cannot be reduced to budgetary compliance. It develops a model linking compliance, resource allocation, organizational learning and public accountability. The contribution lies in clarifying the relationships between these dimensions in order to guide the design of performance steering systems adapted to public organizations.

Keywords: management control; public performance; public management; organization theory; contingency

1. Introduction

La performance constitue aujourd'hui une catégorie centrale du management public. Elle ne renvoie plus seulement à la maîtrise des dépenses ou au respect des autorisations budgétaires, mais à la capacité des organisations publiques à produire des services utiles, accessibles, continus, équitables et évaluables au regard des ressources consommées. Cette évolution modifie profondément le statut du contrôle de gestion. Initialement développé dans les grandes entreprises industrielles pour calculer les coûts, suivre les budgets et responsabiliser les centres opérationnels, le contrôle de gestion est progressivement devenu un dispositif de pilotage, d'aide à la décision et d'apprentissage organisationnel.

Ce déplacement est particulièrement sensible dans les organisations publiques. Celles-ci se caractérisent par la pluralité de leurs missions, la diversité de leurs parties prenantes, la prégnance des règles, la contrainte budgétaire, l'exposition politique et la difficulté à mesurer certains résultats. Dans ces conditions, l'importation mécanique des instruments du secteur privé peut produire des effets limités, voire contre-productifs, lorsque le contrôle se réduit à une logique formelle de reporting ou à une accumulation d'indicateurs déconnectés de l'action collective.

La littérature classique a largement montré l'intérêt des budgets, des centres de responsabilité, des indicateurs et des tableaux de bord pour structurer l'action managériale (Anthony, 1965 ; Bouquin, 1994, 2005 ; Lorino, 1995 ; Otley, 1999 ; Simons, 1995). Elle a également souligné les limites d'une conception purement financière ou mécaniste du contrôle lorsque les objectifs sont ambigus, les acteurs autonomes et la performance multidimensionnelle. Toutefois, une partie importante des travaux demeure organisée autour de modèles conçus pour des organisations marchandes ou autour de lectures sectorielles séparant la conformité administrative, l'efficacité budgétaire, l'apprentissage organisationnel et la reddition des comptes.

Le vide théorique auquel répond cet article réside précisément dans cette fragmentation. Les travaux sur le contrôle de gestion public évoquent souvent la nécessité de concilier rigueur budgétaire, pilotage par les résultats et responsabilité publique, mais ils explicitent insuffisamment les relations entre ces dimensions. Les recherches récentes sur la digitalisation, les données, les systèmes de business intelligence, l'intelligence artificielle et la soutenabilité renforcent ce besoin d'articulation : elles montrent que les organisations publiques disposent de volumes croissants d'informations, mais que ces informations ne produisent de valeur que si

elles sont intégrées dans un système de pilotage cohérent, interprétable et responsable (Agostino et al., 2022 ; Elbashir et al., 2022 ; OECD, 2020, 2021 ; David, 2024).

La question de recherche peut dès lors être formulée ainsi : comment concevoir un modèle de contrôle de gestion public capable d'articuler conformité, allocation des ressources, apprentissage organisationnel et responsabilité publique afin de soutenir le pilotage de la performance dans des organisations publiques caractérisées par la pluralité des objectifs, la contrainte institutionnelle et la transformation numérique ?

L'objectif de l'article est de proposer une lecture théorique et contingente du contrôle de gestion public en construisant un modèle conceptuel intégratif. La contribution attendue n'est pas d'ajouter une dimension supplémentaire aux modèles existants, mais de montrer comment quatre logiques déjà présentes dans la littérature peuvent être articulées dans une configuration cohérente, adaptée aux spécificités des organisations publiques et ouverte aux enjeux contemporains de digitalisation, de données et de responsabilité.

1.1. Démarche méthodologique de l'article

L'article adopte une démarche conceptuelle fondée sur une revue narrative, analytique et intégrative de la littérature. Il ne s'agit pas d'une revue systématique au sens strict, car l'objectif n'est pas de recenser exhaustivement tous les travaux publiés, mais d'organiser et d'articuler des contributions théoriques majeures permettant de construire un modèle de compréhension du contrôle de gestion public. Cette précision méthodologique répond à la nature de l'article : il vise la construction conceptuelle plutôt que la validation empirique.

La recherche documentaire a été conduite autour de quatre champs complémentaires : le contrôle de gestion, les théories des organisations, le management public et la transformation numérique du secteur public. Les sources ont été identifiées à partir d'ouvrages fondateurs, d'articles académiques publiés dans des revues de gestion, de comptabilité, de management public et d'administration publique, ainsi que de rapports institutionnels utiles pour situer les enjeux contemporains de performance et de données publiques. Les bases et plateformes mobilisées incluent notamment Google Scholar, Cairn, ScienceDirect, Wiley Online Library, Emerald, SpringerLink, Taylor & Francis, ainsi que des sources institutionnelles telles que l'OCDE.

