

# **Pratiques de tableaux de bord et pilotage de la performance des hôpitaux – Cas des hôpitaux publics au Togo.**

Tanko Awoki TANKPE  
Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (Fa.SEG)  
Université de Kara – Togo (Afrique)  
B.P : 43 Kara – Togo. E-mail : hyacinthe2@yahoo.com

## **Résumé**

Cet article a pour objectif de montrer la place du tableau de bord dans le pilotage de la performance de l'hôpital public. Une hypothèse relative aux pratiques de tableaux de bord et au pilotage de la performance de l'hôpital est formulée et testée. Nous avons procédé à une étude exploratoire qualitative (directeurs et directeurs adjoints) suivie d'une analyse statistique confirmatoire des données collectées auprès de 119 gestionnaires des hôpitaux publics togolais. Les résultats montrent que les pratiques en cours améliorent le pilotage de la performance des hôpitaux publics au Togo. Aussi, cette recherche permet aux dirigeants et aux contrôleurs de gestion d'orienter les décisions des hôpitaux dans des conditions organisationnelles et comportementales contingentes où une parfaite communication s'impose.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, Pratiques de tableaux de bord, Hôpital public, Pilotage de la performance, Facteurs de contingence.

# **Practices of dashboards and performance management of hospitals – Case of public hospitals in Togo**

## **Abstract**

This article aims to show the place of the dashboard in steering the performance of the public hospital. An assumption related to dashboard practices and steering of hospital performance is formulated and tested. We carried out a qualitative exploratory study (directors and assistant directors) followed by a confirmatory statistical analysis of the data collected from 119 Togolese public hospital managers. The results show that current practices improve the steering of the performance of public hospitals in Togo. Also, this research allows managers and management controllers to guide hospital decisions in contingent organizational and behavioral conditions where perfect communication is required.

**Key words :** Management control, Dashboard practices, Public hospital, Steering management, Contingency factors.

## Introduction

Les organisations publiques sont aujourd'hui confrontées à une nette dégradation de leur situation financière, caractérisée par une augmentation de leurs dépenses et une forte contrainte sur leurs recettes, en raison notamment de la baisse des dotations de l'État et des réformes fiscales successives. Elles se trouvent par conséquent dans l'obligation de chercher par tous les moyens, à optimiser leurs dépenses et leurs recettes, afin d'exercer leurs compétences au meilleur coût possible, sans obérer la qualité du service rendu. Le contrôle de gestion constitue dans ce cadre un outil essentiel, sinon incontournable. Anthony, (1965, p.17) définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Ho *et al.* (2011) trouvent qu'un bon système de contrôle de gestion a un impact positif significatif sur la performance des organisations. Dans ce sens, en tant qu'outil de management de la performance, le contrôle de gestion apparaît comme un gage de la pérennité des organisations, (Dupuy, 2009). Ce qui nous amène à axer l'objet de la recherche sur la contribution du contrôle de gestion à l'atteinte de l'un des principaux objectifs du responsable de l'entité publique qui est l'amélioration de la performance, tout en nous focalisant sur les tableaux de bord. Bien que plusieurs études se sont intéressées aux tableaux de bord (Baelen M. 1997, Kaplan et Norton, 2000 ; Nanni *et al.*, 1992 ; Gomes *et al.*, 2004 ; Lorino, 2002 ; Meyssonier F. et Pourtier F., 2006 ; Gray J. et Pesqueux Y., 1993), les recherches sur l'utilité des indicateurs de la performance et l'efficacité des systèmes de mesure de performance de l'hôpital public semblent rares, particulièrement dans le contexte togolais. En effet, cette recherche s'inscrit dans un contexte général de remise en cause des outils traditionnels tels que le budget et d'émergence d'autres outils nouveaux qui visent la mesure de la performance des hôpitaux. Aussi, les pratiques de tableaux de bord au sein des hôpitaux publics ont connu un développement important en réponse à un dynamisme croissant des facteurs de contingence organisationnelle et comportementale. Compte tenu de tout ce qui précède, la question principale de notre recherche peut être formulée de la manière suivante : Quels sont les facteurs de contingence qui expliquent l'utilité des indicateurs de performance des hôpitaux publics au moyen de la diversité du contenu des tableaux de bord ?

Avant de présenter les résultats de cette recherche, nous allons d'abord faire une synthèse de la littérature portant sur les concepts et théories (§ 1) ; ensuite, nous expliquons notre démarche méthodologique (§ 2) et enfin, nous présentons et discutons nos résultats et leurs implications managériales (§ 3).

