



ANNALES
DE
L'UNIVERSITE
MARIEN NGOUABI

Sciences Economiques et de Gestion

VOL. 20 – N° 1 – ANNEE 2020

ISSN: 1815 – 4433

www.annalesumng.org

Indexation: Google Scholar



SOMMAIRE

Directeur de la publication :

J. R. IBARA

Rédacteur en chef :

J. GOMA-TCHIMBAKALA

Rédacteur en chef adjoint :

M. M. A. NDINGA

Comité de Lecture :

F.V. AMOUSSOUGA (Cotonou)

B. BEKOLO-EBE (Douala)

A. BIAO (Parakou)

N. BIGOU LARE (Lomé)

H. DIATA (Brazzaville)

J. ISSA SAYEGH (Dakar)

M. KASSE (Dakar)

S. LENGA (Brazzaville)

B. MAKOSSO (Brazzaville)

G. Aké N'GBO (Abidjan)

A. ONDO-OSSA (Libreville)

YAO NDRE (Abidjan)

Comité de Rédaction :

F. DZAKA KIKOUTA (Brazzaville)

J.A. MAMPASSI (Brazzaville)

Webmaster :

R. D. ANKY

Administration – Rédaction :

Université Marien NGOUABI

Direction de la Recherche

B.P. 69, Brazzaville – Congo

E-mail : annales@umng.cg

ISSN: 1815 - 4433

Indexation: Google Scholar

- 1 **Effets de l'investissement public sur l'investissement privé non pétrolier : cas de la république du Congo**
NGALEBAYE J. P, NDOMBI AVOUBA F-G
- 20 **Ressources extérieures, institutions et taux de change réel dans les pays de la Communauté Économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO)**
CAMARA K.
- 43 **Éducation et croissance dans la zone UEMOA**
BAMBA A., MOULEYE I. S.
- 63 **Choc des prix des produits céréaliers et sécurité alimentaire au TOGO**
DANDONOUGBO Y., AGBODJI A. E.
- 86 **Changement climatique et sécurité alimentaire des ménages ruraux au Niger**
ILLA E. I.
- 110 **Diffusion spatiale du virus de l'immunodéficience humaine (VIH) et les caractéristiques socioéconomiques des pays de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) : existe-t-il un pôle de concentration de la contagion ?**
SANOUSI Y., KPOMBLEKOU E.
- 134 **Investment public et changement structurel : une analyse en équilibre général dynamique**
AGUEY S.
- 163 **L'attractivité des IDE en zone franc : le taux de change effectif réel importe-t-il ?**
ONGO NKO A B. E., SONG J. S.
- 184 **Effets du changement de la structure des taxes sur le tabac au Sénégal**
GOLLOCK A.

185 Optimisation des performances managériales par application des outils du contrôle de gestion
MBOKO B.



OPTIMISATION DES PERFORMANCES MANAGERIALES PAR APPLICATION DES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION

MBOKO B.
*Institut Supérieur de Gestion
Brazzaville
République du Congo*

Email : bienvenu.mboko@umng.cg

RESUME

L'amélioration permanente des performances managériales occupe une place de choix dans la gestion des responsables des entités. C'est à ce titre que cet article se propose à démontrer l'importance de l'utilisation des outils du contrôle de gestion par les managers des entreprises hôtelières au Congo. Pour atteindre cet objectif, il a été réalisé une étude des facteurs d'adoption et de succès dans la mise en œuvre du contrôle de gestion, en utilisant les données des entreprises hôtelières. Les résultats révèlent que, pour la plupart des entreprises enquêtées ignorent l'existence des outils du contrôle de gestion et par conséquent ces entreprises pratiquent un mode de pilotage à vue. Dans ce contexte une optimisation des indicateurs économiques et financiers ne peut se réaliser.

Mots-clés : *Contrôle de gestion, performance, entreprise, comptabilité, optimisation*

ABSTRACT

The permanent improvement of managerial performance occupies a place of choice in the management of the heads of the entities. It is for this reason that this article aims to demonstrate the importance of the use of management control tools by managers of hotel companies in Congo. To achieve this objective, a study of the factors of adoption and success in the implementation of management control was carried out, using data from hotel companies. The results show that most of the companies surveyed are unaware of the existence of management control tools and consequently these companies practice a visual control mode. In this context, optimization of economic and financial indicators cannot be achieved.

Keywords : *Management control, performance, company, accounting, optimization*

INTRODUCTION

L'année 2008 a été marquée par une récession. Celle-ci a frappé l'économie mondiale provoquant une violente crise financière qui a pour sources les USA. En 2020, c'est le coronavirus qui vient une fois de bousculer l'économie mondiale. Toutes les hypothèses économiques formulées par les éminents économistes de la planète n'ont pu anticiper les grands bouleversements et les turbulences qui ont affecté et affectent les économies de la plupart des pays industrialisés et non industrialisés. Ajouter à cela, les difficultés économiques des pays de la zone euro. Dans un contexte de déréglementation de l'économie mondiale, les activités de l'entreprise évoluent aujourd'hui dans un environnement plein d'incertitudes et en perpétuel changement exigeant ainsi aux entreprises à développer une grande capacité d'anticipation, une maximisation de leur réactivité, et à des prises de décisions rapides. Autant de raisons pour justifier la nécessité pour l'entreprise de se doter d'un dispositif ayant la capacité de déceler, au plus vite, toutes les dérives pouvant perturber le fonctionnement de l'entreprise. La mise en place du contrôle de gestion adapté à la configuration et la spécificité de chaque entreprise devient incontournable. Il est important de signifier que, la culture d'entreprise est un atout essentiel pour sa compétitive, pour dynamiser les compétences des individus. Elle peut être un facteur de résistance aux changements par la présence des méthodes qui se révéleraient désastreuses au pilotage de l'organisation. Le contrôle de gestion, un élément de la culture d'entreprise, qui se voit dédier la mission de la cohérence et le développement des outils de pilotage et de prise de décision. Il aide l'entreprise à agir selon les phases du processus de pilotage (élaboration des prévisions, établissement des tableaux de bord et actualisation des prévisions).

Le contrôleur de gestion assure la cohérence entre les décisions stratégiques et politiques déclinées à différents niveaux de l'organisation. Il a pour missions d'identifier tous les déterminants de la performance, les processus et les facteurs clés de succès pour un bon système de pilotage et de développer le système d'informations de gestion. Celui-ci est au centre du traitement opérationnel, permettant d'évaluer et de confronter les performances des différentes unités de l'entreprise.

Prenant en compte l'apport des logiciels paramétrables, qui ont pour objectifs de mettre en réseau l'ensemble des données liées aux fonctions de l'entreprise dans une base unique des données partagées, le contrôle de gestion renforce son aptitude à prévoir la réaction des individus dans le processus de contrôle. On tiendra aussi compte du comportement humain qui, intervient en grande partie dans l'accomplissement des tâches. Le contrôle de gestion assume, de façon efficace, sa mission, il doit couvrir l'ensemble de l'activité de l'entreprise et intégrer à la fois le système d'information global pour assurer une comparaison entre les prévisions et les réalisations. Le contrôle de gestion est défini comme étant un processus d'aide au pilotage dans lequel interviennent le manager de l'entreprise, les contrôleurs, les planificateurs et les opérationnels.