Les mots-clés utilisés ont combiné des expressions en français et en anglais : contrôle de gestion public, pilotage de la performance publique, management public, performance measurement in

the public sector, public sector management control, accountability, digital government, data-driven public sector, artificial intelligence in public administration, sustainability performance et public value. La période couverte va principalement de 1965 à 2026 afin de conserver les fondements théoriques classiques tout en intégrant les renouvellements récents. Une attention particulière a été accordée aux travaux publiés entre 2020 et 2026, afin de prendre en compte les transformations liées à la digitalisation, aux données et à l'intelligence artificielle.

Les références ont été retenues selon quatre critères : leur contribution théorique à la compréhension du contrôle, leur pertinence pour les organisations publiques, leur capacité à éclairer la performance multidimensionnelle et leur apport aux enjeux récents de gouvernance numérique, de données ou de responsabilité. Les textes purement techniques, les contributions redondantes et les références sans lien direct avec la problématique ont été écartés. La démarche suivie est donc interprétative et intégrative : elle vise à relier des cadres théoriques dispersés pour construire un modèle conceptuel cohérent.

Tableau 1. Synthèse de la démarche de revue narrative et intégrative

Élément méthodologique	Choix retenu
Type de revue	Revue narrative, analytique et intégrative de la littérature
Champs couverts	Contrôle de gestion, théories des organisations, management public, transformation numérique
Période couverte	1965-2026, avec une attention particulière aux travaux récents 2020-2026
Sources mobilisées	Ouvrages fondateurs, articles académiques, rapports institutionnels OCDE et publications récentes
Critères d'inclusion	Pertinence théorique, lien avec le secteur public, contribution à la performance et à la responsabilité
Finalité	Construction d'un modèle conceptuel plutôt que test empirique

1.2. Contribution et structure de l'article

La contribution de l'article est triple. Premièrement, il clarifie le passage d'un contrôle centré sur la conformité et la mesure budgétaire vers un contrôle conçu comme système de pilotage de la performance publique. Deuxièmement, il propose un modèle conceptuel intégratif articulant conformité, allocation, apprentissage et responsabilité publique. Troisièmement, il actualise la réflexion en intégrant les enjeux récents de digitalisation, de données, d'intelligence artificielle, de soutenabilité et de gouvernance numérique.

La suite de l'article est organisée en cinq sections. La première revient sur les fondements classiques du contrôle de gestion. La deuxième analyse les apports des approches humaines, sociologiques, systémiques et contingentes. La troisième montre les spécificités de l'adaptation

au secteur public. La quatrième propose un modèle intégratif. La cinquième discute les apports théoriques, les implications managériales, les limites et les voies de recherche.

2. Les fondements classiques du contrôle de gestion : mesure, hiérarchie et responsabilisation

Pour comprendre l'évolution du contrôle de gestion vers une logique de pilotage, il convient d'abord de revenir sur ses fondements classiques. Ceux-ci se sont construits autour d'une représentation rationnelle de l'organisation, dans laquelle la performance repose sur la définition préalable des objectifs, la formalisation des responsabilités, la mesure des résultats et la correction des écarts. Cette première conception demeure structurante, car elle constitue le socle historique des dispositifs budgétaires et financiers encore présents dans les organisations contemporaines.

2.1. L'héritage des approches classiques de l'organisation

Le contrôle de gestion trouve une partie importante de ses racines dans les approches classiques de l'organisation. Ces approches, développées au début du XXe siècle, reposent sur une représentation rationnelle de l'activité organisée. Elles privilégient la division du travail, la spécialisation, la standardisation, la hiérarchie et la recherche d'efficacité. Dans cette perspective, contrôler consiste principalement à vérifier la conformité des comportements et des résultats à des normes préétablies.

L'organisation scientifique du travail de Taylor (1911) constitue l'une des sources historiques de cette logique. La performance y est recherchée à travers la décomposition des tâches, la mesure des temps, la standardisation des méthodes et la comparaison des rendements. Fayol (1916) élargit cette perspective en inscrivant le contrôle dans la fonction administrative. Weber (1922) complète ce socle classique par l'analyse de la bureaucratie, où la règle, la compétence formelle, la hiérarchie et l'impersonnalité constituent des garanties de régularité et de légitimité.

2.2. Le modèle financier du contrôle de gestion

Le modèle financier du contrôle de gestion s'est développé dans les grandes entreprises décentralisées, confrontées à la nécessité de coordonner des unités opérationnelles tout en conservant une cohérence stratégique et financière. Les budgets, les standards, les coûts complets, les coûts standard et les indicateurs de rentabilité ont joué un rôle central dans ce processus. Ils ont permis de déléguer des responsabilités tout en maintenant un contrôle à distance sur les résultats.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion repose sur un enchaînement relativement stable : définition des objectifs, traduction budgétaire, mesure des réalisations, calcul des écarts et actions correctrices. Anthony (1965) a contribué à formaliser cette vision en distinguant la planification stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel. Ce modèle introduit une discipline de gestion fondée sur la prévision, la mesure et la responsabilisation des gestionnaires.