## 1- Revue de la littérature

L'objectif de modernisation de la gestion hospitalière qui découle de deux préoccupations des pouvoirs publics et des décideurs hospitaliers semble au premier abord antinomique. La première, d'ordre éthique, a pour but d'améliorer la qualité des soins dispensés à la population dans un souci de prise en charge globale au regard des objectifs de santé publique et du respect des missions de service public. L'autre, d'ordre conjoncturel, tendant à devenir structurel, s'attache à maîtriser par tous les moyens la croissance des dépenses hospitalières dans un contexte de restriction budgétaire. Cette modernisation implique des processus de gestion évolués qui vont influencer, à la fois les acteurs et la manière de travailler. Anthony cité par Bouquin, (2006), définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Il a donc une vision plus managériale qu'opérationnelle ; de ce fait, interviennent de nouveaux facteurs de contingence : la structure ; les considérations comportementales ; les procédures standards ; la culture ; les phases du cycle de vie des produits ; la nature de la concurrence ; le secteur d'activité ; le degré de structuration des

activités ; le degré de cohérence interne ; l'interdépendance ; la flexibilité ; le style de management et la stratégie. Simon cité par Berland (2004) s'appuyant sur les travaux de Miles et Snow (1978), pour mettre en lumière la relation entre la stratégie et le contrôle de gestion, défend le fait qu'il existe une corrélation entre le système de contrôle de gestion, le type de stratégie, et la performance. En effet, les concepts d'efficacité et d'efficience s'intègrent dans la performance hospitalière. Kalika (1985, p.93) définit la performance comme « les mesures portant directement sur la structure organisationnelle et non pas sur ses conséquences éventuelles de nature sociale ou économique ». Quant à Bouquin (1988), il l'appréhende comme « la capacité d'une organisation à déterminer et à mettre en œuvre de bonnes stratégies dans le cadre des finalités qu'elle poursuit ». Le contrôle de gestion est un outil du pilotage de la performance d'une entité, en effet, avec son action de participation à l'élaboration et à la déclinaison des stratégies, il a pour objectif de permettre à l'organisation d'atteindre ses objectifs et être ainsi efficace et efficiente. De ce fait, il utilise ses différents outils pour s'assurer de la performance des autres fonctions, dont fait partie le tableau de bord. Pour Gerbaix S. (2006, p.107-119), le tableau de bord est un ensemble d'informations sélectionnées pour leur pertinence permettant de donner périodiquement et rapidement au responsable une vue synthétique pour son action. C'est donc un instrument d'information, de communication, d'aide à la décision.

Plusieurs recherches (Kaplan R. S. et Norton D. P., op. cit. ; Pettersen 1995 ; Masse 1996 ; Montalan et Vincent, 2011) examinant l'implantation du tableau de bord au sein des organisations publiques ont donné lieu à des résultats similaires. Ces recherches ont indiqué que le tableau de bord peut être instauré avec succès dans ces organisations. Assiri, Zairi et Eid (2006), ont examiné les raisons de succès de l'implantation du tableau de bord. Ils ont établi un questionnaire distribué aux cadres supérieures et cadres intermédiaires dans 103 organisations à travers le monde (25 pays : Angleterre, Allemagne, France, Finlande, Espagne, Italie, Suisse, Irlande, Arabie Saoudite, Émirats arabes unis, l'Iran, l'Irak, la Jordanie, Koweït, Malaisie, Corée du Sud, Japon, Philippines, Singapour, Taiwan, États-Unis, Afrique de Sud, Égypte, Australie et la Nouvelle-Zélande). Les résultats obtenus ont montré qu'il y a 27 facteurs, regroupés en trois catégories, qui influencent le succès de l'implantation du tableau de bord au sein des organisations. Ils distinguent alors, 3 facteurs dominants (identification des perspectives du tableau de bord, de son équipe ainsi que l'engagement des cadres supérieurs) ; 19 facteurs principaux (identifier la vision et la stratégie, fixer les objectifs et les mesures, communiquer le tableau de bord, etc.) et 5 facteurs de soutien (intégration, auto-évaluation, finalisation des mesures, etc.). Les auteurs estiment que les résultats de cette étude sont importants pour toutes les organisations quelque soient leur taille et leur secteur d'activités puisqu'ils permettent de dégager les meilleures pratiques de tableaux de bord qui vont dans le sens d'une amélioration de la performance dans ces organisations.

### **1.1 La relation entre les pratiques de tableaux de bord et la performance**

Les études de Giordano et Jolibert, (2008) et Perret et Séville (2003), ont montré qu'il existe trois approches qui dominent le débat sur la relation entre les pratiques de tableaux de bord et performance globale, à savoir : l'approche universaliste, l'approche de la contingence, et l'approche de la configuration. L'approche universaliste voudrait que certaines pratiques de tableaux de bord exercent un effet positif sur la performance globale à chaque fois que cette dernière les utilise. Cette approche est aussi appelée l'approche des meilleures pratiques ou encore l'approche des pratiques gagnantes (McMahan *et al.*, 1999). Dans une perspective universaliste, les objectifs de modernisation des entités publiques devraient amener les hôpitaux publics à recourir aux pratiques de tableaux de bord utilisées dans le secteur privé. Ces pratiques seraient meilleures que d'autres, et toutes les organisations qu'elles soient du secteur public ou du secteur privé devraient les adopter (Desmarais, 2007). L'approche de la contingence suggère