L'objet de notre recherche s'inscrit dans le courant des travaux relatifs à l'application du contrôle de gestion. Depuis une dizaine d'années, de nombreux chercheurs ont mené des études sur ce sujet dans plusieurs pays du monde. Des questions abordées sont soit descriptives, soit explicatives. Pourtant, malgré l'importance et l'ampleur de ces études peu de choses sont dites sur l'application du contrôle de gestion au sein des entreprises africaines. Cette question mérite en conséquence des recherches supplémentaires afin d'enrichir et de compléter ce qui a été déjà fait, notamment

en explorant de nouvelles pistes, afin d'apporter des explications. Au regard de ce précède, ce travail a l'ambition de répondre aux préoccupations des entreprises relevant du secteur de l'hôtellerie, en matière d'amélioration continue du pilotage de sa performance globale à travers la fonction contrôle de gestion. Ainsi, notre problématique est formulée ainsi qu'il suit : comment améliorer les performances managériales par application des outils du contrôle de gestion ? Pour tenter de répondre à cette question, nous posons deux hypothèses que les résultats de la recherche confirmeront ou réfuteront.

H1 : la non application des outils du contrôle de gestion explique peut-être le niveau actuel des indicateurs de performance ;

H2 : la non connaissance des avantages du contrôle de gestion peut-être un facteur qui influence sa mise en œuvre.

Dans ce travail, nous tentons de présenter les atouts des outils du contrôle de gestion. Pour y arriver, nous nous sommes fixés comme objectif d'étudier les facteurs d'adoption et de succès dans la mise en œuvre du contrôle de gestion. Les aspects théoriques de ce domaine nous aideront à atteindre cet objectif. L'analyse de la littérature et l'exploitation des données du terrain nous permettront d'élaborer les modèles d'adoption et de succès d'application du contrôle de gestion. Afin de mettre l'épreuve de la réalité des modèles théoriques, nous faisons recours à une enquête de terrain. L'objectif est d'évaluer l'impact d'un certain nombre de facteurs sur l'adoption et le succès du contrôle de gestion.

Notre recherche revêt un intérêt pratique et méthodologique. Dans un contexte économique en pleine mutation, la maîtrise des coûts devient un enjeu stratégique. L'intérêt méthodologique se matérialise dans l'adaptation d'échelles de mesure de la performance par rapport au

contexte des entreprises hôtelières de Brazzaville et de Dolisie. La présente étude s'articule autour de deux principaux axes. Le premier axe traite du fondement théorique de la performance ainsi que des outils de mesure de la performance. Le second axe vérifie empiriquement les hypothèses à partir des données recueillies sur le terrain.

1 - Dimension conceptuelle, théorique et mesure de la performance

Le pilotage constate l'exécution de différentes opérations liées au fonctionnement de l'entreprise. Il indique aussi le niveau des actions déjà réalisées et celles restant à réaliser. Le pilotage permet la mise en œuvre des moyens de la redéfinition des objectifs quand celles fixées précédemment sont mises en cause. L'efficacité d'un pilotage, dans les entreprises, n'est possible pour la plupart d'entre elles que, lorsque les différents managers de la structure maîtrisent la compétence générale et technique. Un manager ne peut piloter son organisation sans se référer aux performances managériales. A cet effet, dans un premier temps il est question de définir la notion de performance et deuxièmement de mettre en exergue les outils nécessaires pour mesurer la performance.

1.1 -Notion de la performance et fondement théorique

Si les buts et les objectifs peuvent différer selon les organisations et évoluer tout au long de la vie d'une organisation, il est cependant possible de repérer une constance et universalité de certains termes, relatifs au pilotage de l'organisation, comme celui de la performance. Toute entreprise ou organisation cherche à survivre au milieu de multiples contraintes et sous l'action de différents acteurs aux objectifs parfois divergents. Comment

définir ce terme de manière opérationnelle pour l'entreprise ?

- une entreprise est-elle performante si elle réalise des profits, si elle est rentable économiquement et financièrement, de manière intrinsèque ?
- une entreprise est-elle performante si elle est meilleure que ses concurrents même si les résultats absolus ne sont pas bons ?
- une entreprise est-elle performante, si ses activités créent de la valeur.

De nombreuses approches sont possibles, aucune n'est fautive mais elles ne sont jamais complètes. Mougin Y. (2004) définit « la performance comme l'ensemble des indications chiffrées caractérisant les possibilités optimales d'une organisation ». Il convient de préciser que la notion de la performance contient deux concepts :

- l'efficacité : l'entreprise efficace réalise les objectifs qu'elle s'est fixés ;
- l'efficience : l'entreprise, cherche à minimiser l'emploi de ses moyens, elle gère au moindre coût ses ressources.

Une entreprise est donc performante si elle est simultanément efficace et efficiente.

Dans la littérature actuelle, la *théorie de l'agence* est le plus souvent utilisée par les chercheurs pour expliquer la relation entre le contrôle de gestion et la performance. A cela, il convient d'y ajouter la *théorie de l'apprentissage*. Développé par l'école néo-classique, la théorie de l'agence constitue la perspective théorique la plus dominante en matière d'analyse microéconomique de l'entreprise (Jensen M.C. et Meckling W.H., 1970). Cette théorie se base sur l'analyse de la relation d'agence, définie comme étant « un contrat dans lequel une personne

a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent » (Jensen M.C. et Meckling W.H., 1976). Cette théorie permet d'expliquer la pratique et les types de contrats permettant d'optimiser la relation entre l'agent (à qui l'on délègue) et le principal (celui qui délègue). La théorie de l'agence présume un conflit d'intérêt entre l'agent et le principal. Ce conflit résulterait du fait que chacun cherche à maximiser sa propre utilité au détriment de l'autre. Dans le secteur des entreprises hôtelières, la démarche contractuelle prend la forme d'un engagement réciproque, les droits et les obligations de chaque partie prenante sont déterminés par le contrat. A partir de là, on peut comprendre que la démarche contractuelle est utilisée dans ces entités comme facteur de responsabilisation des agents. C'est en connaissant la nature du contrat et des parties contractantes que l'on peut déterminer qui doit rendre compte à qui. En d'autres termes, quels sont les modes de contrôle prévus dans un tel contrat pour vérifier l'atteinte des objectifs. Selon la théorie de l'agence (Jensen M.C. et Meckling W.H., 1976), les fonctions de propriété comprennent une fonction décisionnelle et une fonction de contrôle. La délégation de la fonction décisionnelle des actionnaires par rapport aux dirigeants est souvent une source de conflits. Le contrôle, dans ce contexte, mesure l'écart entre les résultats et les objectifs. Tous les niveaux hiérarchiques expriment le besoin de contrôler leurs activités.