Toutefois, le modèle financier présente des limites lorsqu'il est appliqué à des organisations dont les finalités ne sont pas principalement marchandes. Dans le secteur public, les objectifs sont souvent multiples et parfois contradictoires : qualité du service, équité, accessibilité, continuité, efficacité budgétaire, impact social et légitimité institutionnelle. La performance ne peut donc être réduite à un résultat financier ou à un taux d'exécution budgétaire.

2.3. Les limites d'un contrôle exclusivement mécaniste

Les approches classiques ont permis de structurer le contrôle de gestion autour de la rationalisation, de la mesure et de la responsabilité. Elles demeurent indispensables pour éviter l'improvisation, sécuriser les processus et maîtriser les ressources. Cependant, elles tendent à privilégier une vision descendante du contrôle, où les objectifs sont définis au sommet puis déclinés vers les unités opérationnelles.

Cette vision devient insuffisante lorsque l'organisation est complexe, lorsque les acteurs disposent d'une autonomie professionnelle importante ou lorsque la performance dépend de la coopération entre services. Dans les organisations complexes, les méthodes traditionnelles de contrôle peuvent être mises en difficulté par l'interdépendance des activités et par la pluralité des critères d'évaluation (Burlaud & Malo, 1988). La critique du modèle mécaniste invite donc à distinguer la mesure utile au pilotage de la mesure utilisée comme simple preuve de conformité.

3. Le renouvellement du contrôle de gestion : acteurs, apprentissage, contingence et données

Le dépassement d'une vision exclusivement mécaniste a conduit à un élargissement progressif de la conception du contrôle de gestion. Les approches humaines, sociologiques, systémiques et contingentes ont contribué à déplacer l'analyse vers les comportements des acteurs, les jeux organisationnels, les interactions entre services et l'adaptation des outils au contexte. Les

transformations numériques récentes ajoutent une dimension supplémentaire : la capacité à produire, fiabiliser, interpréter et utiliser les données de performance.

3.1. Les apports des approches humaines : motivation et participation

L'école des relations humaines a montré que la performance ne dépend pas uniquement de l'organisation technique du travail. Les travaux de Mayo (1933), Lewin (1951), Likert (1961), Maslow (1954), McGregor (1960) et Herzberg (1959) ont souligné l'importance des motivations, des relations sociales, du leadership, de la participation et de la reconnaissance. Ces contributions modifient profondément la compréhension du contrôle : contrôler ne signifie plus seulement surveiller, mais aussi orienter, informer, associer et motiver.

Dans une logique participative, les objectifs ne sont pas simplement imposés. Ils sont discutés, compris et appropriés. Les budgets et les indicateurs deviennent des supports de discussion sur les ressources, les contraintes et les résultats attendus. Cette dimension est centrale dans les organisations publiques, où l'implication des acteurs conditionne l'effectivité des réformes.

3.2. L'approche sociologique : pouvoir, zones d'incertitude et appropriation

L'approche sociologique des organisations, notamment à travers les travaux de Crozier et Friedberg (1977), invite à considérer l'organisation comme un système d'action concret. Les acteurs ne sont pas de simples exécutants. Ils disposent de marges de liberté, développent des stratégies et cherchent à préserver ou à renforcer leurs zones d'incertitude. Cette lecture rejoint l'idée de rationalité limitée dans les organisations (March & Simon, 1958) et l'analyse des règles comme supports de l'action organisée (Friedberg, 1993).

Cette lecture est essentielle pour comprendre les résistances au contrôle de gestion. Une réforme peut être techniquement pertinente mais socialement rejetée si elle est perçue comme un instrument de surveillance, de sanction ou de perte d'autonomie. Inversement, elle peut être appropriée lorsque les acteurs y voient un moyen de rendre visibles leurs contraintes, de défendre leurs besoins ou d'améliorer la coordination avec les autres services.

3.3. L'approche systémique et contingente : adapter le contrôle au contexte

L'approche systémique considère l'organisation comme un ensemble d'éléments interdépendants. Les résultats d'une unité ne dépendent pas seulement de ses ressources propres, mais aussi de ses interactions avec les autres composantes du système. Cette perspective est

particulièrement adaptée aux organisations publiques, dont les missions mobilisent souvent plusieurs niveaux administratifs, plusieurs métiers et plusieurs catégories de parties prenantes.

L'approche contingente complète cette analyse en affirmant qu'il n'existe pas un système de contrôle universellement efficace. Les instruments doivent être adaptés à la taille de l'organisation, à sa structure, à son environnement, à sa stratégie, à sa culture et à son degré de décentralisation (Lawrence & Lorsch, 1967 ; Otley, 1980). Une administration centrale, une collectivité territoriale, une université ou un hôpital public ne présentent ni les mêmes missions, ni les mêmes contraintes, ni les mêmes systèmes professionnels (Mintzberg, 1979).

