

Contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais : enjeux de performance et défis d'implémentation

Management Control in Senegal's Public Sector: Performance Issues and Implementation Challenges

Sidy Mohamed Ousmane NDIAYE

Docteur en Sciences de Gestion,
Pau Business School, E S C - Pau/France

Mame Mor SÈNE

Maître de Conférence Titulaire
Enseignant chercheur à l'Institut des Politiques Publique,
Université Cheikh Anta Diop Dakar/Sénégal

Amos Herbert AGOH

Docteur en Sciences économiques et de Gestion
Université Cheikh Anta Diop - Dakar/Sénégal
Laboratoire d'Economie Publique (LEP)

Date de soumission : 23/05/2026

Date d'acceptation : 06/07/2026

Pour citer cet article

Ndiaye. S.M.O. & al. (2026) « Contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais : enjeux de performance et défis d'implémentation », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 7: Numéro 7 » pp : 540- 561.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



Résumé

L'objectif de ce papier est d'analyser les conditions d'application du contrôle de gestion dans le secteur public au Sénégal. La méthodologie adoptée repose sur un positionnement épistémologique interprétativiste et sur une approche qualitative, mobilisant des données issues de l'Agence pour la Promotion des Investissements et des Grands Travaux de l'État du Sénégal (APIX), complétées des lois, décrets, rapports et des enquêtes réalisées. Les résultats mettent en évidence une évolution institutionnelle orientée vers la performance, mais entravée par des limites structurelles persistantes. Le déficit technologique et organisationnel constitue un frein majeur à l'efficacité, tandis qu'une culture du résultat encore embryonnaire est affaiblie par des résistances internes. Ces constats soulignent la nécessité de renforcer le contrôle de gestion à travers l'élargissement de la portée du contrôle sur la performance, au-delà du strict respect des normes financières en instaurant une culture de performance axée sur la transparence et en consolidant la responsabilisation des gestionnaires, afin d'optimiser l'allocation des ressources publiques.

Mots clés : Contrôle de gestion ; performance du secteur public ; responsabilité ; APIX.

Abstract

The objective of this paper is to analyze the conditions under which management control is applied in the public sector in Senegal. The methodology adopted is based on an interpretivist epistemological framework and a qualitative approach, utilizing data from the Agency for the Promotion of Investment and Major Public Works of the State of Senegal (APIX), supplemented by laws, decrees, reports, and surveys. The results highlight an institutional evolution oriented toward performance, yet hampered by persistent structural limitations. Technological and organizational deficits constitute a major obstacle to effectiveness, while a results-oriented culture, still in its infancy, is weakened by internal resistance. These findings underscore the need to strengthen management control by broadening the scope of performance oversight beyond strict compliance with financial standards, by establishing a performance culture centered on transparency, and by strengthening managerial accountability, in order to optimize the allocation of public resources.

Keywords: Management control; public sector performance; accountability; APIX.

INTRODUCTION

Au Sénégal, le contrôle de gestion dans le secteur public s'inscrit dans un contexte de réformes profondes visant à améliorer l'efficacité et la performance de l'action publique. L'administration centrale sénégalaise gère des politiques publiques appuyées par des budgets considérables, dans un environnement marqué par la nécessité de maîtriser les dépenses, de réduire le déficit public et d'évaluer l'efficacité des politiques menées (Diarra, 2018).

Depuis l'adoption, en 2009, des directives de l'UEMOA relatives aux finances publiques, le Sénégal a entrepris une profonde réforme de ses modes de gestion, visant à substituer progressivement une logique de résultats à la traditionnelle logique de moyens. Cette dynamique de modernisation s'est déroulée en plusieurs phases. La première, en 2011 avec la LOLF 2011-15 du 08 juillet 2011, a été marquée par la transposition des directives communautaires, l'introduction du budget-programme et l'instauration des débats d'orientations budgétaires. La seconde, amorcée en 2016 avec la LOLF 2016-34 du 23 décembre 2016, a consisté en l'adoption de mesures complémentaires destinées à clarifier et à consolider le processus de transition, laquelle est devenue pleinement effective à partir de l'exercice budgétaire 2020 à travers la LOLF 2020-07 du 26 février 2023. Cette mutation vise à responsabiliser les acteurs publics, à renforcer la culture de la performance et à optimiser l'utilisation des ressources (Banque Mondiale, 2020). Dans ce cadre, le contrôle de gestion devient un levier stratégique pour piloter la performance, objectiver le dialogue de gestion, renforcer l'autonomie des gestionnaires publics et promouvoir la reddition des comptes (Bouckaert et Halligan, 2008).

Cependant, la mise en œuvre effective du contrôle de gestion se heurte à plusieurs défis : adaptation des structures administratives, rareté des profils spécialisés, résistance au changement et contraintes institutionnelles liées à la rigidité des procédures, ainsi que la faible culture du résultat dans certains segments de l'administration (Pollitt et Bouckaert, 2017). Ces obstacles ralentissent l'ancrage d'un contrôle de gestion performant et limitent la pleine réalisation des objectifs de modernisation administrative.

L'ancrage théorique du contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais repose principalement sur les principes du New Public Management (NPM). Cette approche, largement diffusée à l'échelle internationale depuis les années 1980, vise à introduire dans le secteur public des méthodes inspirées du management privé, en mettant l'accent sur la performance, la responsabilisation, la contractualisation des objectifs et la reddition des comptes (Christensen et Lægheid, 2022).

Malgré un environnement économique sénégalais relativement stable, et des réformes institutionnelles ambitieuses, l'adoption effective des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public demeure limitée et inégale. Cette situation soulève la question centrale suivante : pourquoi le secteur public sénégalais peine-t-il à intégrer pleinement le contrôle de gestion dans un contexte économique favorable ? La suite de cet article s'articule autour des points suivants : la section 1 présente la revue de la littérature, à la fois théorique et empirique ; la section 2 est consacrée à la méthodologie et la section 3 discute des résultats.

1. DESCRIPTION DU CONTROLE DE GESTION AU SENEGAL

Le contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais désigne un système de pilotage interne visant à optimiser le rapport entre ressources engagées et résultats obtenus, dans un contexte de budget-programme et de gestion axée sur les résultats (GAR). Il s'inscrit dans la modernisation des finances publiques, impulsée par les directives UEMOA et la LOLF de 2011, pour passer d'une logique de moyens à une logique de performance. Cette stratégie permet de mesurer l'efficacité (atteinte des objectifs), l'efficience (rapport moyens/résultats) et l'économie des actions publiques, via des outils comme les projets annuels de performance (PAP), les rapports annuels de performance (RAP), ainsi que les tableaux de bord et indicateurs. Contrairement au privé, il intègre l'intérêt général, la reddition des comptes et une multifonctionnalité des services, avec un rôle clé pour les responsables de programme (Rprog).