L'apprentissage est une acquisition de savoirs et de connaissances, qui se caractérise par un changement dans la possession. Ce changement affecte le savoir d'un individu ou d'un organisme et il est

causé par ses expériences. Les théories cognitives sont une typologie des théories d'apprentissage les plus connues. Ces dernières s'attardent à étudier les mécanismes internes qui sont responsables de l'apprentissage et de la connaissance. En sciences sociales, l'accent est mis sur l'apprentissage collectif ou organisationnel : « les théories cognitives mettent l'accent sur l'individu dans le processus d'apprentissage alors qu'en contrôle, le champ de littérature portant sur l'apprentissage s'est largement concentré sur un niveau d'analyse organisationnel » (Poincelot et Wegmann, 2005). Selon la théorie de l'apprentissage, une firme peut créer de la valeur si elle est capable de générer de l'apprentissage qui mène à construire ses routines organisationnelles et à suivre leur évolution. Nonaka I.R. et Takeuchi H. (1997). soutiennent que « les résultats de l'apprentissage sont un changement cognitif qui se traduit par un traitement d'informations et entraîne un enrichissement des connaissances ou une modification des schémas d'interprétations ». Plusieurs auteurs (Solle G. et Rouby E. 2003 ; Dambrin et Laning, 2008 ; Simons R., 1990 ; Lorino P. ; 2001) associent la performance à la notion d'apprentissage. Lorino P. (2001) a mentionné à cet égard que, par opposition au contrôle de gestion traditionnel souvent structuré autour des centres de coûts, le pilotage moderne de l'organisation intègre la dimension de l'apprentissage organisationnel comme caractéristique essentielle de la performance construite collectivement à travers l'action collective, Solle G. et Rouby E. (2003) ont conclu que la performance se construit dans le temps et dans l'action collective qui se conclut par l'apprentissage collectif. Ainsi, le contrôle de gestion qui facilite la déclinaison de la stratégie, a progressivement évolué d'un contrôle

mécanique vers un contrôle interactif (Dambrin et Laning, 2008) qui favorise la notion de l'apprentissage plus que la contrainte. On parle donc du contrôle programmé qui s'oppose au contrôle interactif et qui sont deux langages différents selon Simons R. (1990). Dans le même ordre d'idées, Lorino P. (2001) ne partage pas la conception du contrôle de gestion traditionnel qui met l'individu sous contrôle) à travers des outils souvent non acceptés par ce dernier ou mal interprétés. C'est ce que l'auteur nomme « responsabilisation individuelle ». Pour Simons R. (1995), le contrôle interactif place l'auteur au cœur des dispositifs de pilotage des organisations. Les dirigeants utilisent de façon interactive des dispositifs de contrôle pour attirer l'attention de l'organisation quant aux incertitudes stratégiques. Bessire (2000) considère le tableau de bord équilibré (BSC) comme un outil de stimulation de l'apprentissage collectif. Il rappelle que la pertinence de cet outil réside dans l'appropriation des objectifs stratégiques et dans son apport relatif au processus d'apprentissage organisationnel. De même, Berland M. et De rongé Y. (2010) attribuent cette même caractéristique au BSC, à savoir sa contribution à l'amélioration de l'apprentissage organisationnel. Ils expliquent que les acteurs se réfèrent à cet outil pour ajuster leurs actions en fonction des objectifs stratégiques et ils procèdent à des actions correctives en conséquence. C'est donc un effet d'expérience qui se crée et qui se développe grâce à cet outil.

Au cours de la dernière décennie, plusieurs recherches théoriques et empiriques ont été effectuées sur le contrôle de gestion et la performance organisationnelle (Cappelletti L. et Khouatra D., 2008 et Drevet, 2011). Cappelletti L. et Khouatra D. (2008) ont examiné les

apports d'un système de contrôle de gestion dans des entreprises de petite taille. L'approche utilisée consistait à implanter un système de contrôle de gestion au sein de 350 offices de notaire en France sur une période de six ans. La méthodologie de recherche choisie est dite « qualimétrique », car conciliant un modèle qualitatif et quantitatif. Les auteurs ont étudié cinq variables explicatives de la réussite de l'implantation à savoir : les compétences de l'intervenant ; la taille de l'entreprise ; l'implication du dirigeant de l'entreprise ; les compétences en contrôle de gestion du dirigeant et les compétences en contrôle de gestion de l'encadrement de l'entreprise. L'intérêt porté à ce genre d'organisations se justifie par le fait que jusqu'à une date récente, elles n'étaient pas concernées par les domaines du contrôle de gestion. Les résultats ont montré qu'un système de contrôle de gestion peut être un vecteur d'amélioration des performances sociales et économiques pour des entreprises de petite taille.

Dans le même sens que Cappelletti L. et Khouatra D. (2008), Deveton (2011) a étudié le cas d'implantation d'un outil de contrôle de gestion (outil de calcul de coûts) au sein d'une organisation publique française dans l'optique que cette implication ait été assimilée à une innovation managériale. Comme rapportent les auteurs, le facteur clé de succès de la création d'un outil de gestion en contexte public réside dans le développement d'un nouvel espace social susceptible d'accélérer le processus d'appropriation de cet outil. Autrement dit, le processus passe, par la création d'un climat social favorable. Malgré les limites de cette recherche, le projet a révélé un succès du processus de création de « l'instrumentation publique ».

Avele S.D. a analysé la mesure de la performance des services publics communaux dans les villes du Cameroun. Le choix des indicateurs de performance constituait l'élément du contrôle de gestion visé par l'étude. Le chercheur a conclu que le choix des indicateurs appropriés pour mesurer la performance demeure un exercice crucial, qui nécessite dans un premier temps de déterminer les dimensions de cette performance pour mieux l'évaluer. Selon les résultats de l'étude, le choix approprié des indicateurs de performance serait en mesure d'améliorer la performance, quel que soit le contexte organisationnel. Dans le paragraphe qui suit, nous mettons en exergue les outils nécessaires pour mesurer la performance ainsi que la description du tableau de bord.

1.2 - Mesure de la Performance et Tableau de bord

Le pilotage de la performance connaît une nouvelle vision dans les années 1990 grâce à deux auteurs Rober S. Kaplan et David Norton () qui, sortent de la vision traditionnelle du court terme financier pour introduire la notion de tableau de bord prospectif « balanced Scorecard en anglais ». Celui-ci prend en compte d'autres aspects de l'entreprise. Le manager doit afficher, dans une ambition managériale basée sur le partage des objectifs stratégiques, la performance de tout le processus interne et celle du capital humain des divisions et départements de l'entreprise. Il s'agit de situer entre la stratégie globale et ce que chaque division ou département est censé réaliser. Le management de la performance de l'entreprise ne saurait compter sur les seuls outils comptables et budgétaires, qui ne présentent que des informations essentiellement financières. Les entreprises ont la possibilité de fixer plusieurs axes de

pilotage. Une bonne gestion impose la mesure de la performance. Mesurer, consiste à se doter des indicateurs réputés pertinents pour le suivi de la performance. Le choix des indicateurs doit être un travail d'équipe (la direction, le contrôleur de gestion, les responsables d'entités, les responsables financiers et d'autres opérationnels). Cette équipe veille à ce que les indicateurs clés soient inscrits au tableau de bord et ceux –ci doivent correspondre aux objectifs fixés.

Pour l'histoire, les entreprises américaines mesuraient la performance en s'appuyant sur les outils financiers ci-après : Retour de l'Investissement, Chiffre d'affaires et Résultat. Avec le temps, ces outils de mesure sont devenus insuffisants pour apprécier l'optimisation de la performance de l'entreprise. Il est souhaitable de mesurer toute forme de performance en rapport avec l'axe financier. L'évolution de l'environnement financier et économique de l'entreprise a vu apparaître de nouveaux outils de mesure de la performance qui ne se limitent plus à la réalisation des objectifs financiers, mais aussi qui tiennent compte de l'apport des objectifs non financiers. Il s'agit du tableau de bord prospectif (balanced scorecard), tableau de bord de gestion, la méthode GIMSI. Examinons le contenu de chaque outil.