3.4. Du contrôle diagnostic au contrôle interactif

Les travaux de Simons (1995) permettent de préciser le passage d'un contrôle centré sur la surveillance à un contrôle orienté vers l'apprentissage. Les systèmes de contrôle diagnostic servent à suivre les résultats par rapport aux objectifs, à identifier les écarts et à déclencher des actions correctrices. Les systèmes de contrôle interactif ont une fonction différente : ils stimulent le dialogue, font émerger des apprentissages et permettent de traiter les incertitudes stratégiques.

Cette distinction est particulièrement utile pour les organisations publiques. Un pilotage exclusivement diagnostic peut conduire à une inflation d'indicateurs et à une focalisation sur la conformité. À l'inverse, un contrôle interactif sans discipline budgétaire peut manquer de rigueur. L'enjeu est donc d'articuler les deux formes : contrôler les ressources et les résultats, tout en créant des espaces de discussion sur le sens de l'action publique.

3.5. Digitalisation, données et intelligence artificielle : un renouvellement contemporain

Depuis le début des années 2020, la digitalisation du secteur public renouvelle les conditions du contrôle de gestion. Les administrations disposent de données plus nombreuses, de systèmes d'information intégrés, de tableaux de bord automatisés, d'outils de business intelligence et, progressivement, de dispositifs d'intelligence artificielle. Ces évolutions peuvent renforcer la capacité de pilotage en améliorant la disponibilité, la fréquence et la précision de l'information de gestion.

Toutefois, la digitalisation ne garantit pas en elle-même une amélioration de la performance. Les travaux récents montrent que les systèmes numériques produisent des effets positifs seulement lorsqu'ils sont intégrés aux processus organisationnels, appropriés par les acteurs et reliés à des mécanismes de responsabilité (Agostino et al., 2022 ; Elbashir et al., 2022 ; Eom &

Lee, 2022). L'information de performance n'est utile que si elle devient un support d'analyse, de dialogue et de décision.

L'intelligence artificielle accentue cette tension. Elle ouvre des possibilités d'automatisation, de détection d'anomalies, de prévision et d'aide à la décision, mais elle soulève aussi des enjeux de transparence, d'explicabilité, de biais, d'audit et de responsabilité publique (Loi & Spielkamp, 2021 ; David, 2024 ; Correia et al., 2024). Pour le contrôle de gestion public, l'enjeu n'est donc pas seulement technologique. Il est aussi institutionnel.

4. L'adaptation du contrôle de gestion aux organisations publiques

Le passage du contrôle de gestion vers le secteur public suppose une réflexion spécifique. Les organisations publiques ne poursuivent pas des finalités marchandes et ne peuvent être évaluées uniquement à partir d'indicateurs financiers. Leur performance est multidimensionnelle, institutionnelle et sociale. Dès lors, l'enjeu n'est pas de transposer mécaniquement les outils du secteur privé, mais de les adapter aux exigences de conformité, de transparence, d'équité, d'efficacité, de soutenabilité et de responsabilité publique.

4.1. La montée de l'exigence de performance publique

L'introduction du contrôle de gestion dans le secteur public s'inscrit dans un mouvement plus large de modernisation de l'action publique. Le nouveau management public a contribué à diffuser des notions telles que l'efficacité, l'efficience, la qualité, la contractualisation, l'évaluation et la responsabilisation des gestionnaires (Hood, 1991 ; Osborne & Gaebler, 1992). Cette évolution traduit la volonté de dépasser une gestion exclusivement centrée sur les moyens pour développer une gestion orientée vers les résultats.

Cette orientation ne signifie pas que le secteur public doive adopter sans réserve les logiques du secteur privé. La performance publique demeure spécifique. Elle intègre la qualité du service, l'accessibilité, l'équité, la continuité, la confiance, la légitimité, la soutenabilité et l'impact social. Les travaux sur le management de la performance publique rappellent que les indicateurs ne prennent sens qu'en fonction des usages managériaux auxquels ils sont associés : évaluer, apprendre, responsabiliser, arbitrer, communiquer et améliorer (Behn, 2003 ; Van Dooren et al., 2015).

4.2. Les spécificités du secteur public

Les organisations publiques présentent plusieurs spécificités qui conditionnent la conception du contrôle de gestion. La première est la pluralité des finalités. Une même organisation peut devoir améliorer l'efficience, garantir l'équité, respecter les règles, satisfaire les usagers, répondre aux attentes politiques et préserver la continuité du service. Cette pluralité rend la hiérarchisation des objectifs plus complexe que dans une organisation marchande.