Les enjeux de performance visent à développer une culture de résultats, objectiver le dialogue de gestion et optimiser les ressources publiques. Il renforce l'autonomie des gestionnaires, la maîtrise des coûts et l'évaluation des politiques publiques, comme l'exige la Cour des Comptes sur les RAP (Avis de la Cour des comptes sur les rapports annuels de performance pour la gestion de 2021). Cela favorise une administration plus démocratique et efficace au service des citoyens. Il y a des défis d'implémentation majeurs malgré les avancées (stratégie 2021, guide pratique 2024, décret 2020-1036) : manque de compétences techniques, résistances culturelles, bureaucraties et systèmes d'information inadaptés (SIGFIP/SIGIF limités). Les contrôles internes restent fragmentés, avec une faible coordination et une couverture insuffisante des risques. La mise en œuvre graduelle du budget-programme (prévu pleinement dès 2020) accuse des retards dus à la formation et à l'organisation.

L'Agenda national de transformation du service public (2025-2029) intègre le contrôle de gestion dans une réforme systémique, avec le renforcement des contrôles internes (préventifs, détectifs, correctifs) et pré-audits proactifs. Piloté par le CNMAP et l'UCCR, il vise une gouvernance agile, une territorialisation des politiques et une optimisation des ressources,

alignées sur les politiques publiques (Sénégal Horizon 2050) et la bonne gouvernance sous la présidence actuelle. En 2026, l'accent porte sur l'évaluation des performances et l'adaptation numérique pour une administration dynamique.

Dans la phase « *élaboration de la loi de finances* », il analyse la cohérence des objectifs contenus dans les instruments de planification stratégique et de programmation financière avec les documents stratégiques de référence, produit des éléments objectifs et quantifiés d'analyse des coûts et des résultats, contribue à la fixation des objectifs et à la définition des indicateurs.

Dans la phase « *exécution de la loi de finances* », le contrôle de gestion permet la collecte et l'analyse des informations de performance, la communication de la stratégie et des objectifs du programme aux services centraux et déconcentrés, la déclinaison des objectifs et des indicateurs au niveau des services et la diffusion de la démarche et des outils du management par la performance.

Dans la phase « *suivi et évaluation* », le contrôle de gestion permet d'assurer la conception et le renseignement des tableaux de bord, le suivi des actions arrêtées dans le cadre du dialogue de gestion et la diffusion des bonnes pratiques de pilotage des programmes. Dans la phase « revue », le contrôle de gestion permet de tirer des leçons sur les écarts et de faire des propositions utiles pour la prochaine planification.

Quant au dialogue de gestion, il intervient à chaque étape du cycle décrit par la « Roue de Deming (« Plan-Do-Check-Act ») », pour garantir l'efficacité du pilotage/suivi de la mise en œuvre des programmes budgétaires et l'atteinte des objectifs de performance visés dans le cadre des politiques publiques.