Le tableau de bord prospectif traduit la mission et la stratégie de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage et de la stratégie. Ce système ne perd pas de vue les objectifs financiers mais il tient compte également des moyens de les atteindre. Il mesure la performance de l'entreprise selon quatre axes équilibrés qui sont les processus internes, l'apprentissage organisationnel, les progrès dans le

développement des compétences et l'acquisition des actifs intangibles dont elles auront pour asseoir leur croissance future. Ce tableau de bord assure un équilibre entre les :

- indicateurs construits à l'intention des actionnaires et les clients et les indicateurs internes concernant les processus stratégiques, l'innovation, le développement des compétences et de la croissance ;
- indicateurs de résultats et les indicateurs qui permettent de suivre les déterminants du futur ;
- mesures des objectifs et qui sont quantifiés, traduisant les résultats et les mesures les plus subjectives concernant les déterminants de la performance. C'est dans ce cadre que le tableau de bord prospectif (balanced scorecard) ne se présente plus comme un simple outil de mesure de la performance mais plutôt un outil de pilotage stratégique.

Les tableaux de bord de gestion, utilisés dans les entreprises françaises, présentent des convergences mais aussi des divergences notables avec le tableau de bord prospectif (balanced scorecard). Ceux-ci s'appuient sur une performance déjà préétablie et standard imposés par la direction aux subalternes. Alors que le tableau de bord de gestion est construit ad hoc en fonction de l'entreprise qui décide de le mettre en place, sa structure et du dirigeant. Deux types de tableaux de bord de gestion sont à distinguer : tableaux de bord de direction générale et de niveaux hiérarchiques inférieurs.

La méthode GIMSI a été conçue de façon que la mesure de la performance passe par différentes phases. La méthode est élaborée en dix étapes et chacune d'elles traite une activité spécifique du projet. Chaque étape marque un seuil identifiable

dans l'avancement du système et alimente les éléments nécessaires pour la réalisation des objectifs. Les dix étapes peuvent être regroupées en phases (identification, conception, mise en œuvre et amélioration permanente). Parmi les outils de mesure de la performance, nous retenons le tableau de bord pour la présente étude. Le système d'information soutient la vision globale de l'entreprise : ses objectifs et ses réalisations. Au regard de ce qui précède, les raisons de la mesure de la performance se trouvent dans les bénéfices attendus. La mesure de la performance sert, avant tout, à déclencher des actions pour atteindre les objectifs et tendre vers l'excellence opérationnelle en créant de la valeur au meilleur coût. Dans les lignes qui suivent, nous décrivons le rôle et l'importance du tableau de bord dans le processus du pilotage de l'entreprise.

1.2.1 - Rôle et importance du tableau de bord dans le processus d'amélioration de la performance

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs choisi par les managers pour réduire l'incertitude et pour les soutenir dans leur prise de décision. Saulou J.I. (1982) le définit ainsi « le tableau de bord du responsable est un outil d'agrégation synoptique des informations pertinentes du système permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme normal : c'est-à-dire à ce titre, un instrument de contrôle mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système. C'est un outil d'aide à la décision. Le tableau de bord doit également être un outil d'aide à la prévision permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir afin d'appréhender ce futur avec moindre incertitude ». Bouquin H. (2001) aborde dans le même sens en indiquant que « le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils

pilotent et d'identifier les tendances qui influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions ». Le tableau de bord doit synthétiser toutes les informations utiles à la décision et les représenter sous forme de tableau de façon à faire apparaître le comportement et le fonctionnement de l'entreprise. C'est ainsi que le tableau de bord varie selon le type d'entreprise et de responsabilité qui la dirige.

Leroy M. (2001) écrit que « le tableau de bord et un groupe cohérent au sein duquel les informations sont collectées et diffusées systématiquement de façon rationnelle sous différentes formes telles que : les valeurs brutes et les écarts, les ratios, les graphiques, etc... Le but étant d'attirer l'attention du responsable sur les informations clés permettant l'analyse et le processus de décision ». Nous distinguons trois catégories de tableau de bord (le Tableau de bord budgétaire, le Tableau de bord financier et comptable et le Tableau de bord de gestion). Ces tableaux véhiculent les informations sur les principaux indicateurs de performance.

Le Tableau de bord budgétaire privilégie l'analyse des résultats budgétaires en cours d'exercice que le suivi des responsabilités opérationnelles. Il constitue un outil de contrôle budgétaire basé sur des données financières et comptables. Le Tableau de bord financier et comptable, outil de contrôle, qui fait la constatation du fonctionnement de l'entité sur la base des données financières et comptables. Il privilégie aussi l'analyse des résultats comptables plutôt que le suivi des responsabilités opérationnelles. Le tableau de bord de gestion est un outil de contrôle qui est le plus concerné par les objectifs clés, et des responsabilités liées à chaque entité de l'entreprise. C'est outil synthétique en ce qu'il ne retient que des points clés utiles à la décision et qu'il ne présente que des indicateurs les plus pertinents.

L'indicateur est un instrument de mesure qui n'est pas figé. Il dépend des objectifs visés. Lorino P. (1997) écrit « un indicateur est beaucoup plus qu'un chiffre, c'est en effet, un outil de gestion plus ou moins complexe et il varie selon les entreprises ou l'activité menée par chacune d'elles. Certains auteurs soulignent la nécessité qu'une typologie des indicateurs, ainsi que certains critères de choix, puissent être retenus quant à la conception d'un tableau de bord. Une entreprise peut retenir, lors de l'élaboration de son tableau de bord, les indicateurs suivants : indicateur de résultat/indicateur de progression, indicateur de pilotage/indicateur de reporting, indicateur financier/indicateur non financier, indicateur synthétique/indicateur ciblé.

Les indicateurs jouent un rôle essentiel pour la construction d'un tableau de bord. Ils doivent refléter la performance et permettre aussi les ajustements nécessaires. Il est vrai que toutes qualités ne sont pas faciles à atteindre mais le reflet que projette un indicateur permet aux ménagères d'envisager le futur de l'entreprise. C'est pourquoi les indicateurs doivent avoir certaines qualités bien que ne pouvant les énumérer toutes. Il sied de retenir que les indicateurs retenus, pour être incorporés dans les tableaux de bord, doivent être clairs, simples, prospectifs, accessibles, ponctuels et motivants.

1.2.2 - Gestion des ressources humaines comme facteur déterminant de la performance.

La gestion des ressources humaines (GRH), si nous retenons la définition de Roussel P. (1996), « est l'ensemble des activités qui visent à développer l'efficacité étant la mesure dans laquelle les objectifs sont atteints, la GRH aura pour mission de conduire le développement des ressources humaines en vue de la réalisation des objectifs de l'entreprise. La GRH définit les stratégies, les moyens en ressources humaines, les modes de fonctionnement

organisationnels et la logique de soutien afin de développer les compétences pour atteindre les objectifs de l'entreprise ». Le contrôle de gestion a l'avantage de mettre en avant une dimension humaine et sociale. Pour Charreaux G. (1998), « l'entreprise ne peut créer de la valeur sans des savoirs-faire et des compétences clés qui constituent le capital humain de toute l'organisation ». Les dirigeants, en charge de la GRH, posent des actions assez remarquables mais il sied de dire qu'il conviendrait d'avantage qu'ils veillent sur le fait que les compétences des salariés, le niveau ou la qualité de leur implication, doit être à la base de la réussite des objectifs de l'organisation à laquelle ils appartiennent. Le pilotage et la mesure de la performance ainsi que le contrôle des résultats d'entreprise se situent au centre du management des hommes. Les motivations collectives et individuelles qui sont une pratique existante doit être appuyée par un développement de la culture de l'entreprise qui est utile à l'instauration d'une amélioration continue pour favoriser le changement.

Nous estimons que les compétences aujourd'hui sont de plus en plus élevées et la coopération au sein d'une équipe est source de performance et d'amélioration constante de la valeur. Actuellement la logique de poste de travail à céder la place à celle de compétences. Si la première partie a été consacrée à l'analyse théorique de la performance et les outils de mesure, la seconde quant à elle nous permet, à partir des données du terrain, de vérifier les hypothèses formulées plus haut.