La deuxième spécificité est la centralité de la règle. La conformité juridique et budgétaire n'est pas un simple héritage bureaucratique ; elle constitue une garantie de légitimité démocratique. Le contrôle de gestion public ne doit donc pas s'opposer au contrôle de conformité. Il doit s'y articuler, en passant d'une logique de régularité seule à une logique combinant régularité, efficacité et apprentissage.

La troisième spécificité concerne la mesure de la performance. Les effets de l'action publique sont souvent diffus, collectifs et différés. Ils dépendent de facteurs externes que l'organisation ne maîtrise pas entièrement. Il devient alors risqué d'attribuer mécaniquement un résultat à une seule unité ou à un seul gestionnaire. Le contrôle de gestion doit intégrer cette complexité par des indicateurs prudents, contextualisés et discutés.

4.3. Les risques d'une transposition instrumentale

La transposition des outils privés vers le secteur public peut produire trois risques. Le premier est la ritualisation : les acteurs produisent des budgets, rapports et tableaux de bord parce qu'ils sont exigés, mais ces documents n'orientent pas réellement la décision. Le deuxième est la réduction de la performance à ce qui est facilement mesurable. Les indicateurs disponibles peuvent occulter des dimensions essentielles du service public, telles que l'équité, l'accompagnement, la qualité relationnelle, la soutenabilité ou l'impact à long terme.

Le troisième risque est la défiance des acteurs. Lorsque le contrôle est perçu comme un mécanisme de sanction ou de surveillance, il peut susciter des comportements défensifs : sous-déclaration des difficultés, manipulation des indicateurs, focalisation sur les objectifs les plus visibles ou résistance passive. Pour éviter ces effets, le contrôle de gestion public doit être conçu comme un processus d'apprentissage et de dialogue.

5. Proposition d'un modèle conceptuel intégratif du contrôle de gestion public

À partir des développements précédents, il devient possible de proposer un modèle conceptuel intégratif du contrôle de gestion public. Ce modèle vise à dépasser une conception fragmentée du contrôle, limitée soit à la conformité administrative, soit à la mesure budgétaire. Il repose sur l'idée que le pilotage de la performance publique résulte de l'articulation dynamique de quatre logiques complémentaires : conformité, allocation, apprentissage et responsabilité publique.

L'originalité de cette proposition ne réside pas dans l'identification isolée de ces quatre dimensions, déjà présentes dans la littérature, mais dans leur articulation. La conformité fournit le socle de légitimité. L'allocation transforme les objectifs en choix de ressources. L'apprentissage permet l'ajustement des pratiques. La responsabilité publique relie les résultats aux parties prenantes, aux usagers et aux exigences de reddition des comptes. C'est leur combinaison qui permet au contrôle de gestion public de devenir un dispositif de pilotage plutôt qu'un simple outil de reporting.

5.1. Les quatre logiques constitutives

Tableau 2. Les quatre logiques du modèle conceptuel intégratif

Logique	Ancrage théorique	Instruments privilégiés	Contribution au pilotage public	Risque en cas d'usage isolé
Conformité	Bureaucratie, contrôle administratif, rationalité légale	Procédures, contrôle budgétaire, règles, audits	Sécuriser l'action, garantir régularité et traçabilité	Formalisme, lenteur, focalisation sur les moyens
Allocation	Modèle financier, responsabilité, contrôle budgétaire	Budgets, coûts, centres de responsabilité, analyse des écarts	Améliorer l'efficacité et éclairer les arbitrages	Réduction de la performance aux chiffres disponibles
Apprentissage	Approches humaines, systémique, contrôle interactif	Tableaux de bord, revues de performance, dialogue de gestion	Favoriser adaptation, coopération et amélioration continue	Dilution de la responsabilité si les objectifs restent flous
Responsabilité publique	Management public, reddition des comptes, parties prenantes	Contrats d'objectifs, indicateurs de qualité, rapports de performance	Rendre compte aux tutelles, usagers et citoyens	Communication symbolique sans changement effectif

Source : élaboration de l'auteur à partir de la littérature.

5.2. Relations entre les dimensions du modèle

Le modèle proposé repose sur une logique séquentielle et circulaire. La conformité constitue le point d'ancrage institutionnel : elle garantit que l'action publique demeure régulière, traçable et conforme aux règles. L'allocation des ressources traduit ensuite les priorités publiques en arbitrages budgétaires et organisationnels. L'apprentissage organisationnel permet d'interpréter

les résultats, d'ajuster les pratiques et de réduire les écarts entre objectifs affichés et actions réelles. Enfin, la responsabilité publique transforme l'information de performance en justification, en transparence et en légitimité auprès des parties prenantes.

Cette relation n'est pas linéaire de manière mécanique. Elle fonctionne comme une boucle de pilotage. La reddition des comptes peut révéler de nouveaux besoins de conformité ; l'apprentissage peut conduire à revoir les modes d'allocation ; les contraintes budgétaires peuvent obliger à hiérarchiser les objectifs ; la transformation numérique peut modifier les modalités de mesure et de dialogue. Le modèle doit donc être compris comme un système contingent, évolutif et réflexif.