que les pratiques de tableaux de bord pour être efficaces, doivent être alignées avec aux facteurs de contingence de l'organisation (Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012 ; Shun-Hsing, Yang et Shiau, 2006). Enfin l'approche configurationnelle (Lepak et Snell, 1999 ; Meyer, Tsui et Hining, 1993), s'attache à mettre en valeur des ensembles de pratiques plutôt que des pratiques individuelles qui ne peuvent fonctionner de manière isolée. Ces pratiques sont complémentaires, se renforcent mutuellement et existent en tant que système offrant à l'hôpital public la possibilité d'exploiter les synergies découlant de leurs interactions.

Dans cette recherche, nous utilisons une démarche qui se rapproche du paradigme universaliste étant donné que nous nous intéressons à l'influence de chaque pratique de tableaux de bord sur la performance de l'hôpital public.

## **1.2 Les pratiques de tableaux de bord et le pilotage de la performance dans les hôpitaux publics au Togo**

L'analyse des recherches empiriques effectuées sur les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics (Chapelier, 1994 et 1996 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Lavigne, 1999 et 2002) fait naître deux vues distinctes qui s'inscrivent dans le courant de la théorie de contingence à savoir la théorie objective (ou organisationnelle) et la théorie subjective (ou comportementale). Ces deux (2) théories de la contingence contribuent significativement à la compréhension des systèmes de mesure de la performance dans les hôpitaux publics (Nobre T., 2001 ; Kaplan R. S., Norton D. P., 2003 ; Peter F. et al, 2004 ; Zian H. 2013).

### **1.2.1 Les facteurs de contingence organisationnelle et les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics**

D'après Mintzberg H. (1982), les facteurs de contingence structurelle peuvent être réduits à quelques caractéristiques fondamentales qui renvoient aux concepts plus généraux de complexité et d'incertitude. Dans sa recherche, ce chercheur retient la taille de l'organisation, le système technique, le degré d'informatisation de la gestion, la stabilité de l'environnement et la complexité de l'environnement. Dans cette recherche, nous étudierons les facteurs de contingence organisationnelle les plus importants dans les hôpitaux publics au Togo. Il s'agit de la structure et l'environnement dans lequel les hôpitaux publics évoluent, et enfin du degré d'informatisation de leurs activités.

#### ***La structure***

La variable « structure » se distingue, dans la littérature (Birkinshaw J., Nobel R., Ridderstrale J., 2002), par plusieurs caractéristiques : la division du travail (degré de spécialisation), la répartition du pouvoir et des responsabilités (centralisation - décentralisation), la standardisation (procédés de définition des règles, des normes et des objectifs de performance). Dans ce travail, pour mesurer la structure nous nous concentrons sur l'étude de la répartition du pouvoir et des responsabilités. Pour construire nos variables de structure nous avons sélectionné dans notre enquête un ensemble d'éléments permettant de caractériser nos différentes structures : le degré de spécialisation des tâches ; le degré de standardisation (degré de définition des fonctions, des règles et procédures et des objectifs de performance) ; le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision ; le degré de décentralisation verticale de la prise de décision ; et le degré de formalisation des tâches et des règles et des procédures. L'évaluation du degré de décentralisation est effectuée à travers la décentralisation du système de prise de décision, laquelle peut être appréhendée selon deux dimensions : l'une horizontale, se rapporte à la participation des différents responsables de l'hôpital à la prise de décision. L'autre vertical, permet de localiser le niveau auquel se prennent les décisions.

### ***L'environnement***

L'environnement a fait l'objet de nombreuses évaluations en tant que facteur de contingence des systèmes de contrôle de gestion. Il apparaît cependant que c'est en terme d'incertitude perçue que cette variable a le plus souvent été prise en compte dans les travaux empiriques (Gordon et Miller, 1976 ; Gordon et Narayan, 1984 ; Bergeron, 1996 ; Germain, 2000 ; Komarev, 2007), les auteurs recourant pour ce faire à des mesures reposant sur la perception que les acteurs ont de la prévisibilité et de la stabilité de l'environnement économique, technologique et concurrentiel. Nous assimilons alors la facilité de prévision avec un environnement plus ou moins complexe. Ainsi, un hôpital dont l'environnement est faiblement complexe aura une grande facilité à prévoir son activité.