2 - Vérification empirique de l'optimisation des performances managériales

Cette partie met en exergue le côté empirique de l'étude. Elle est constituée de deux paragraphes. Le premier aborde la procédure utilisée pour l'obtention et le traitement des données. Le second présente les résultats ainsi que la validation des hypothèses formulées plus haut.

2.1-Démarche méthodologique

Deux modes de recherche en sciences de gestion sont souvent cités par les auteurs. Il s'agit du positivisme et du constructivisme. L'objectif du chercheur, au niveau du premier mode, consiste à découvrir la réalité externe à lui, en observant objectivement de loin l'objet réel. David (2000) écrit à ce propos que « le processus d'observation ne doit modifier ni l'objet réel par l'observant. Cela obéit au principe d'objectivité ». Au niveau du second mode, la tâche du chercheur est d'expliquer les différentes constructions et signification que les sachants attribuent à leurs expériences réelles. Une enquête peut avoir un seul niveau d'analyse ou plusieurs à la fois. Le niveau d'analyse choisit pour notre étude est le groupe d'entreprise relevant du domaine de l'hôtellerie. Nous utilisons l'enquête explicative car l'analyse des données s'effectue à partir des outils statistiques. L'intérêt de l'utilisation de ces outils est double, d'une part, ils permettent de tester les hypothèses formulées, d'autre part, ils donnent la possibilité d'étudier le phénomène dans le temps et l'espace. Ainsi, la collecte des données est l'une des étapes capitales dans le processus de la recherche en science de gestion. Le mode recueil des données utilisées est le questionnaire ainsi que les entretiens réalisés avec certains responsables des hôtels. Pour la réalisation de cette étude, notre population est constituée par l'ensemble des entreprises hôtelières, implantées à Brazzaville et à Dolisie. Notre échantillon est de 255 établissements d'hébergement.

Il s'agit d'une étude transversale à visée descriptive et analytique dont les données proviennent d'une enquête sur les connaissances, attitudes et pratiques des entreprises hôtelières face aux outils et méthodes de contrôle de gestion.

L'analyse d'optimisation des performances managériales par applications des outils du contrôle de gestion auprès des

entreprises relevant du secteur hôtelier dans les villes de Brazzaville et de Dolisie.

Les variables considérées sont celles qui caractérisent les entreprises hôtelières dans le domaine du contrôle de gestion. Les données ont été saisies à l'aide du logiciel CSpro, les analyses statistiques effectuées à l'aide du logiciel SPSS. L'analyse des données fait appel à deux types de méthodes ; l'analyse univariée et bivariée.

Pour se rassurer des associations entre différentes variables, la statistique du Khi-deux ou test exact de Fisher servira à apprécier au seuil de 5% l'existence ou pas de la relation entre les différentes variables.

2.2-Résultats

2.2.1- Analyse univariée

Cette étude concerne 104 entreprises hôtelières dont 82.4% ont été enquêtées à Brazzaville et 17.6% à Dolisie (voir tableau n°1 en annexe). Seul 27.1% d'entreprises pratiquent la comptabilité matière, 32.2% la comptabilité financière, 40.8% la comptabilité non formalisée ; 32.9% des entreprises utilisent la méthode d'Analyse des coûts, 73.3% d'entreprises réalisent un budget ; 13.7% utilisent un tableau de bord, Compte tenu du rôle que joue les outils de contrôles de gestion, 36.9% d'hôtels l'ignorent par contre 43.1% n'en trouvent « pas assez » important.

Pour ce qui est de l'adaptation des outils d'activités 50.6% l'ignore et 0.4% pas assez. 58.0% hôtel pratiquent un reporting normalisé.

Le suivi de la rentabilité par secteur d'activité est effectué par 31% d'hôtels enquêtés ; Nous notons que 64.7% d'hôtels visités, présentent une organisation qui influence positivement la performance, 37.6% la performance sociale, 47.5% performance stratégique et en ce qui concerne le Wifi, nous répertorions 46.3% d'entreprise ne disposant pas de ce type de confort ; De toutes les entreprises visitées

seul 20.4% communiquent avec les parties prenantes et 46.7% d'entreprises ont adopté une stratégie de la gestion de risque.

2.2.2-Analyse bivariée

*Comptabilité

Au regard du tableau n°2 (voir annexe), nous notons que, quel que soit la localité enquêtée, la comptabilité non formalisée (soit 40.5% pour Brazzaville et 42.2% à Dolisie) est plus représentée de toutes les entreprises enquêtées, nous constatons en plus que la proportion sont sensiblement proches quel que soit la localité pour chaque type de comptabilité adoptées ; c'est ce que confirme le test statistique Qu'il n'y a pas de différence significative ($Pr=0,976$) de la pratique d'une quelconque comptabilité pour la gestion de l'entreprise selon qu'elles sont localisées à Brazzaville ou à Dolisie.

L'analyse des coûts dans une entreprise hôtelière favorise l'adoption d'une comptabilité financière (soit 90.5%) car les entreprises qui ne pratiquent pas la méthode de l'analyse des coûts des entreprises sont moins intéressées à la comptabilité matière (1.2%) et non formalisée (8.3%). Cette différence est très significative ($Pr=0,000$) au seuil de 5% , ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque comptabilité pour la gestion de l'entreprise est très dépendante de la pratique ou pas de la méthode de l'analyse des coût dans l'entreprise.

La réalisation du budget dans une entreprise hôtelière ne favorise pas l'adoption d'une comptabilité financière ; car la réalisation ou pas du budget n'implique aucune différence significative ($Pr=0.975$) pour l'adoption d'une quelconque comptabilité par les entreprises par la réalisation ou pas d'un budget ; de ce fait nous notons que la comptabilité non formalisée est surreprésentée quel que soit

le comportement des entreprises face au budget.

L'utilisation du tableau de bord dans la gestion d'une entreprise hôtelière favorise l'adoption de la comptabilité financière (soit 100%) car les entreprises qui n'utilisent pas le tableau de bord sont moins intéressées aux comptabilités matière (31.4%) et non formalisée (47.3%).cette différence est très significative ($Pr=0,000$) au seuil de 5% , ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque comptabilité pour la gestion de l'entreprise est très dépendante de l'utilisation ou pas du tableau de bord dans l'entreprise.

Le rôle des outils de gestion d'une entreprise hôtelière favorise l'adoption d'une comptabilité matière (soit 58.8%) ; en effet, les entreprises qui ne reconnaissent pas assez l'importance du rôle des outils de gestion sont surreprésentées dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisée ; cependant, ceux qui n'en reconnaissent pas l'importance s'intéressent plus à l'adoption de la comptabilité financière (soit 66%) ; Cette différence est très significative ($Pr=0,000$) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprises hôtelières est très dépendante de la reconnaissance ou pas du rôle des outils de gestion.

L'adaptation aux outils de gestion de l'entreprise hôtelière favorise l'adoption de la comptabilité matière (soit 39.2%) et financière (soit 52.2%) ; en effet, les entreprises qui ne s'adaptent aux outils de gestion sont surreprésentées dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisée ; Cette différence est très significative ($Pr=0,000$) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprises hôtelières est très dépendante de l'adaptation ou pas aux outils de gestion.