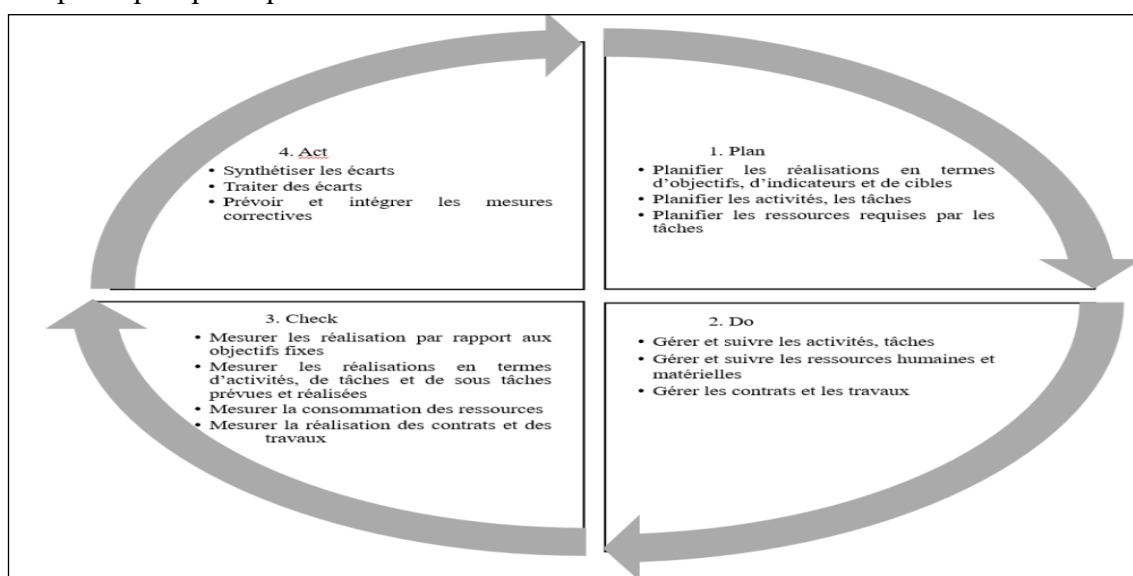


Figure N°1 : Chaîne PDCA

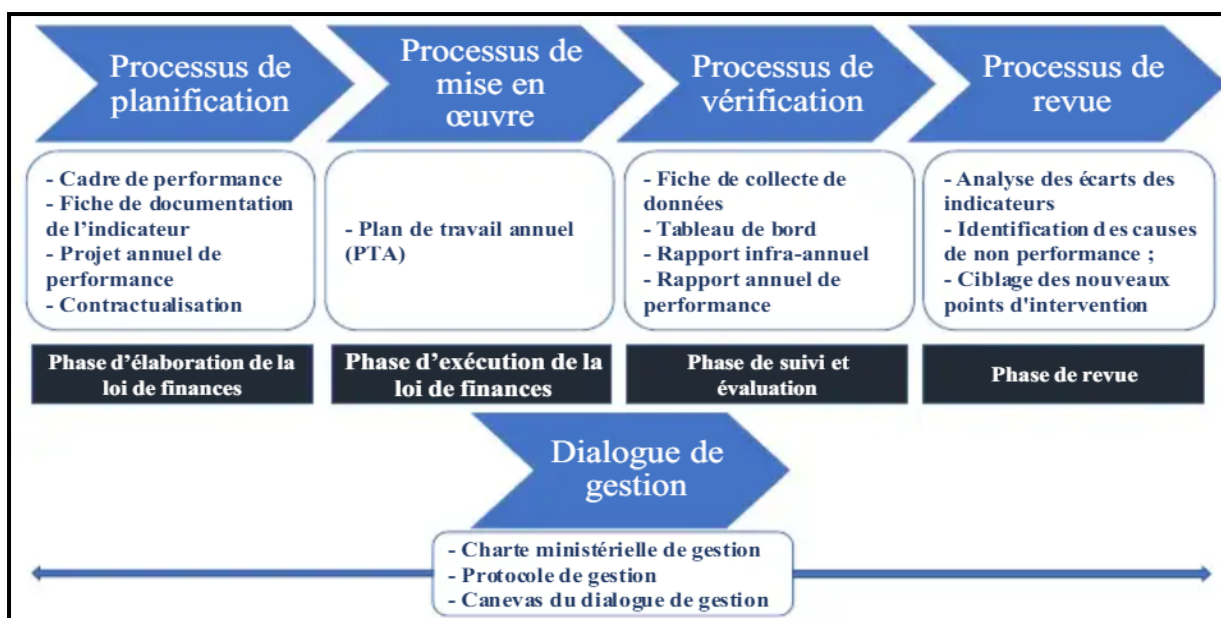
Source : auteurs

2.LES OUTILS DE REVUE DANS LE CONTEXTE DU SECTEUR PUBLIC SENEGALAIS

Dans le cadre du contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais, le processus de revue constitue une étape stratégique visant à renforcer la performance des programmes budgétaires et à surmonter les contraintes liées à leur mise en œuvre. Il ne s'agit pas seulement d'identifier des écarts, mais de décider des mesures correctives nécessaires dans un environnement marqué par des défis institutionnels, organisationnels et culturels propres à l'administration publique sénégalaise. La phase de vérification permet ainsi de repérer les insuffisances dans l'exécution des programmes, d'identifier les nouveaux points d'intervention prioritaires et, si nécessaire, de redéfinir les processus de gestion conformément aux exigences de la gestion axée sur les résultats.

Concrètement, pour le contrôleur de gestion public, cette étape s'appuie sur les indicateurs de performance définis lors de la planification budgétaire et intégrés dans les projets annuels de performance. Elle concerne l'ensemble des programmes dont les objectifs n'ont pas été atteints à l'issue du suivi-évaluation et du reporting. Le contrôleur analyse les écarts, formule des recommandations opérationnelles à l'attention du responsable de programme (RPROG) et contribue à l'amélioration du pilotage stratégique.

Figure N°2 : Outils et processus de contrôle de gestion publique



Source : auteurs

3. REVUE DE LA LITTÉRATURE

Théoriquement, la littérature théorique identifie plusieurs paradigmes expliquant comment une bonne gestion conduit à l'optimisation du secteur public. Le modèle bureaucratique de rationalité formelle met en avant la standardisation et la hiérarchie comme sources d'efficience (Fayol, 1916; Manasse, 1947), utile pour comprendre la cohérence procédurale des contrôles. La perspective décisionnelle de la rationalité limitée éclaire les limites informationnelles et la nécessité d'outils de contrôle adaptatifs pour améliorer la performance publique (Simon, 1947). Le cadre des systèmes de contrôle de gestion (Anthony, 1965) formalise la combinaison planning-budget-contrôle comme mécanisme central d'alignement des objectifs organisationnels et d'optimisation des ressources. L'agency theory montre comment asymétries d'information et incitations désalignées sapent l'efficience publique, justifiant mécanismes de contrôle contractuels et de surveillance (Jensen et Meckling, 1979 ; Niskanen, 1979). L'approche des coûts de transaction explique le choix d'internalisation ou de contractualisation des activités publiques pour minimiser les coûts et les risques (Williamson, 1975). Les apports de la public choice et de (Downs, 1957) mettent en garde contre les comportements stratégiques des agents publics et plaident pour des dispositifs de responsabilisation. Enfin, les précurseurs du New Public Management (Hood, 1991 ; Peters et Savuie, 1994) et les travaux sur les leviers de contrôle (Simons, 1990) soutiennent que combiner l'incitation, la mesure de performance et l'autonomie managériale constitue la théorie la plus féconde pour traduire une bonne gestion en optimisation du secteur public.

Empiriquement, des obstacles structurels et organisationnels expliquent largement l'échec partiel du déploiement du contrôle de gestion au niveau local en Afrique subsaharienne. L'opacité budgétaire, la non-formalisation d'unités de contrôle, le manque d'équipements et la faiblesse des ressources humaines et financières entravent la planification et le suivi des performances (Diarra, 2018; Stromquist, 2019). Les enquêtes régionales mettent en évidence des progrès inégaux en matière de transparence budgétaire, soulignant la dispersion entre pays et niveaux de gouvernement (International Budget Partnership, 2022; Kenya County Budget Transparency Survey, 2022).

Les défis techniques et technologiques constituent un second facteur structurant. La collecte, le traitement et le partage des données demeurent parfois manuels, compromettant la fiabilité des informations de gestion (Caiden et Wildavsky, 1980 ; Dewald et Schreck, 2023). Les travaux sur les systèmes d'information de gestion financière (IFMIS) démontrent que lorsque les

plateformes sont mal intégrées, les gains en transparence et en contrôle budgétaire restent limités (Hashim et Piatti-Fünfkirchen, 2018; Hendriks, 2012).

La transition vers une culture managériale axée sur les résultats exige une transformation profonde des pratiques administratives. Les recherches montrent que l'acceptation des outils de performance dépend étroitement de la culture organisationnelle et du leadership (Gasela, 2022; Melaletsis et al., 2023; Pollitt et Bouckaert, 2017). L'absence d'ancrage culturel et de formation continue tend à réduire ces dispositifs à des instruments formels sans réelle portée opérationnelle (Schneider, 1995). De plus, l'efficacité reste limitée lorsque les incitations et les mécanismes de sanction/récompense sont faibles ou incohérents (Andrews et al., 2013; Moynihan, 2008).

Au Sénégal, la mise en œuvre du contrôle de gestion dans le secteur public s'inscrit dans les réformes budgétaires impulsées par l'UEMOA et par l'adoption du budget-programme en 2020. Ces réformes visent à promouvoir une gestion axée sur les résultats et à renforcer la transparence. Toutefois, la faible lisibilité des budgets, l'absence de structures dédiées et le sous-équipement des administrations freinent l'appropriation de la logique de performance, notamment au niveau des collectivités territoriales (Diarra, 2018). Par ailleurs, bien qu'un système d'information soit instauré depuis un peu plus d'une décennie (SIGFIP, SYSBUDGE¹, SIGIF) soit en place, la dépendance à des traitements manuels réduit la fiabilité des informations, compromettant la capacité de suivi et d'évaluation. Enfin, malgré l'existence de dispositifs réglementaires tels que la LOLF et le Code de transparence, des résistances internes et des déficits de coordination continuent d'entraver l'implémentation effective du contrôle de gestion (Schick et al., 2014; Thourot, 2021).