### ***L'informatisation***

D'après Chapellier (1994), l'informatisation des activités d'une organisation peut être évaluée grâce au développement des outils informatiques, de leur capacité de traitement et de leur technicité. Dans ce travail, l'informatisation a été appréciée à l'aide d'une échelle de Likert comprenant cinq choix de réponses numérotés de 1 à 5 (1- très faible utilisation à 5- très forte utilisation) pour chacune des outils suivants : outils décisionnel / reporting ; outil de planification budgétaire ; et outil de bureautique. Par conséquent, l'agrégation des scores bruts des 5 échelles de mesure nous permet d'évaluer le degré d'informatisation de l'hôpital. Un score global fort exprime une informatisation élevée et réciproquement.

## **1.2.2 Les facteurs de contingence comportementale et les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics**

La contingence comportementale avance que les caractéristiques comportementales propres à chacun des acteurs sont susceptibles d'influencer les pratiques du contrôle de gestion au sein des organisations. Cette approche vient compléter l'approche objective (contingence organisationnelle) en intégrant l'acteur, centre d'intérêt et objet de recherche dont le comportement peut influencer de manière significative les pratiques de tableaux de bord des hôpitaux publics. La prise en compte de l'influence des dirigeants des hôpitaux publics sur la conception des systèmes de contrôle de gestion n'a cependant pas été relevée dans les recherches des principaux courants théoriques du contrôle de gestion. Le dirigeant est considéré comme la force centrale de la dynamique de l'organisation (Julien *et al.*, 1994 ; Timmons, 1994) et se situe au centre du système d'information, de décision et de contrôle de l'entité (Marchesnay, 1989). Il joue donc un rôle de premier plan (Wtterwulghe, 1998) au regard de la stratégie, de la gestion, de la prise de décision et du climat organisationnel. De plus, il tend peu à partager l'information ou à déléguer la prise de décision (Raymond et Bili, 2005), ce qui influence les pratiques de tableaux de bord dans sa structure. Dans le contexte des hôpitaux publics au Togo, nous étudierons les facteurs de contingence comportementale les plus importants, il s'agit de type de formation des dirigeants, le style de décisions et la stratégie de contrôle.

### ***La formation***

Chapellier (1997), a démontré que le type de formation du dirigeant influence la nature des pratiques de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion mis en place au sein des organisations. Ainsi, dans sa recherche, les pratiques de la comptabilité de gestion les plus complexes correspondent aux organisations dont les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire. Lavigne (2002), insiste principalement sur l'influence de la formation sur la formalisation des outils de gestion. Nobre (2001), montre que les missions de base du contrôle de gestion (telle que l'analyse des coûts) sont effectuées par la majorité des dirigeants, tandis

que les missions plus organisationnelles (telle que la gestion stratégique) sont peu développées, ce qui peut s'expliquer par le manque de spécialisation du dirigeant (Julien *et al.*, 2005 ; Lavigne, 2002, Van Caillie, 2002). Ainsi, pour mesurer le type de formation du dirigeant, il a été demandé aux responsables des hôpitaux publics au Togo de notre échantillon d'indiquer si la formation dont ils disposent est de type gestionnaire ou non gestionnaire.

### ***Le style de décisions***

Pour mesurer le style de décisions, Macintosh (1985), se concentrent sur deux aspects : la quantité d'information utilisée et le nombre de solutions envisagées avant la prise de décisions, alors que Kalika (1987), adopte quant à lui une approche unidimensionnelle du concept en procédant à la mesure de son degré de décentralisation. Germain (2000), utilise cinq concepts : la quantité d'information considérée, le degré de formalisation de l'information utilisée, le degré de structuration de l'information utilisée, la variété des solutions envisagées avant la décision et le degré d'importance de l'expérience dans la prise de décisions. À la lumière de ces travaux, pour construire nos variables de style de décisions, nous avons sélectionné dans notre enquête deux groupes d'éléments permettant de caractériser nos styles de décisions : les caractéristiques de l'information utilisée (mesurer par la quantité d'information utilisée, le degré de formalisation de l'information utilisée, le degré de structuration de l'information utilisée, la variété des solutions envisagées avant la décision, le degré de référence à l'intuition dans la prise de décision et le degré d'organisation de séminaires de formation) ; et le degré de supervision personnelle des tâches.

### ***La stratégie de contrôle***

La stratégie de contrôle est mesurée par le niveau de présence de mécanismes de contrôle dans les stratégies de pilotage des dirigeants par l'intermédiaire des dimensions suivantes : la stratégie de contrôle relative aux budgets (mesurer par le degré de couverture fonctionnelle de système budgétaire et la fréquence d'utilisation des données qui sont produites par le système budgétaire) ; et la stratégie de contrôle relative aux coûts (mesurer par la variété des coûts calculés dans l'hôpital, variété des objets auxquels se rapportent les coûts calculés au sein de l'hôpital et la fréquence d'utilisation des données qui sont rapportées aux coûts).

Etant donné que notre travail vise à analyser l'influence de ces facteurs sur le contenu des tableaux de bord des hôpitaux publics et sur l'utilité des indicateurs de ces tableaux de bord dans le pilotage de la performance (Bititci *et al.*, 2011), et en tenant compte du contexte togolais, nous pouvons émettre :

### ***Hypothèse générale (HG)***

Les pratiques de tableaux de bord les plus sophistiquées améliorent le pilotage de la performance des hôpitaux publics.