Figure 1. Modèle conceptuel intégratif du contrôle de gestion public

Conformité	→	Allocation des ressources	→	Apprentissage organisationnel	→	Responsabilité publique
Régularité Traçabilité		Arbitrage Efficience		Dialogue Ajustement		Légitimité Reddition des comptes
Performance publique : efficacité, qualité, équité, soutenabilité, confiance et valeur publique						

Source : élaboration de l'auteur.

5.3. Conditions de conception d'un contrôle de gestion public adapté

L'efficacité d'un système de contrôle de gestion public dépend moins de la sophistication technique des outils que de leur appropriation par les acteurs. Cinq conditions peuvent être distinguées : clarification stratégique, fiabilité du système d'information, participation des acteurs, multidimensionnalité de la performance et dialogue de gestion. Ces conditions permettent de réduire le risque d'un contrôle purement formel et d'orienter les indicateurs vers l'amélioration effective de l'action publique.

Tableau 3. Conditions de conception d'un contrôle de gestion public adapté

Condition	Question de conception	Effet attendu	Point de vigilance
Clarification stratégique	Quels objectifs publics veut-on piloter ?	Cohérence entre missions, objectifs et indicateurs	Éviter les objectifs vagues ou contradictoires
Système d'information	Les données sont-elles fiables et exploitables ?	Réduction de l'incertitude et meilleure décision	Éviter la production de données non utilisées
Participation des acteurs	Qui construit et interprète les indicateurs ?	Appropriation, motivation et réalisme des mesures	Éviter la capture par un seul service
Multidimensionnalité	Quelles dimensions de la performance sont suivies ?	Vision équilibrée de la performance publique	Éviter l'inflation d'indicateurs
Dialogue de gestion	Comment les résultats sont-ils discutés ?	Apprentissage, ajustement et amélioration continue	Éviter le reporting purement formel

Source : élaboration de l'auteur.

5.4. Propositions théoriques reformulées

Les propositions suivantes visent à rendre le modèle plus explicatif et davantage ouvert à une validation empirique. Elles précisent les mécanismes reliant les caractéristiques des organisations publiques, les usages du contrôle de gestion et les effets attendus sur la performance publique.

Proposition 1. Lorsque les objectifs publics sont pluriels, ambigus ou potentiellement contradictoires, la combinaison d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs réduit le risque de focalisation excessive sur les seules dimensions faciles à mesurer et améliore la pertinence du pilotage.

Proposition 2. Dans les organisations publiques fortement professionnalisées ou décentralisées, la participation des acteurs à la construction et à l'interprétation des indicateurs favorise l'appropriation du contrôle de gestion et limite les comportements de résistance ou de conformité formelle.

Proposition 3. Lorsque l'environnement institutionnel est incertain ou marqué par des transformations numériques rapides, les systèmes de contrôle interactif complètent les systèmes de contrôle diagnostic en favorisant l'apprentissage, l'ajustement stratégique et la détection des signaux faibles.

Proposition 4. L'articulation régulière entre les niveaux stratégique et opérationnel, à travers un dialogue de gestion structuré, transforme l'information de performance en apprentissage organisationnel et améliore la capacité d'action collective.

Proposition 5. Plus les dispositifs de reddition des comptes sont reliés aux missions de service public et à la qualité des résultats produits, plus le contrôle de gestion renforce la légitimité institutionnelle au lieu de se limiter à un reporting symbolique.

Proposition 6. Lorsque les systèmes d'information, les outils de business intelligence ou d'intelligence artificielle sont intégrés aux processus de décision et encadrés par des mécanismes de transparence et d'audit, ils renforcent la capacité de pilotage sans affaiblir la responsabilité publique.

6. Discussion

Le modèle intégratif proposé appelle une discussion sur ses apports théoriques, ses implications managériales et ses limites. Cette discussion permet de préciser la contribution de l'article à la

littérature sur le contrôle de gestion public, tout en soulignant les conditions pratiques de mise en œuvre d'un système de pilotage adapté aux organisations publiques. Elle ouvre également des perspectives de recherche permettant de confronter cette proposition à des terrains empiriques variés.

6.1. Apports théoriques

L'article contribue à la littérature en montrant que le contrôle de gestion public ne peut être interprété uniquement à partir du modèle financier. Celui-ci demeure utile, mais il ne permet pas de saisir l'ensemble des enjeux liés aux missions publiques. La littérature sur les théories des organisations permet au contraire d'identifier plusieurs dimensions complémentaires du contrôle : dimension rationnelle, dimension humaine, dimension politique, dimension systémique et dimension contingente.