4. DEMARCHE METHODOLOGIQUE

Cette recherche s'inscrit dans un positionnement épistémologique interprétativiste et sur une approche qualitative, visant à comprendre le contrôle de gestion comme une construction organisationnelle façonnée par les pratiques, les représentations et les contraintes institutionnelles propres au secteur public sénégalais. Les données mobilisées dans cette recherche proviennent de la base de données de l'Agence pour la Promotion des Investissements et des Grands Travaux du Sénégal (APIX), collectées à travers une enquête de terrain réalisée dans l'ensemble des régions du Sénégal. La collecte a couvert les principaux départements et communes, permettant ainsi de prendre en compte les spécificités territoriales

¹ SYSBUDGE¹ : Système intégré de gestion du budget programme

du fonctionnement du secteur public. Au total, 79 départements et communes ont été concernés par les entretiens. Les répondants sélectionnés sont principalement des responsables d'entreprises titulaires d'un diplôme de niveau master ou équivalent. Ce choix méthodologique vise à garantir la qualité, la crédibilité et la transparence des informations recueillies, compte tenu de leur niveau de responsabilité et de leur maîtrise des mécanismes de gestion publique. Le protocole d'analyse repose sur une sélection raisonnée des régions selon leur importance stratégique, leur niveau d'intervention dans les politiques publiques et leur contribution au fonctionnement de l'administration sénégalaise. Cette approche permet d'appréhender de manière pertinente les enjeux de performance et les défis d'implémentation du contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais.

Les données qualitatives font l'objet d'une analyse thématique de contenu permettant d'identifier les logiques d'appropriation, les tensions entre exigences de performance et routines bureaucratiques, ainsi que les obstacles organisationnels et culturels à l'implémentation. La confrontation systématique des données aux indicateurs mesurables renforce la validité des résultats et permet d'analyser le contrôle de gestion à la fois comme outil technique de pilotage et comme dispositif institutionnel confronté aux enjeux de performance publique et aux défis structurels de l'administration sénégalaise.

5. RESULTATS ET DISCUSSIONS

5.1. Réformes budgétaires structurantes et performance publique

Le contrôle de gestion s'impose comme l'un des vecteurs majeurs de modernisation des administrations sénégalaises, mais son déploiement se heurte encore à des contraintes de gouvernance, de capacité et d'aménagement territorial. L'exploration prospective des 79 entités publiques recensées par l'APIX, réparties sur douze régions, met en évidence une morphologie de la structure organisationnelle très contrastée qui conditionne la réussite future des dispositifs de pilotage. Cette analyse, étayée par la littérature académique sur la performance publique et par les réformes budgétaires en cours, permet d'anticiper les principaux leviers d'amélioration pour la prochaine décennie.

La LOLF de 2020 et le décret n° 2020 -1036 font du contrôle de gestion le bras opérationnel du budget-programme, exigeant la production d'indicateurs, de tableaux de bord et de dialogues de performance dans chaque ministère. Parallèlement, la Direction du Contrôle budgétaire a élargi son périmètre au suivi des résultats et à l'évaluation a posteriori des programmes. Ces textes traduisent l'alignement du Sénégal sur les standards régionaux UEMOA et sur la doctrine

internationale promue par l'OCDE-SIGMA, qui recommande d'adosser la reddition de comptes à des dispositifs internes de contrôle managérial.

En effet, cette cartographie territoriale met en évidence une forte dispersion des structures publiques sur l'ensemble du territoire sénégalais, notamment dans les secteurs de la formation, du développement local, de l'agriculture et de la santé. Cela souligne que les mécanismes de pilotage de la performance doivent être adaptés aux réalités locales et aux spécificités institutionnelles de chaque région du Sénégal. Elle révèle également la nécessité d'un système de contrôle de gestion décentralisé, capable d'assurer le suivi des objectifs, la coordination des acteurs et l'évaluation des résultats au niveau territorial.

5.2. Cartographie des entités de secteurs d'activités enquêtés par l'APIX et analyses des raisons d'audit au Sénégal

Les 79 organisations étudiées couvrent un large spectre d'activités : centres de formation, établissements de santé, agences, directions centrales et collectivités. Leur répartition spatiale et typologique révèle des défis spécifiques pour les systèmes de contrôle. Les entités sont fortement concentrées à Dakar (48 %), suivie de Thiès et Ziguinchor (14 % chacune). La concentration de 48% des entités dans la région de Dakar confirme le biais centralisateur observé par la littérature, tandis que des pôles secondaires émergent à Thiès et Ziguinchor. Douze régions abritent au moins une entité, mais les disparités d'implantation impliquent un effort différencié d'accompagnement technique en régions périphériques. Les centres de formation dominant (32 %), suivis par les catégories « Autre » et « Centre technique ». La dominance des structures d'éducation/formation (32%) et des centres techniques (14%) reflète l'orientation vers la montée en compétences et l'appui sectoriel. Toutefois, la catégorie « Autre » (22%) atteste d'un corpus institutionnel hétérogène aux frontières parfois floues, compliquant la standardisation des reporting de performance.

Tableau N°1 : Raison sociale selon les régions du Sénégal

Régions du Sénégal	Nombre de raison social
DAKAR	38
DIOURBEL	2
FATICK	1
KAFFRINE	1
KOLDA	1
LOUGA	3
MATAM	1
SAINT-LOUIS	4
SEDHIOU	3
TAMBACOUNDA	3
THIES	11
ZIGUINCHOR	11
Total général	79

Source : auteurs

5.3. Analyse départementale de la cartographie des entités de secteurs d'activités APIX

L'analyse départementale de la cartographie des entités issues de la base APIX met en évidence une forte concentration spatiale des activités économiques, révélatrice d'enjeux majeurs pour le contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais. Avec 29 raisons sociales, le département de Dakar domine largement, suivi de Rufisque (8), Thiès (7) et Bignona (6), tandis que plusieurs départements n'en comptent qu'une seule. Cette distribution traduit une polarisation économique marquée au profit des zones urbaines et périurbaines, au détriment des territoires périphériques. Dans le cadre du contrôle de gestion, cette asymétrie territoriale soulève un double défi. D'une part, elle complique la mise en place d'un pilotage homogène de la performance, car les réalités économiques, les capacités administratives et les besoins en suivi diffèrent fortement d'un territoire à l'autre. D'autre part, elle limite l'efficacité des dispositifs de gestion axée sur les résultats, en raison d'indicateurs souvent standardisés et peu adaptés aux contextes locaux. Ainsi, ce résultat confirme que l'un des enjeux clés réside dans la territorialisation du contrôle de gestion.