La pratique du reporting pour la gestion de l'entreprise hôtelière favorise l'adoption de la comptabilité matière (soit 28.4%) et financière (soit 36.5%) ; en effet, les entreprises qui ne pratique pas le reporting sont surreprésentées dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisée ; Cette différence n'est pas significative (Pr=0,000) au seuil de 5%.

Le Suivi de la rentabilité par secteur d'activités favorise l'adoption de la comptabilité matière (soit 46.8%) et financière (soit 50.6%) ; Cependant, les entreprises qui l'ignorent, sont surreprésenté dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisée ; Cette différence est très significative (Pr=0,000) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprises hôtelières est très dépendante du suivi ou pas de la rentabilité par secteur d'activités.

Les entreprises dont la performance organisationnelle est attestée sont surreprésenté dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité matière (soit 35.2%) et financière (soit 38.2%) ; Cependant, celles dont la performance organisationnelle n'est pas attestée, sont surreprésenté dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisé (66.7%) ; Cette différence est très significative (Pr=0,000) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprise hôtelières est très dépendante de la performance organisationnelle.

Les entreprises dont la performance sociale est admise, sont surreprésentées dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité matière (soit 37.5%) et financière (soit 44.8%) ; Cependant, celles dont la performance sociale n'est pas admise, sont surreprésenté

dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisé (54.7%) ; Cette différence est très significative (Pr=0,000) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprise hôtelières est très dépendante de la performance sociale.

Les entreprises dont la performance stratégique est admise, sont surreprésenté dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité matière (soit 43.8%) et financière (soit 44.8%) ; Cependant, celles dont la performance stratégique n'est pas admise, sont surreprésenté dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisé (70.9%) ; Cette différence est très significative (Pr=0,000) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprises hôtelières est très dépendante de la performance stratégique.

Les entreprises dont la communication est opérationnelle, sont surreprésentées dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité financière (soit 59.6%) ; celles dont elle n'est pas opérationnelle, la surreprésentation est constatée pour la comptabilité matière (soit 46.3%). Cependant, ceux qui ne communique pas assez, sont surreprésenté dans l'échantillon des entreprises qui ont adopté la comptabilité non formalisée (70.6%) ; Cette différence est très significative (Pr=0,000) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'un quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprise hôtelières est très dépendante de la communication des entreprises.

Les entreprises hôtelières dont le wifi est opérationnel, ont plus adopté la comptabilité matière (soit 45.8%) et financière (soit 48.3%) ; Cependant, celles dont, il est inexistant ou non opérationnel

ont, pour la plus part, adopté la comptabilité non formalisée (70.8%). Cette différence est très significative ($Pr=0,000$) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'un quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprises hôtelières est très dépendante du confort que représente le Wifi dans une entreprise hôtelière.

Les entreprises hôtelières dont le dispositif de gestion du risque est opérationnel, ont pour la plus part adopté la comptabilité matière (soit 29.4%) ou non formalisée (soit 42.9%) ; Cependant, pour celles dont le dispositif est inexistant ou non opérationnel ont pour la plus part adopté la comptabilité non formalisée (36.0%) ; Cette différence est très significative ($Pr=0,000$) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la pratique d'une quelconque type de comptabilité pour la gestion des entreprises hôtelières est très dépendante de la gestion de risque.

***Tableau de bord**

Nous notons une faible pratique du tableau de bord (voir tableau n° 3 en annexe), quel que soit la localité enquêtée, le test statistique montre qu'il n'y a pas de différence significative ($Pr=0,384$) de l'attitude des entreprises face au tableau de bord selon qu'elles sont localisées à Brazzaville ou à Dolisie.

Nous notons une discrimination défavorable à la pratique du tableau de bord quel que soit les variables qui lui sont associées, c'est-à-dire, un faible taux de la pratique du tableau de bord (soit inférieur à la moyenne) est constaté pour les entreprises qui pratique les outils ci-dessous, et cela malgré le lien de significativité fort élevé et la surreprésentabilité par rapport à la moyenne. De toutes les entreprises qui utilisent un tableau de bord, nous répertorions donc :

- 39.30% d'entreprises hôtelières qui effectuent aussi une analyse des coûts ($pr=0.001$) ;
- 11.80% d'entreprises hôtelières qui admettent le Rôle des outils de gestion ($pr=0.01$) ;
- 22.40% d'entreprises hôtelières qui s'adaptent avec les outils de gestion ($pr=0.01$) ;
- 20.30% d'entreprises hôtelières qui font le suivi de la rentabilité par secteur d'activités ($pr=0.04$) ;
- 17.00% d'entreprises hôtelières qui manifestent aussi une performance organisationnelle ($pr=0.04$) attestée ;
- 19.80% d'entreprises hôtelières qui manifestent aussi une performance sociale ($pr=0.029$) attestée ;
- 20.70% d'entreprises hôtelières qui manifestent aussi une performance Stratégique ($pr=0.002$) ;
- 23.10% d'entreprises hôtelières qui manifestent aussi une communication ($pr=0.006$) ;
- 23.70% d'entreprises hôtelières qui ont le Wifi ($pr=0.001$) comme confort.

***Budget**

Les entreprises hospitalières enquêtées à Brazzaville (76.7%) sont surreprésentées dans l'échantillon de ceux qui réalisent le budget (soit 76.7%) par contre les entreprises visité à Dolisie (52.2%) sont surreprésentées par rapport à la moyenne (le total du profil) de l'échantillon de ceux qui ne réalisent pas le budget ; Cette différence est très significative ($Pr=0,009$) au seuil de 5%, ce qui veut tout simplement dire que la localisation d'une entreprise détermine la réalisation d'un budget pour la gestion des entreprises hôtelières.

***Suivi de la rentabilité par secteur d'activités**

Les résultats du tableau n° 5 (voir annexes) permettent de souligner que, le suivi de la rentabilité des entreprises hôtelières, bien qu'étant faiblement représentées dans l'ensemble, est déterminé par :

- l'analyse des coûts (P=0.010) qui représente 41.7% d'entreprises hôtelières ;
- l'adaptation des outils de gestion (P=0.000) qui représente 48.8 % d'entreprises hôtelières ;
- performance organisationnelle (P=0.001) qui représente 48.8 % d'entreprises hôtelières ;
- performance sociale (P=0.000) qui représente 46.9 % d'entreprise hôtelière
- performance stratégique (P=0.000) qui représente 43.8 % d'entreprise hôtelière ;
- l'existence du wifi opérationnelle (P=0.000) qui représente 50.0 % d'entreprise hôtelière.

CONCLUSION

Cette étude menée auprès des entreprises hôtelières, a permis d'identifier les facteurs déterminants l'adoption, l'adaptation et la mise en pratique des outils de gestion.

En effet, en analyse univariée comme en bivariée, elle a montré que les facteurs déterminants au moins une méthode comptable en gestion d'entreprise hôtelière seraient l'analyse des coûts, la pratique du tableau de bord, la reconnaissance de l'importance du rôle des outils de gestion ; l'adaptation aux outils de gestion d'entreprise ; la pratique du reporting ; le suivi de la rentabilité par secteur d'activités ; la performance organisationnelle, sociale ou stratégique attestée, l'existence du système

communicationnelle opérationnelle, l'existence du wifi et du dispositif sécuritaire opérationnel.

Elle a tout de même montré que les facteurs déterminants la pratique du tableau de bord en gestion d'entreprise hôtelière seraient la réalisation de l'analyse des coûts ; la reconnaissance du rôle des outils de gestion, l'adaptation aux outils de gestion (pr=0.01) ; le suivi de la rentabilité par secteur d'activités ; l'attestation des performances organisationnelle, sociale et stratégique, la pratique de la communication ; l'existence du Wifi comme confort.