La contribution principale est de proposer une articulation entre ces dimensions. Alors que les modèles classiques insistent souvent sur la mesure, la responsabilisation ou le contrôle budgétaire, le modèle présenté montre que la performance publique suppose une combinaison entre régularité, arbitrage, apprentissage et responsabilité. Cette combinaison permet de dépasser l'opposition entre bureaucratie et management.

L'article actualise également les approches classiques du contrôle de gestion en intégrant les enjeux contemporains de digitalisation, de données et d'intelligence artificielle. Ces outils ne remplacent pas les principes de contrôle ; ils en modifient les conditions de mise en œuvre. La disponibilité accrue des données renforce le besoin d'interprétation, de dialogue et de responsabilité.

6.2. Discussion critique et controverses

La proposition défendue dans cet article s'inscrit dans un débat plus large. Une première controverse oppose les approches favorables au pilotage par les résultats aux critiques du nouveau management public. Les premières soulignent l'intérêt des indicateurs pour améliorer l'efficacité, clarifier les responsabilités et renforcer la transparence. Les secondes mettent en garde contre la quantification excessive, la standardisation des comportements et la réduction des missions publiques à des résultats mesurables.

Une deuxième controverse concerne la place de la digitalisation. Les approches optimistes considèrent que les données, la business intelligence et l'intelligence artificielle peuvent améliorer la qualité des décisions publiques, accélérer la détection des anomalies et renforcer

la capacité d'évaluation. Les approches critiques rappellent que les outils numériques peuvent aussi produire des biais, renforcer la surveillance, déplacer la responsabilité ou créer une dépendance excessive à des indicateurs automatisés.

Une troisième controverse porte sur la soutenabilité et la valeur publique. Les indicateurs financiers et opérationnels restent indispensables, mais ils ne suffisent plus à rendre compte des effets de l'action publique sur le long terme. Les organisations publiques sont désormais appelées à intégrer des dimensions environnementales, sociales et territoriales dans leurs systèmes de pilotage.

6.3. Implications managériales

Pour les décideurs publics, l'article souligne l'importance d'une mise en place progressive et contextualisée du contrôle de gestion. La première implication est la nécessité de clarifier les finalités poursuivies. Aucun tableau de bord ne peut compenser l'absence d'objectifs intelligibles. La deuxième implication concerne la construction des indicateurs. Ceux-ci doivent être peu nombreux, compréhensibles, régulièrement mis à jour et directement reliés aux décisions de gestion.

La troisième implication concerne le rôle du contrôleur de gestion. Dans le secteur public, il ne peut être seulement un producteur de chiffres ou un vérificateur d'écarts. Il doit devenir un animateur du dialogue de gestion, capable de traduire les objectifs stratégiques en informations utiles, d'accompagner les services dans l'analyse des résultats et de favoriser l'apprentissage collectif.

La quatrième implication est relative à la gouvernance. Le contrôle de gestion doit être relié aux dispositifs de planification, de contractualisation, d'évaluation et de reddition des comptes. Lorsqu'il est isolé, il risque d'être perçu comme une contrainte administrative supplémentaire. Lorsqu'il est intégré à la gouvernance, il peut devenir un levier de cohérence, de transparence et d'amélioration continue.

6.4. Limites et voies de recherche

Comme tout article conceptuel, cette contribution présente des limites. La première tient à la nature narrative et intégrative de la revue de littérature. Même si la démarche a été explicitée, elle ne prétend pas à l'exhaustivité d'une revue systématique. La sélection des références repose sur leur pertinence théorique et sur leur capacité à éclairer la construction du modèle proposé.

La deuxième limite concerne l'absence de validation empirique. Le modèle conceptuel proposé demande à être confronté à des terrains variés : administrations centrales, collectivités territoriales, établissements publics, universités, hôpitaux ou agences publiques. Ces organisations ne présentent pas les mêmes contraintes ni les mêmes cultures professionnelles.

La troisième limite concerne le contexte culturel et institutionnel. Les dispositifs de contrôle de gestion public ne produisent pas les mêmes effets selon les pays, les traditions administratives, le degré de décentralisation, la qualité des systèmes d'information et la maturité du dialogue de gestion. Des comparaisons internationales permettraient d'identifier les conditions de transférabilité du modèle.

7. Conclusion

Le contrôle de gestion a connu une évolution profonde. D'abord associé à la mesure des coûts, au contrôle budgétaire et à l'analyse des écarts, il est progressivement devenu un système de pilotage reliant objectifs, ressources, actions et résultats. Cette transformation est indissociable de l'évolution des théories des organisations, qui ont enrichi la compréhension du contrôle en intégrant les dimensions humaines, sociologiques, systémiques, contingentes et numériques.

Dans les organisations publiques, cette évolution prend une signification particulière. La performance publique est multidimensionnelle, les objectifs sont pluriels, les parties prenantes nombreuses et les contraintes institutionnelles fortes. Le contrôle de gestion ne peut donc être transposé mécaniquement depuis le secteur privé. Il doit être adapté aux missions de service public et articuler quatre logiques : conformité, allocation, apprentissage et responsabilité publique.