Tableau N°2: Nombres de raison selon les départements

Départements	Nombre de raison social
BAMBEY	1
BIGNONA	6
DAGANA	2
DAKAR	29
FATICK	1
KAFFRINE	1
KANEL	1

KEBEMER	1
KOLDA	1
LINGUERE	2
MBACKE	1
MBOUR	4
PIKINE	1
RUFISQUE	8
SAINT LOUIS	2
SEDHIOU	3
TAMBACOUNDA	3
THIES	7
ZIGUINCHOR	5
Total général	79

Source : auteurs

5.4. Entités interrogées et raisons sociales de même nature

Au cours de cette recherche, nous avons remarqué une forte représentation des centres de formation professionnelle (18 structures) et des établissements d'enseignement et de formation (9 structures), soit près de 34 % de l'échantillon. Cette configuration montre l'importance croissante des dispositifs d'audit et de contrôle de gestion dans les secteurs publics orientés vers la production de services éducatifs et le développement du capital humain. Dans le contexte de la gestion publique axée sur les résultats, ces organisations sont soumises à des exigences accrues de performance, d'efficacité et de reddition des comptes. Ce sont en effet des établissements importants pour l'économie du Sénégal. Les travaux récents de OECD soulignent que les systèmes d'audit interne et de contrôle constituent désormais des leviers essentiels pour garantir l'atteinte des objectifs publics, la maîtrise des risques et la création de valeur dans les administrations publiques.

Par ailleurs, la présence de structures très diversifiées, projets et programmes de développement (7), ONG et associations (7), structures agricoles (4), sanitaires (3) et techniques (3), révèle l'étendue des champs d'application du contrôle de gestion dans le secteur public sénégalais. Cette diversité institutionnelle constitue toutefois un défi majeur d'implémentation. En effet, les recherches récentes montrent que les organisations publiques rencontrent des difficultés liées à l'harmonisation des méthodes d'audit, à l'insuffisance des ressources humaines qualifiées, à la faiblesse des mécanismes de suivi des recommandations et à l'hétérogénéité des systèmes d'information.

Les résultats confirment également que l'enjeu n'est plus uniquement le contrôle de la conformité, mais davantage l'évaluation de la performance, de l'impact des politiques publiques et de la qualité de la gouvernance. Selon les analyses de Cordery et al. (2024), l'audit

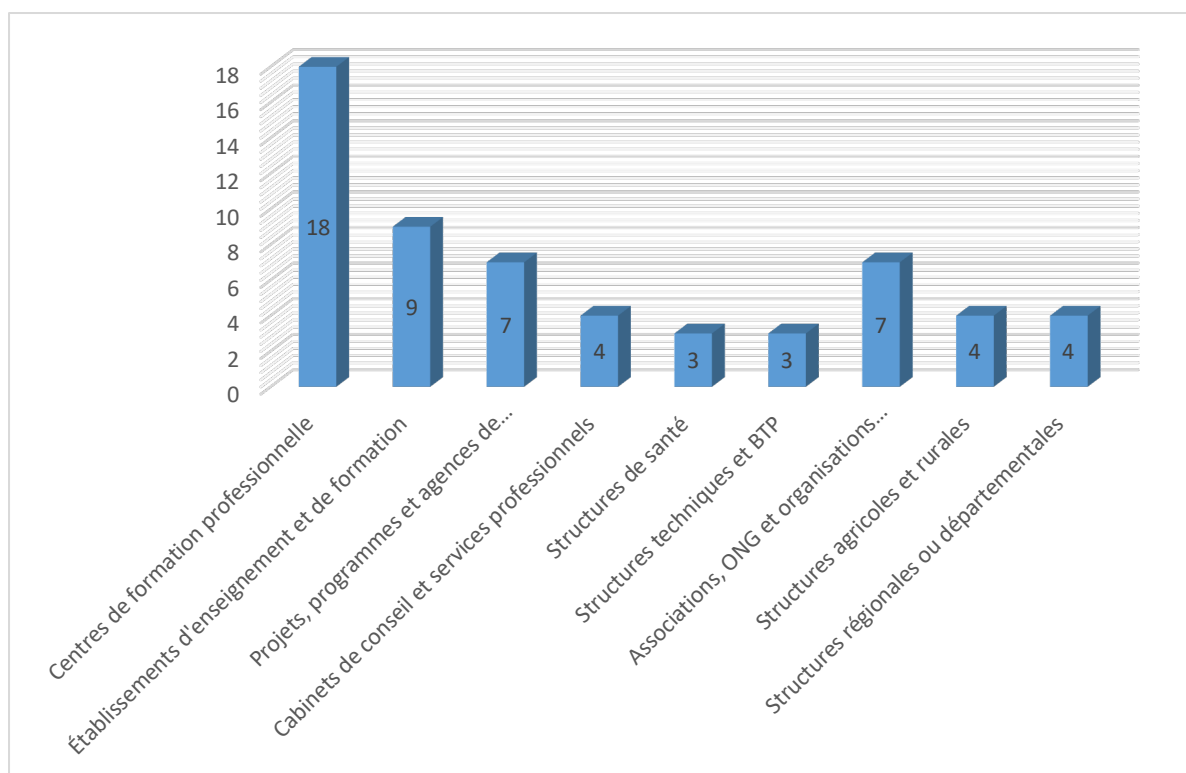
public évolue progressivement vers une logique de performance et de création de valeur, exigeant des compétences accrues en gestion des risques, en évaluation des résultats et en gouvernance publique. De même, les travaux récents sur l'audit de performance soulignent que la complexité croissante des organisations publiques, la digitalisation des processus et les exigences de développement durable élargissent considérablement le champ d'intervention des auditeurs et des contrôleurs de gestion.