Pour la mise en pratique du Budget, elle a montré que la seule variable qui lui est associée, pour cette étude, est la localisation dès l'entreprise.

Les facteurs déterminants le suivi de la rentabilité des entreprises par secteur d'activités serait l'adoption d'une méthode comptable, l'exécution du tableau de bord, l'analyse des coûts ; l'adaptation des outils de gestion ; Performance organisationnelle, sociale et stratégique ; L'existence du wifi opérationnelle. Au regard de ce qui précède, les deux hypothèses ont été vérifiées et elles sont à l'origine du faible niveau des performances enregistrées dans la majorité des entreprises visitées.

Afin d'améliorer la gestion d'entreprise hôtelière, nous recommandant aux décideurs et gérants de bien vouloir tenir compte des facteurs déterminants les outils et méthodes prédisposant une bonne gestion de l'entreprise.

Référence bibliographique

Alazad C. ; Separi S. (2001) Contrôle de gestion, Manuel et application. Edition Dunod, Paris, 5^{ème} édition.

Avele S.D. Contrôle de gestion et performance des services publics commerciaux des villes camerounaises. Centre de recherche en contrôle de

gestion et comptabilité internationale, bordeaux, IAE de l'Université Montesquieu Bordeaux IV

Berland N. (2009). Mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.fre.fr

Berland N. et De Rougé Y. (2010) Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et managériales. Paris, Editions PEARSON

Bouar F. ; Laurent P. (1997). Economie d'entreprise, Tome 2, Editions d'Organisation, Paris.

Bouquin H. (2001). Comptabilité et gestion. Edition PUF, Paris

Bouquin H. (2011). Le contrôle de , 9^{ème} édition. Paris : Edition PUF

Cappelletti L. et Khouatra D. (2009). L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales : cas des offres de notaire. Comptabilité, contrôle et audit 15(1) : 109-120 ;122-125

Charreaux G. (1998). Le point sur la mesure de performance des entreprises. Working paper CREGO EA7317. Centre de recherche en gestion des organisations

Demeestre R. ; Lorino Ph. ; Mottis N. (2009). Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 4^{ème} Edition, Paris, Edition Dunod

DGCF. Contrôle de gestion n°7. 5^{ème} édition, 685p

Guedj N. et all. Le contrôle de gestion pour améliorer les performances de l'entreprise. Edition d'organisation, 3^{ème} édition, Paris

Jensen M.C. ;Meckling W.H. (1976) Theory of the firm: managerial behavior, Agency Costs and Ownership structure, journal of financial economics vol. 3, pp 305-360

Lorino P. (2001) Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par

processus et les compétences. Paris : Editions d'organisation

Lorino P. (1997). Méthodes et pratiques de la performance. Editions Organisations, Paris.

Lerroy M. (Le tableau de bord au service de l'entreprise, éditions d'organisations

Mendoza C. et al. (2002). Coûts et décision. Galino éditeur, Paris

Mougin Y. (2004). La cartographie des processus. Editions d'organisations, Paris

Roussel P. (1996). Rémunération, motivation et satisfaction au travail. Editions economica, Paris

Saulou J.Y. (1982). Le tableau de bord du décideur. Editions d'Organisation, Paris

ANNEXES

Tableau n° 1 : caractérisation des outils de contrôle de gestion selon la localité

		Localisation					
		Brazzaville		Dolisie		Total	
		Effet	%	Effet	%	Effet	%
Comptabilité	Matière	57	27,1	12	26,7	69	27,1
	Financière	68	32,4	14	31,1	82	32,2
	Non Formalisée	85	40,5	19	42,2	104	40,8
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Analyse des coûts	Oui	69	32,9	15	33,3	84	32,9
	Non	141	67,1	30	66,7	171	67,1
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Budgets	Oui	161	76,7	26	57,8	187	73,3
	Non	49	23,3	19	42,2	68	26,7
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Tableau debord	Oui	27	12,9	8	17,8	35	13,7
	Non	183	87,1	37	82,2	220	86,3
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Rôle des outils	Oui	42	20,0	9	20,0	51	20,0
	Non	78	37,1	16	35,6	94	36,9
	Pas assez	90	42,9	20	44,4	110	43,1
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Adaptation des outils activités	Oui	106	50,5	19	42,2	125	49,0
	Non	103	49,0	26	57,8	129	50,6
	Pas assez	1	0,5	0	0,0	1	0,4
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Reporting	Oui	119	56,7	29	64,4	148	58,0
	Non	91	43,3	16	35,6	107	42,0
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Suivi de la rentabilité par secteur d'activités	Oui	65	31,0	14	31,1	79	31,0
	Non	145	69,0	31	68,9	176	69,0
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Performance organisationnelle	Oui	132	62,9	33	73,3	165	64,7
	Non	78	37,1	12	26,7	90	35,3
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Performance sociale	Oui	81	38,6	15	33,3	96	37,6
	Non	129	61,4	30	66,7	159	62,4
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Performance stratégique	Oui	100	47,6	21	46,7	121	47,5
	Non	110	52,4	24	53,3	134	52,5
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Communication	Oui	48	22,9	4	8,9	52	20,4
	Non	52	24,8	15	33,3	67	26,3
	Pas assez	110	52,4	26	57,8	136	53,3
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Wifi	Oui	96	45,7	22	48,9	118	46,3
	Non	114	54,3	23	51,1	137	53,7
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0
Gestion des risques	Oui	96	45,7	23	51,1	119	46,7
	Non	114	54,3	22	48,9	136	53,3
	Total	210	100,0	45	100,0	255	100,0

Tableau n° 2 : proportion d'hôtels utilisant une méthode comptable selon les outils de contrôle de gestion et par localité.

		Comptabilité								Test	
		Matière		Financière		Non Formalisée		Total			
		Eff.	%	Eff.	%	Eff.	%	Eff.	%	P-value	commentaire
Localisation	Brazzaville	57	27,1	68	32,4	85	40,5	210	100,0	0,976	Non significatif au seuil de 5%
	Dolisie	12	26,7	14	31,1	19	42,2	45	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Analyse des coûts	oui	1	1,2	76	90,5	7	8,3	84	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	68	39,8	6	3,5	97	56,7	171	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Budgets	oui	55	29,4	58	31,0	74	39,6	187	100,0	0,373	Non significatif au seuil de 5%
	Non	14	20,6	24	35,3	30	44,1	68	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Tableau debord	oui	0	0,0	35	100,0	0	0,0	35	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	69	31,4	47	21,4	104	47,3	220	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Rôle des outils	oui	30	58,8	18	35,3	3	5,9	51	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	29	30,9	62	66,0	3	3,2	94	100,0		
	Pas assez	10	9,1	2	1,8	98	89,1	110	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Adaptation des outils activités	oui	49	39,2	66	52,8	10	8,0	125	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	19	14,7	16	12,4	94	72,9	129	100,0		
	Pas assez	1	100,0	0	0,0	0	0,0	1	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Reporting	oui	42	28,4	54	36,5	52	35,1	148	100,0	0,08	Non significatif au seuil de 5%
	Non	27	25,2	28	26,2	52	48,6	107	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Suivi de la rentabilité par secteur d'activités	oui	37	46,8	40	50,6	2	2,5	79	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	32	18,2	42	23,9	102	58,0	176	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Performance organisationnelle	oui	58	35,2	63	38,2	44	26,7	165	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	11	12,2	19	21,1	60	66,7	90	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Performance sociale	oui	36	37,5	43	44,8	17	17,7	96	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	33	20,8	39	24,5	87	54,7	159	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Performance stratégique	oui	53	43,8	59	48,8	9	7,4	121	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	16	11,9	23	17,2	95	70,9	134	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		

Communication	oui	17	32,7	31	59,6	4	7,7	52	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	31	46,3	32	47,8	4	6,0	67	100,0		
	3	21	15,4	19	14,0	96	70,6	136	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Wifi	oui	54	45,8	57	48,3	7	5,9	118	100,0	0,000	Significatif au seuil de 5%
	Non	15	10,9	25	18,2	97	70,8	137	100,0		
	Pas assez	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		
Gestion des risques	oui	35	29,4	33	27,7	51	42,9	119	100,0	0,359	Significatif au seuil de 5%
	Non	34	25,0	49	36,0	53	39,0	136	100,0		
	Total	69	27,1	82	32,2	104	40,8	255	100,0		

Tableau n° 3 : proportion d’hôtels utilisant le tableau de bord selon les outils de contrôle de gestion et par localité.