L'article défend ainsi l'idée que le contrôle de gestion public est un système contingent de pilotage et de dialogue. Il ne produit de valeur que lorsqu'il aide les acteurs à comprendre les objectifs, à mobiliser les ressources, à interpréter les résultats et à améliorer les pratiques. La contribution principale réside dans la proposition d'un modèle conceptuel intégratif permettant d'articuler les logiques de conformité, d'allocation des ressources, d'apprentissage organisationnel et de responsabilité publique.

En définitive, l'enjeu n'est pas d'opposer contrôle administratif et contrôle managérial, mais de construire une articulation équilibrée entre régularité, efficacité, apprentissage et responsabilité. C'est à cette condition que le contrôle de gestion peut devenir un levier réel de modernisation et de pilotage de la performance publique, notamment dans un contexte marqué par la

digitalisation, les données, l'intelligence artificielle et les exigences croissantes de soutenabilité et de transparence.

RÉFÉRENCES

- Agostino, D., Bracci, E., & Steccolini, I. (2022). Accounting and accountability for the digital transformation of public services. *Financial Accountability & Management*, 38(2), 145-151. <https://doi.org/10.1111/faam.12314>
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard Business School Press.
- Behn, R. D. (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63(5), 586-606. <https://doi.org/10.1111/1540-6210.00322>
- Bouquin, H. (1994). *Les fondements du contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. (2005). *Le contrôle de gestion*. Presses Universitaires de France.
- Burlaud, A., & Malo, J.-L. (1988). Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion. *Revue française de comptabilité*, 187, 22-28.
- Correia, P. M. A. R., Mendes, I. O., & Dias, G. P. (2024). The challenges of artificial intelligence in public administration. *Social Sciences*, 13(2), 75. <https://doi.org/10.3390/socsci13020075>
- Crozier, M. (1989). *L'entreprise à l'écoute : apprendre le management post-industriel*. InterÉditions.
- Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*. Seuil.
- David, G. (2024). Artificial intelligence: Opportunities and challenges for public administration. *Canadian Public Administration*, 67(3), 388-406. <https://doi.org/10.1111/capa.12580>
- Elbashir, M. Z., Sutton, S. G., Arnold, V., & Collier, P. A. (2022). Leveraging business intelligence systems to enhance management control and business process performance in the public sector. *Meditari Accountancy Research*, 30(4), 914-940. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2021-1287>
- Eom, S.-J., & Lee, J. (2022). Digital government transformation in turbulent times: Responses, challenges, and future direction. *Government Information Quarterly*, 39(2), 101690. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2022.101690>

- Fayol, H. (1916). *Administration industrielle et générale*. Dunod.
- Fischer, C., Heuberger, M., & Heine, M. (2021). The impact of digitalization in the public sector: A systematic literature review. *dms - der moderne staat*, 14(1), 1-21.
<https://doi.org/10.3224/dms.v14i1.13>
- Friedberg, E. (1993). *Le pouvoir et la règle : dynamiques de l'action organisée*. Seuil.
- Gherardi, L., Guthrie, J., & Farneti, F. (2021). Accountability and reporting for sustainability and public value: Challenges in the public sector. *Sustainability*, 13(3), 1097.
<https://doi.org/10.3390/su13031097>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: Managing differentiation and integration*. Harvard University Press.
- Loi, M., & Spielkamp, M. (2021). Towards accountability in the use of artificial intelligence for public administrations. *Proceedings of the 2021 AAAI/ACM Conference on AI, Ethics, and Society*, 757-766.
- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise*. Éditions d'Organisation.
- March, J. G., & Simon, H. A. (1958). *Organizations*. Wiley.
- Mergel, I., Edelmann, N., & Haug, N. (2019). Defining digital transformation: Results from expert interviews. *Government Information Quarterly*, 36(4), 101385.
<https://doi.org/10.1016/j.giq.2019.06.002>
- Mintzberg, H. (1979). *The structuring of organizations*. Prentice-Hall.
- Moynihan, D. P. (2008). *The dynamics of performance management: Constructing information and reform*. Georgetown University Press.
- OECD. (2020). *A data-driven public sector: Enabling the strategic use of data for productive, inclusive and trustworthy governance*. OECD Publishing.
- OECD. (2021). *Government at a Glance 2021*. OECD Publishing.

- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Addison-Wesley.
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Ouchi, W. G. (1980). Markets, bureaucracies, and clans. *Administrative Science Quarterly*, 25(1), 129-141.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.004>
- Taylor, F. W. (1911). *The principles of scientific management*. Harper & Brothers.
- Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2015). *Performance management in the public sector* (2nd ed.). Routledge.
- Weber, M. (1922). *Économie et société*. Plon.