Tableau N°3 Entités interrogées et raisons sociales de même nature

Catégorie	Effectif
<i>Centres de formation professionnelle</i>	18
<i>Établissements d'enseignement et de formation (écoles, instituts, académies)</i>	9
<i>Projets, programmes et agences de développement</i>	7
<i>Cabinets de conseil et services professionnels</i>	4
<i>Structures de santé</i>	3
<i>Structures techniques et BTP</i>	3
<i>Associations, ONG et organisations communautaires</i>	7
<i>Structures agricoles et rurales</i>	4
<i>Structures régionales et départementales</i>	4
<i>Entreprises et organisations diverses</i>	17

Source : auteurs

Graphiquement, nous avons la répartition catégorielle suivante :



Source : auteurs

5.5. Enjeux de performance révélés

En ce qui concerne la cohérence stratégique et l'allocation des ressources, l'implantation géographique suggère un risque de déséquilibre « capacité–mission » : les entités de Dakar-centre bénéficient d'une proximité décisionnelle, alors que les structures régionales peinent à accéder aux mêmes cycles de formation et de suivi budgétaire. L'obligation de performance exigerait pourtant un maillage territorial cohérent pour garantir l'équité de service public. Ces résultats rejoignent les travaux de Geert et John (2022), qui montrent que la centralisation décisionnelle dans les réformes de performance tend à créer des asymétries d'accès aux ressources cognitives (formation, outils, information), au détriment des unités territoriales. Plus récemment, Matt (2023) met en évidence, dans ses analyses des réformes en Afrique, que l'efficacité des dispositifs de gestion par la performance dépend fortement de leur « capacité d'ancrage local », c'est-à-dire de la diffusion effective des compétences et des outils au niveau déconcentré. Dans le même sens, la Banque mondiale (2024), dans ses rapports sur la gestion des finances publiques en Afrique de l'Ouest, souligne que les écarts territoriaux dans l'appropriation des instruments de performance compromettent l'équité du service public et la crédibilité des budgets programmes. Ainsi, les résultats confirment une limite structurelle bien documentée : sans maillage territorial cohérent, la logique de performance reste asymétrique et inéquitable.

Pour ce qui est de la diversité sectorielle et la différenciation des indicateurs, la coexistence d'hôpitaux, d'agences de régulation, de projets et de collectivités impose un référentiel d'indicateurs modulable. Les expériences camerounaises soulignent que, faute de référentiels de performance arrimés aux processus métiers, le contrôle se réduit souvent à une vérification documentaire de conformité, sans prise sur les déterminants réels de la création de valeurs publiques. Ces résultats corroborent fortement les analyses de Robert et David (2019) revisitées dans les travaux récents de 2022–2025 sur les Balanced Scorecards publics, qui insistent sur l'adaptation des indicateurs aux chaînes de valeur spécifique de chaque métier du secteur public. Plus récemment, Irvine (2022) et Enrico (2023) démontrent empiriquement que l'usage d'indicateurs génériques dans les organisations publiques multisectorielles conduit à un « découplage » entre mesure et performance réelle. Ce phénomène est également observé dans les études africaines récentes : Lazare (2022) sur le Cameroun met en évidence que l'absence de référentiels métiers entraîne un contrôle formel centré sur la conformité documentaire, exactement comme vous le soulignez.

Dans ces configurations, les indicateurs restent soit trop génériques, soit purement financiers, ce qui empêche d'appréhender la chaîne de résultats (intrants, processus, extrants, effets, impacts etc.) et entretient un pilotage « hors sol », déconnecté des transformations effectivement attendues par l'utilisateur, le citoyen et le contribuable. L'analyse du risque de « pilotage hors sol » est pleinement confirmée par les recherches contemporaines en audit et contrôle de gestion publique. Michael (2022) actualise sa théorie de « l'audit society » en montrant que la prolifération d'indicateurs non contextualisés produit une illusion de contrôle sans amélioration réelle des résultats. De même, Gwyn et Christopher (2023) soulignent que des systèmes de performance mal calibrés génèrent des comportements stratégiques (gaming) et une focalisation excessive sur des indicateurs superficiels, au détriment des impacts réels sur les usagers. Les résultats sur la faiblesse des indicateurs purement financiers rejoignent également les conclusions de l'OCDE (2024), qui recommande une approche intégrée couvrant intrants, processus, extrants et impacts pour éviter les biais de mesure.

Au Sénégal, la mise en place du budget programme et l'adoption du dispositif de contrôle de gestion ont précisément cherché à éviter cette dérive, en encrant la mesure de la performance dans les métiers et dans la chaîne managériale des programmes. Le guide pratique du contrôle de gestion dans l'administration publique, complété par le guide d'implémentation, institue des outils structurants, cadre de performance, fiche de documentation des indicateurs, plans de travail annuels, tableaux de bord multi-niveaux- qui visent à relier explicitement objectifs, moyens, activités et résultats, à chaque niveau de responsabilité (Guide pratique BAT). Les travaux récents de Diop Cheikh (2024) montrent que ces outils constituent une innovation majeure pour relier objectifs, moyens et résultats, mais que leur efficacité dépend de leur appropriation par les acteurs. De même, Mamadou (2025) souligne que les tableaux de bord multi-niveaux améliorent le dialogue de gestion, à condition que les systèmes d'information soient fiables et que les capacités analytiques soient renforcées. La question de l'appropriation inégale soulevée est centrale et largement confirmée dans la littérature récente. Christopher (2022) et Simon (2023) insistent sur le rôle déterminant des facteurs institutionnels et culturels dans la réussite des réformes de gestion publique. En Afrique de l'Ouest, la BAD (2025) met en évidence que la persistance d'une culture de conformité, la fragmentation des dispositifs de contrôle (audit, contrôle interne, contrôle de gestion) et les limites des systèmes d'information constituent les principaux freins à la transformation vers un pilotage par la performance.

Le défi scientifique et opérationnel réside donc moins dans la production de nouveaux outils que dans la consolidation de leur usage, à travers le renforcement des capacités des acteurs

(responsables de programme, contrôleurs de gestion, responsables d'actions et d'activités), l'animation de réseaux de pratiques et l'inscription du dialogue de gestion dans des routines organisationnelles stabilisées. Cette orientation est largement confirmée par les travaux récents de Pollitt Christopher (2022) et de Dan Simon (2023), qui montrent que la réussite des réformes de gestion publique repose davantage sur l'appropriation organisationnelle que sur l'innovation instrumentale. De même, Andrews (2023), dans ses travaux sur les réformes en Afrique, souligne que le renforcement des capacités et l'apprentissage collectif conditionnent l'effectivité des dispositifs de performance.

Dans une perspective comparée ouverte par le cas camerounais, l'expérience sénégalaise suggère ainsi l'hypothèse suivante : la qualité des métriques métiers et leur appropriation par les gestionnaires publics constituent une condition nécessaire pour que le contrôle de gestion (CG) passe d'une logique de « contrôle » à celle de « maîtrise de l'action publique », orientée vers l'efficacité, l'efficience et la qualité du service rendu. Cette hypothèse est fortement étayée par les travaux de Lapsley Irvine (2022) et de Bracci Enrico (2023), qui démontrent que l'adéquation des indicateurs aux processus métiers est déterminante pour éviter le découplage entre mesure et performance réelle. Par ailleurs, Robert et David (2025) insistent sur la nécessité d'ancrer les tableaux de bord dans les chaînes de valeur spécifique afin de produire une véritable création de valeur publique. Dans le contexte africain, Lazare (2022) confirme que l'absence de métriques métiers conduit à un contrôle formel, centré sur la conformité, sans impact sur la performance effective.