		Tableau de bord				Total		P-value
		Oui		Non		Eff.	%	
		Eff.	%	Eff.	%			
Localisation	Brazzaville	27	12,90	183	87,10	210	100,00	0.384
	Dolisie	8	17,80	37	82,20	45	100,00	
	Total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Analyse des coûts	Oui	33	39,30	51	60,70	84	100,00	0.001
	Non	2	1,20	169	98,80	171	100,00	
	Total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Budgets	Oui	22	11,80	165	88,20	187	100,00	0.131
	Non	13	19,10	55	80,90	68	100,00	
	Total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Rôle des outils	Oui	6	11,80	45	88,20	51	100,00	0.01
	Non	27	28,70	67	71,30	94	100,00	
	Pas assez	2	1,80	108	98,20	110	100,00	
	Total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Adaptation des outils d'activités	Oui	28	22,40	97	77,60	125	100,00	0.01
	Non	7	5,40	122	94,60	129	100,00	
	Pas assez	0	0,00	1	100,00	1	100,00	
	Total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Reporting	Oui	23	15,50	125	84,50	148	100,00	0.322
	Non	12	11,20	95	88,80	107	100,00	
	total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Suivi de la rentabilité par secteur d'activités	Oui	16	20,30	63	79,70	79	100,00	0.04
	Non	19	10,80	157	89,20	176	100,00	
	total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Performance organisationnelle	Oui	28	17,00	137	83,00	165	100,00	0.04
	Non	7	7,80	83	92,20	90	100,00	
	Total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Performance sociale	Oui	19	19,80	77	80,20	96	100,00	0.029

	Non	16	10,10	143	89,90	159	100,00	
	total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Performance Stratégique	Oui	25	20,70	96	79,30	121	100,00	0.002
	Non	10	7,50	124	92,50	134	100,00	
	total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Communication	Oui	12	23,10	40	76,90	52	100,00	0.006
	Non	13	19,40	54	80,60	67	100,00	
	Pas assez	10	7,40	126	92,60	136	100,00	
	total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Wifi	Oui	28	23,70	90	76,30	118	100,00	0.001
	Non	7	5,10	130	94,90	137	100,00	
	total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	
Gestion des risques	Oui	15	12,60	104	87,40	119	100,00	0.627
	Non	20	14,70	116	85,30	136	100,00	
	total	35	13,70	220	86,30	255	100,00	

Tableau n° 4 : proportion d’hôtels appliquant la méthode budgétaire selon les outils de contrôle de gestion et par localité.

		Budgets						P-value
		Oui		Non		Total		
		Eff.	%	Eff.	%	Eff.	%	
Localisation	Brazzaville	161	76,7	49	23,3	210	100,0	0.009
	Dolisie	26	57,8	19	42,2	45	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Analyse des coûts	Oui	60	71,4	24	28,6	84	100,0	0.630
	Non	127	74,3	44	25,7	171	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Rôle des outils	Oui	36	70,6	15	29,4	51	100,0	0.799
	Non	71	75,5	23	24,5	94	100,0	
	Pas assez	80	72,7	30	27,3	110	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Adaptation des outils activités	Oui	89	71,2	36	28,8	125	100,0	0.643
	Non	97	75,2	32	24,8	129	100,0	
	Pas assez	1	100,0	0	0,0	1	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Reporting	Oui	105	70,9	43	29,1	148	100,0	0.311
	Non	82	76,6	25	23,4	107	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Suivi de la rentabilité par secteur d'activités	Oui	59	74,7	20	25,3	79	100,0	0.744
	Non	128	72,7	48	27,3	176	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Performance organisationnelle	Oui	116	70,3	49	29,7	165	100,0	0.138

	Non	71	78,9	19	21,1	90	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Performance sociale	Oui	71	74,0	25	26,0	96	100,0	0.861
	Non	116	73,0	43	27,0	159	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Performance stratégique	Oui	88	72,7	33	27,3	121	100,0	0.835
	Non	99	73,9	35	26,1	134	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Communication	Oui	37	71,2	15	28,8	52	100,0	0.648
	Non	52	77,6	15	22,4	67	100,0	
	Pas assez	98	72,1	38	27,9	136	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Wifi	Oui	89	75,4	29	24,6	118	100,0	0.484
	Non	98	71,5	39	28,5	137	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	
Gestion des risques	Oui	89	74,8	30	25,2	119	100,0	0.623
	Non	98	72,1	38	27,9	136	100,0	
	Total	187	73,3	68	26,7	255	100,0	

Tableau n° 5 : proportion d’hôtels suivant la rentabilité par le secteur d’activités selon les outils de contrôle de gestion et par localité.

		Suivi de la rentabilité par secteur d'activités						P- value
		Oui		Non		Total		
		Eff.	%	Eff.	%	Eff.	%	
Localisation	Brazzaville	65	31,0	145	69,0	210	100,0	0,983
	Dolisie	14	31,1	31	68,9	45	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	
Analyse des coûts	Oui	35	41,7	49	58,3	84	100,0	0,010
	Non	44	25,7	127	74,3	171	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	
Rôle des outils	Oui	25	49,0	26	51,0	51	100,0	0,895
	Non	45	47,9	49	52,1	94	100,0	
	Total	70	48,3	75	51,7	145	100,0	
Adaptation des outils activités	Oui	61	48,8	64	51,2	125	100,0	0,000
	Non	17	13,2	112	86,8	129	100,0	
	Total	78	30,7	176	69,3	254	100,0	
Reporting	Oui	50	33,8	98	66,2	148	100,0	0,255
	Non	29	27,1	78	72,9	107	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	
Performance organisationnelle	Oui	63	38,2	102	61,8	165	100,0	0,001
	Non	16	17,8	74	82,2	90	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	
Performance sociale	Oui	45	46,9	51	53,1	96	100,0	0,000
	Non	34	21,4	125	78,6	159	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	
Performance stratégique	Oui	53	43,8	68	56,2	121	100,0	0,000*
	Non	26	19,4	108	80,6	134	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	
Communication	Oui	20	38,5	32	61,5	52	100,0	0,098
	Non	36	53,7	31	46,3	67	100,0	
	Total	56	47,1	63	52,9	119	100,0	

Wifi	Oui	59	50,0	59	50,0	118	100,0	0,000
	Non	20	14,6	117	85,4	137	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	
Gestion des risques	Oui	39	32,8	80	67,2	119	100,0	0,563
	Non	40	29,4	96	70,6	136	100,0	
	Total	79	31,0	176	69,0	255	100,0	