### ***Hypothèses opérationnelles (HO)***

*Les hypothèses opérationnelles (HO) relatives aux facteurs de contingence organisationnelle :*

HO<sub>1</sub> : Plus la structure des hôpitaux publics est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé ;

HO<sub>2</sub> : Plus l'environnement de l'hôpital public est incertain et complexe, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé ;

HO<sub>3</sub> : Plus le degré d'informatisation des activités de l'hôpital public augmente, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé.

Les hypothèses opérationnelles (HO) relatives aux facteurs de contingence comportementale :

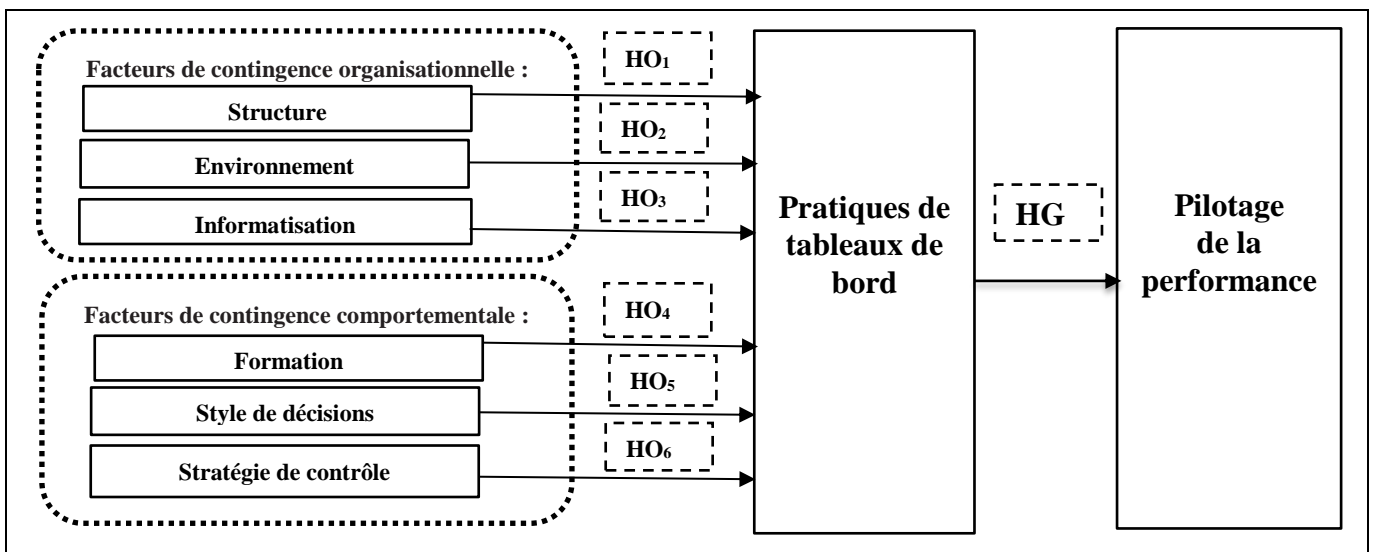
HO<sub>4</sub> : Les pratiques de tableaux de bord des hôpitaux publics sont plus sophistiquées lorsque les responsables disposent d'une formation de type gestionnaire ;

HO<sub>5</sub> : Il existe une relation significative entre le style de prise de décision du responsable et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord de l'hôpital public ;

HO<sub>6</sub> : Il existe une relation significative entre les stratégies de contrôle suivies par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord de l'hôpital public.

De cette hypothèse générale de recherche, découle le modèle d'analyse suivant :

**Figure 1 : Modèle conceptuel de recherche**



Source : Notre synthèse

## 2- Démarche méthodologique de la recherche

Notre travail de recherche essaie de vérifier un ensemble de relations entre les six (6) variables explicatives du modèle (Facteurs de contingence organisationnelle et comportementale), et la variable à expliquer (Pilotage de la performance). Afin de répondre à notre objectif de recherche, nous avons choisi de tester notre modèle conceptuel, en nous inscrivant dans une approche quantitative (Royer et Zarlowski, 2003 ; Bollecker M., 2007). Nous utilisons ici un raisonnement hypothético-déductif (Baumard P. et Ibert J., 1999 in Thietart R. A, 2003) qui est en adéquation avec les objectifs de notre recherche, où la démarche théorique nous a permis d'extraire des hypothèses scientifiques réfutables, que nous avons testé sur la base de la théorie de la contingence (Royer et Zarlowski, 2003), en les confrontant à la réalité observée (Charreire et Durieux, 2003 ; Evrard *et al.*, 2003 ; Roussel et Igalens, 1998). Notre logique de raisonnement correspond entièrement à notre positionnement épistémologique. En effet, celle-ci est le type de raisonnement favorisé dans une approche positiviste (Dubé et Paré, 2003).