Quant à la qualité de l'information et à la culture de résultats, l'étude au CESAG recense des freins récurrents : faiblesse des systèmes d'information, effectifs limités et perceptions réduites du rôle du contrôleur de gestion. Ces constats rejoignent ceux de la littérature récente, notamment Michael (2022), qui souligne que la fiabilité de l'information conditionne la crédibilité des systèmes de contrôle. Par ailleurs, la Revue africaine de gestion (2023–2025) met en évidence, dans le cas des collectivités territoriales, une utilisation partielle des outils de pilotage en raison de l'insuffisance de données fiables et actualisées. Dans le même sens, la Banque mondiale (2024) insiste sur le rôle critique des systèmes d'information intégrés pour assurer la continuité de la chaîne de performance.

5.6. Défis d'implémentation à long terme

Par rapport aux défis d'implémentation, les gouvernances multi-niveaux, qui structurent les relations entre les administrations centrales (directions, ministères) et les échelons déconcentrés, disposent déjà de cellules de planification relativement formalisées. Toutefois,

leur articulation avec les contrôleurs budgétaires régionaux demeure encore embryonnaire. Cette faiblesse de coordination verticale et horizontale est largement documentée dans les travaux récents, qui montrent que l'absence de mécanismes d'intégration inter-niveaux conduit à une fragmentation des décisions publiques et à une inefficience dans l'allocation des ressources, comme le soulignent notamment Bouckaert et Jann (2023), Pollitt et Bouckaert (2022) ainsi que Peters (2022), qui insistent sur les limites structurelles des réformes administratives en l'absence de dispositifs de coordination intégrée.

En effet, les analyses récentes sur la gouvernance publique montrent que les systèmes multi-niveaux fonctionnent souvent comme des réseaux faiblement connectés, caractérisés par des silos organisationnels et une circulation imparfaite de l'information entre les niveaux central et territorial. À cet égard, Laurent et al. (2024) démontrent que les structures de gouvernance efficaces reposent sur des architectures relationnelles denses, capables de réduire les coûts d'interaction et d'assurer une cohérence décisionnelle à travers des mécanismes formalisés de coordination et de concertation. Cette approche rejoint les travaux de Sørensen et Torfing (2022), qui mettent en avant le rôle des réseaux de gouvernance collaborative dans la production de politiques publiques cohérentes, ainsi que ceux de Ansell et Gash (2023), qui soulignent que l'absence de dispositifs institutionnalisés de coordination affaiblit la capacité des administrations à produire des résultats intégrés. Dans la même perspective, Peyrony (2023) met en évidence que l'insuffisance de points de coordination formalisés entre niveaux administratifs engendre des asymétries organisationnelles, une perte d'information stratégique et une difficulté à construire une vision globale de l'action publique.

Dans le contexte des réformes budgétaires contemporaines, notamment en Afrique et plus spécifiquement au Sénégal, ces limites sont également mises en évidence par des travaux récents. Cole et al. (2022) ainsi que Cangiano et al. (2023) montrent que les réformes de gestion des finances publiques inspirées de la gestion axée sur les résultats échouent partiellement lorsqu'elles ne sont pas accompagnées de mécanismes robustes de coordination entre les niveaux central et déconcentré. Dans le cas africain, Ayee et Crook (2023) ainsi que de Renzio (2022) confirment que la faiblesse des systèmes d'information budgétaire intégrés et l'insuffisance de coordination verticale constituent des freins majeurs aux politiques publiques. Par ailleurs, les recherches en contrôle organisationnel et en théorie des organisations confirment que l'absence de mécanismes de coordination intermédiaires entre centralisation et décentralisation nuit à l'efficacité globale du système. Ouchi (1979), prolongé par les travaux contemporains de Merchant et Van der Stede (2023), montre que les systèmes de contrôle

performants reposent sur une combinaison de mécanismes formels et informels permettant d'aligner les comportements organisationnels. Dans cette continuité, Yu Chao (2018), dont les analyses sont reprises et étendues dans les travaux récents en gestion organisationnelle (Gibbons et Roberts, 2023), met en évidence que des dispositifs hybrides de supervision hiérarchique et de coordination horizontale permettent d'optimiser la performance organisationnelle tout en limitant les coûts administratifs. Ce résultat confirme nos résultats selon lesquels, la formation continue ne renforce l'efficacité administrative que si elle alimente cet apprentissage : diffusion des objectifs stratégiques, discussions régulières autour des tableaux de bord, ajustement des indicateurs, et appropriation progressive d'une culture de la performance adaptée au secteur public marocain. Lorsque les conditions sont réunies, les gestionnaires perçoivent l'utilisation du tableau de bord comme un succès et comme un levier d'amélioration du rendement, de l'efficacité et de l'efficience, ce qui confirme le lien entre formation contextualisée, contrôle de gestion et performance organisationnelle. Par rapport à la Technologie et à la numérisation, la dématérialisation des tableaux de bord est indispensable pour couvrir les douze régions retenues : le PEFA souligne déjà la nécessité d'un système d'information unifié. Les plateformes e-budget (SYSBUDGEP) et les modules pilotage du SIGFIP doivent intégrer des kiosques "performance" permettant un reporting standardisé et à temps réel. Par ailleurs, Simons (2023) insiste sur le rôle des systèmes de contrôle interactifs dans la circulation de l'information stratégique, particulièrement dans des environnements organisationnels complexes et multi-niveaux.

Dans cette perspective, la réforme devra instituer des comités de pilotage inter-niveaux et formaliser des protocoles d'échange de données afin d'assurer une intégration fonctionnelle des différents échelons de gouvernance. Cette recommandation est fortement soutenue par les travaux récents en gouvernance publique et en transformation digitale de l'État. Mergel, Edelmann et Haug (2022) ainsi que Dunleavy et Margetts (2023) montrent que la mise en place de systèmes d'information intégrés constitue un levier central pour améliorer la coordination interinstitutionnelle et renforcer la performance publique. Ainsi, la formation n'est pas un simple transfert de techniques ; elle sert à transformer le tableau de bord d'un outil de contrôle « imposé » en outil de gestion partagé, au service des objectifs spécifiques de l'établissement public.

CONCLUSION

La problématique centrale de l'article interroge la capacité du contrôle de gestion à améliorer effectivement la performance publique au Sénégal malgré des contraintes institutionnelles, organisationnelles et techniques persistantes. La synthèse de la conclusion met en évidence que le contrôle de gestion constitue un levier stratégique de transformation de l'action publique, mais que son efficacité reste conditionnée à la levée de plusieurs obstacles structurels.

En effet, l'analyse montre que le Sénégal dispose aujourd'hui d'un cadre normatif relativement solide, porté par les réformes budgétaires et les dispositifs inspirés de la gestion axée sur les résultats. Toutefois, ce potentiel demeure partiellement exploité en raison de quatre contraintes majeures : la centralisation excessive qui limite l'appropriation locale, l'hétérogénéité des pratiques entre institutions, le déficit de compétences spécialisées et la fragmentation des systèmes d'information. Ces faiblesses entravent la production d'une information fiable et l'instauration d'un pilotage efficace de la performance. Par ailleurs, les enseignements comparatifs renforcent ce diagnostic. L'expérience camerounaise met en garde contre un contrôle de gestion réduit à une logique formelle de conformité, déconnectée des réalités opérationnelles et des attentes des usagers. À l'inverse, le cas marocain illustre qu'une articulation cohérente entre réforme budgétaire, outils de pilotage, capacités humaines et systèmes d'information permet d'ancrer durablement une culture de performance.

Dès lors, la réponse à la problématique réside dans une approche systémique du contrôle de gestion. Celle-ci implique de territorialiser et sectorialiser les indicateurs, de renforcer les compétences techniques, de moderniser les systèmes d'information et d'institutionnaliser un véritable dialogue de gestion. À ces conditions, le contrôle de gestion pourra dépasser sa dimension formelle pour devenir un instrument effectif d'allocation efficiente des ressources, d'amélioration de la qualité du service public et de renforcement de la transparence au Sénégal.

BIBLIOGRAPHIE

- Andrews, M. (2013). *The limits of institutional reform in development : Changing rules for realistic solutions*. Cambridge University Press.
- Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. <https://jusdarobase.wordpress.com/wp-content/uploads/2011/10/planning-fin1.pdf>
- Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). Comparing Performance across Public Sectors. In W. Van Dooren & S. Van De Walle (Éds.), *Performance Information in the Public Sector* (p. 72-93). Palgrave Macmillan UK. https://doi.org/10.1007/978-1-137-10541-7_6
- Caiden, N., & Wildavsky, A. B. (1980). *Planning and budgeting in poor countries*. Transaction Publishers.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2022). Taking stock : New Public Management (NPM) and post-NPM reforms-trends and challenges. *Handbook on the politics of public administration*, 38-49.
- Dewald, A., & Schreck, T. (2023). Introduction to the IMF 2023 Special Issue. *Digital Threats: Research and Practice*, 4(3), 1-2. <https://doi.org/10.1145/3626105>
- Diarra, M. S. (2018). Les problèmes de contact entre les pasteurs peul et les agriculteurs dans le Niger central. In *Pastoralism in Tropical Africa* (p. 284-297).
- Downs, A. (1957). An Economic Theory of Political Action in a Democracy. *Journal of Political Economy*, 65(2), 135-150. <https://doi.org/10.1086/257897>
- Fayol, H. (1916). *Administration*. London: Pitman. https://www.12manage.com/uploads/Principes_de_Fayol.pdf
- Gasela, M. M. (2022). The influence of organizational culture on performance in public entities of South Africa. *Africa's Public Service Delivery and Performance Review*, 10(1). <https://doi.org/10.4102/apsdpr.v10i1.563>
- Hashim, A., & Piatti-Fünfkirchen, M. (2018). *Reforming Financial Management Information Systems : Lessons from Evidence*.
- Hendriks, C. J. (2012). Integrated Financial Management Information Systems : Guidelines for effective implementation by the public sector of South Africa. *South African Journal of Information Management*, 14(1), 1-9.
- Hood, C. (1991). A PUBLIC MANAGEMENT FOR ALL SEASONS? *Public Administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>

- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1979). Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. In K. Brunner (Éd.), *Economics Social Institutions* (Vol. 1, p. 163-231). Springer Netherlands. https://doi.org/10.1007/978-94-009-9257-3_8
- Manasse, E. M. (1947). Max Weber on race. *Social Research*, 191-221.
- Melaletsa, M., Bussin, M., & Barkhuizen, E. N. (2023). Employee perceptions of organisational design interventions in the public sector. *SA Journal of Human Resource Management*, 21, 1-12.
- Mondiale, B. (2020). Evaluation de l'impact économique du covid-19 et des réponses politiques en Afrique Subsaharienne. *Rapport du bureau de l'économiste en chef de la région Afrique, Africa's Pulse*, 21.
- Moynihan, D. P. (2008). *The dynamics of performance management : Constructing information and reform*. Georgetown University Press.
- Niskanen, W. A. (1979). Competition Among Government Bureaus. *American Behavioral Scientist*, 22(5), 517-524. <https://doi.org/10.1177/000276427902200505>
- Peters, B. G., & Savuie, D. J. (1994). Reinventing Osborne and Gaebler : Lessons from the Gore Commission. *Canadian Public Administration*, 37(2), 302-322. <https://doi.org/10.1111/j.1754-7121.1994.tb00859.x>
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform : A comparative analysis-into the age of austerity*. Oxford university press.
- Rana, T., & Cordery, C. J. (2024). Digitalization as a form of marketization: the performativity of calculative practices in framing and overflowing NGO performance and accountability. *The British Accounting Review*, 56(1), 101176.
- Schick, P., Vera, J., & Bourrouilh-Parège, O. (2014). *Audit interne et référentiels derisques*.
- Schneider, I. (1995). Osborne, D. and Gaebler, T. 1992. *Reinventing Government*. New York, NY. *Journal of Leisure Research*, 27(3), 302-304. <https://doi.org/10.1080/00222216.1995.11949751>
- Simon, H. A. (1947). A comment on" the science of public administration". *Public Administration Review*, 7(3), 200-203.
- Simons, H. W. (1990). *The rhetorical turn : Invention and persuasion in the conduct of inquiry*. University of Chicago Press.
- Stromquist, N. P. (2019). World Development Report 2019 : The changing nature of work: By the World Bank. Washington, DC, World Bank, 2019, 151 pp. ISBN 978-1-4648-1342-9 (hbk). ISBN 978-1-4648-1328-3 (pbk), ISBN 978-1-4648-1356-6 (eBook), DOI:10.1596/978-1-

4648-1328-3. *International Review of Education*, 65(2), 321-329.
<https://doi.org/10.1007/s11159-019-09762-9>

Thourot, P. (2021). Rapport OCDE 2020 : La nouvelle donne. *Paysans & société*, 385(1), 44-48.

Williamson, O. E. (1975). Markets and hierarchies : Analysis and antitrust implications: a study in the economics of internal organization. *University of Illinois at Urbana-Champaign's Academy for Entrepreneurial Leadership Historical Research Reference in Entrepreneurship*.
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1496220