### 2.1 Les variables retenues

Comme dans toute recherche nous distinguerons les variables d'action indépendantes ou explicatives et les variables dépendantes ou expliquées.

### 2.1.1 Variables d'action

Ce sont les variables explicatives dans le modèle. A la variable expliquée, sont incluses des variables relatives aux facteurs de contingence organisationnelle et comportementale proposées dans la littérature théorique qui peuvent influencer les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics et d'assurer le pilotage de la performance de ces entités (Bessire D., 2000)<sup>1</sup>.

### 2.1.2 Variable dépendante

Le pilotage de la performance est intimement lié à la notion de pilotage stratégique qui consiste, en pratique, à mettre à la disposition de la direction de l'entité un nombre limité d'indicateurs variés, financiers et non financiers, à court et long terme, regroupés de façon à aider les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques. La plupart des écrits théoriques sur le sujet utilisent comme fondement le modèle de tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton, 1996). Pour Gray et Pesqueux (1993), le tableau de bord est un outil central qui sert au suivi du fonctionnement courant au niveau des opérationnels. Dans notre recherche, la variable expliquée « Pilotage de la performance » est mesurée ici par trois échelles de 5 points : le degré d'utilisation des tableaux de bord ; la diversité du champ d'application ; et degré d'utilité des tableaux de bord.

## 2.2 Échantillon et outils de collecte des données

Notre population cible étant les deux centres hospitaliers universitaires (CHU de Lomé et de Kara) et les cinq centres hospitaliers régionaux (CHR) du Togo, notre échantillon est composé, dans chaque entité, du directeur de l'hôpital, du directeur adjoint, du directeur des ressources humaines, du responsable de contrôle de gestion, du responsable administratif et financier, du chef de service pharmacie, du chef de services cliniques et du surveillant des services de soins, qui concourent à la bonne marche de l'hôpital public au Togo. Cet échantillon est assez représentatif du paysage togolais en termes de grands hôpitaux.

**Tableau 1 - Population cible**

Type d'hôpital	Questionnaires			
	distribués	non validés	exploitables	Pourcentage valide <sup>2</sup>
CHU-Lomé	24	5	19	79,17%
CHU-Kara	24	3	21	87,50%
CHR-Golfe	18	3	15	83,33%
CHR-Atakpamé	18	2	16	88,89%
CHR-Sokodé	18	3	15	83,33%
CHR-Kara	18	1	17	94,44%
CHR-Dapaong	18	2	16	88,89%
Total	138	19	119	86,23%

Lors du dépouillement, les questionnaires recueillis auprès de certaines personnes n'ont pas été exploités à cause de l'absence de réponses, ou de l'incohérence des réponses. Sur les 138 questionnaires distribués, les questionnaires exploitables sont de 119, soit un taux d'environ 86,23%. Préalablement aux différentes rencontres, nous avons adressé une lettre officielle aux directeurs de chaque hôpital. Quelques jours après le dépôt du dossier, nous sommes retournés dans chacun des hôpitaux pour suivre son évolution ; c'est ainsi, que nous avons reçu des

<sup>1</sup> Bessire D. (2000), " *Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre*", Congrès de l'Association française de comptabilité, Angers.

<sup>2</sup> Pourcentage (%) Valide = (Questionnaires exploitables / Questionnaires distribués) \* 100



accords de recherche, et avons pu avoir des entretiens avec des responsables chargés de nous aider à obtenir les informations dont nous avons besoin. Nous avons donc utilisé une démarche exploratoire qualitative (directeurs et directeurs adjoints) suivie d'une analyse statistique confirmatoire des données recueillies sur l'ensemble de l'échantillon. 14 entretiens semi-directifs ont été réalisés auprès des directeurs et de leurs adjoints. Nous avons fait une analyse de contenu au cours de laquelle nous avons procédé à une retranscription des 13 entretiens sur les 14 réalisés (soit 92,86%). C'est au cours des entretiens que nous avons pu identifier les facteurs de contingence les plus importants dans les deux CHU et l'ensemble des CHR du Togo. En ce qui concerne les autres responsables (106 sur 124, soit 85,48%), nous avons administré le questionnaire. La phase d'enquête sur le terrain s'est déroulée sur une durée allant du 15 septembre au 15 décembre 2018, soit trois (3) mois.

Le questionnaire est composé de trois (3) grandes parties : la première traite des informations générales (les caractéristiques des hôpitaux publics au Togo et de la personne interrogée, le nombre d'employés permanents et d'employés saisonniers dans l'hôpital, le nombre d'années qu'un employé peut occuper le poste de contrôle de gestion) ; la deuxième partie traite des pratiques de tableaux de bord (la structure et l'environnement des hôpitaux publics, la personne (les personnes) qui élabore(ent) les tableaux de bord, la fréquence de production des tableaux de bord, le délai de production des tableaux de bord, le degré d'intégration des indicateurs de suivi, le degré d'intégration des indicateurs prévisionnels, le(s) destinataire(s) des tableaux de bord, l'informatisation et le style de décision adopté au sein de l'hôpital public) et, enfin, la troisième partie traite des caractéristiques des indicateurs de performance de tableaux de bord (le degré d'intégration des indicateurs de performance dans les tableaux de bord, le degré d'utilisation des indicateurs suivants les tableaux de bord, le nombre d'indicateurs pour l'évaluation de la performance, le degré de prévision de la performance financière à partir de la performance non financière (innovation et apprentissage organisationnel, processus interne, satisfaction des patients) et le degré d'utilité des indicateurs de performance dans le pilotage de la performance). Ce questionnaire unique, a été administré à tous les hôpitaux de l'échantillon, afin de garantir une certaine harmonisation du traitement des données collectées.

Après avoir fait des tests d'indépendance, les hypothèses d'association entre les variables explicatives et les variables à expliquer, nous avons recours à des régressions basées sur le modèle linéaire généralisé afin de déterminer les pratiques de tableaux de bord du contrôle de gestion les plus importants. Ainsi, les résultats des régressions basées sur ce modèle vont nous permettre d'attribuer les effets significatifs de certaines pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics qui sont susceptibles d'influencer le pilotage de la performance de notre échantillon. A cet effet, nous allons utiliser comme variable dépendante « Pilotage de la performance : Pil\_Perf ». Ce modèle se présente donc comme suit :

$$^{(1)} E[Y_i : \text{Pil\_Perf}] = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \dots + \beta_k X_k$$

Où  $k$  est le nombre de prédicteurs et  $\beta_0$  la constante. Dans cette équation, les coefficients de régression (ou coefficients  $\beta_1, \dots, \beta_k$ ) représentent les contributions indépendantes de chaque variable indépendante à la prévision de la variable dépendante. Notons que chaque variable indépendante ne dépend pas du sujet observé. Elle est par conséquent à l'origine du phénomène étudié et est manipulée par le chercheur dans le but d'analyser son effet sur un indicateur du comportement étudié.

Nous traitons dans cette recherche les facteurs de contingence organisationnelle et comportementale, susceptibles d'influencer les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics et aussi l'influence de ces pratiques sur le pilotage de la performance de ces entités. La forme empirique complète du modèle des relations les pratiques de tableaux de bord le pilotage de la performance des hôpitaux publics :

$$^{(3)} E[\text{Pil\_Perf}] = B_0 + B_1 \text{STR}_1 + B_2 \text{ENV}_2 + B_3 \text{INF}_3 + B_4 \text{FOR}_4 + B_5 \text{STD}_5 + B_6 \text{STC}_6.$$

Où :  $X_{ij}$  sont les valeurs prises par les covariables et  $B_i$ ,  $p$  coefficients à déterminer avec six (6) variables explicatives de type organisationnel (la structure : STR, l'environnement : ENV, et l'informatisation : INF) et comportemental (la formation : FOR, le style de décisions : STD, et la stratégie de contrôle : STC). Il est à observer que ce modèle proposé a un pouvoir explicatif de 92,27% de la variance « Pilotage de la performance : Pil\_Perf », et il n'a pas de colinéarité<sup>2</sup> entre les variables. En effet, le résultat dégagé nous a permis de confirmer l'apport des pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics dans l'explication de la variance de la variable « Pilotage de la performance : Pil\_Perf ».

Les informations collectées sont traitées dans les logiciels Excel version 2013, SPSS (Statistical Package for Social Sciences) dans sa version 22.0 sous l'environnement Windows.

Etant donné que notre recherche est focalisée sur les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics, nous nous sommes intéressés aux calculs des moyennes de niveau d'échelle par pratique pour chaque question, ou item, afin de rendre plus aisée notre recherche. Nous avons retenu dans notre étude, les échelles multiples car elles contribuent à augmenter la fiabilité de l'instrument utilisé. Nos items sont donc évalués sur des échelles de type Likert à cinq positions qui permettent de mesurer l'importance d'un critère, le degré de désaccord ou d'accord avec une proposition.

Les techniques de base de la statistique descriptive (distribution de fréquence, moyenne) jumelées à la corrélation et à la régression sont utilisées dans la détermination des résultats. Le coefficient de corrélation linéaire que l'on appelle encore «  $r$  » de Pearson nous a permis de mesurer l'intensité entre deux variables<sup>4</sup>. Pour valider nos hypothèses, nous retiendrons les corrélations qui présentent un signe positif. Ainsi, une corrélation peut être, soit positive, soit positive et significative. Elle est positive, lorsqu'elle présente simplement un signe positif. Elle est positive et significative lorsque l'indicateur de corrélation est suivi d'un ou de deux astérisques. Lorsque le coefficient est suivi d'un astérisque on dit que la corrélation est significative au seuil de 5%, ( $P < 0.05$ ). Par contre lorsqu'elle présente deux astérisques, elle l'est à 1% ( $p < 0.01$ ), exprimant le degré de corrélation le plus élevé.

### **3- Présentation et discussion des résultats**

Il s'agit ici d'exposer les résultats obtenus à partir de l'analyse des données collectées sur le terrain. Ces résultats seront présentés en deux temps : d'une part, la présentation et l'analyse des données et d'autre part, la discussion des résultats.

#### **3.1 Présentation et l'analyse des données**

Ce paragraphe a pour objectif de présenter les résultats de la confrontation de notre modèle conceptuel au terrain de recherche. Dans notre recherche, nous avons retenu six (6) variables explicatives de type organisationnel (la structure, l'environnement, et l'informatisation) et comportemental (la formation, le style de décisions et la stratégie de contrôle). Ces variables sont mesurées à partir d'une échelle de mesure de type Likert en cinq points.

---

<sup>3</sup> La colinéarité entre les variables peut être à la source d'une non significativité de certaines variables qui sont en réalité significatives (Benzecri, J. P., 1973)

<sup>4</sup> Il indique la force de la relation existant entre les variables, de même que la direction de cette relation. Variant entre -1 et +1, ce dernier indique la relation positive parfaite. La valeur (0) montre que les variables ne sont pas du tout associées et (-1) indique une relation négative parfaite.

**Tableau 2 : Les résultats des analyses descriptives des variables de l'étude**

	Variables explicatives de type organisationnel				Variables explicatives de type comportemental		
	Décentralisation structurelle		Environnement	Informatisation	Formation	Style de décisions	Stratégie de contrôle
	Degré de décentralisation structurelle horizontale	Degré de décentralisation structurelle verticale					
N valide	119	119	119	119	119	119	
Très faible	0,59%	0,90%	0,64%	1,35%	0,59%	0,64%	0,35%
Faible	12,23%	17,65%	12,82%	9,86%	10,34%	10,18%	9,75%
Moyenne	28,85%	32,41%	41,57%	36,98%	55,35%	23,50%	22,15%
Forte	46,15%	26,92%	38,56%	28,82%	27,92%	53,50%	46,40%
Très forte	12,18%	22,12%	6,41%	22,99%	5,80%	12,18%	21,35%
Moyenne	3,65	3,79	2,6	3,78	3,85	3,69	4,55
Ecart-type	0,82	0,98	0,39	0,66	0,94	0,86	0,85
Variance	0,28	0,29	0,18	0,23	0,30	0,23	0,20

Les résultats des échelles de mesure des six facteurs de contingence retenus dans le modèle sont présentés en deux blocs.

**- Les mesures des facteurs de contingence organisationnelle :**

Afin d'étudier la décentralisation structurelle, nous avons choisi deux dimensions caractérisant la décentralisation du système de prise de décision : le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision et le degré de décentralisation verticale de la prise de décision. Ainsi, avons-nous constaté que le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision soit fortement voire très fortement élevé (58,33% de l'échantillon d'étude). Par contre, 12,82% des répondants pensent que le degré de décentralisation horizontale est faiblement décentralisé. D'après nos résultats, le degré de décentralisation verticale de l'échantillon d'étude est généralement élevé ; nous avons noté que 49,04% des répondants estiment que le degré de décentralisation verticale est élevé ou très élevé. Au contrario, seulement 18,55% des répondants de notre échantillon pensent que la prise de décision est centralisée au niveau de la direction générale des hôpitaux publics. En somme, les résultats du degré de décentralisation horizontale et du degré de décentralisation verticale se corrèlent avec les résultats de décentralisation structurelle. En plus, les résultats montrent que le degré de décentralisation horizontale participe davantage à la formation des structures organisationnelles décentralisées que le degré de décentralisation verticale. Les moyennes arithmétiques des scores obtenus par les items sont supérieures à 3, ce qui signifie que globalement les informations circulent tant verticalement qu'horizontalement bien, une modification importante de la structure est réalisable sans difficulté et la structure formelle définie par la direction générale de l'hôpital est respectée dans une large mesure.

En ce qui concerne l'environnement des hôpitaux publics, les résultats indiquent que l'incertitude de l'environnement est « moyenne » pour 41,57% de notre échantillon. Les résultats affichent également une incertitude « forte » voire « très forte » pour les deux CHU et l'ensemble des CHR du Togo, soit 44,97% de l'échantillon d'étude. Aussi, les résultats de ce tableau 2, nous permet de constater qu'il y a uniquement 0,64% des hôpitaux publics togolais dont le degré d'incertitude de l'environnement est « très faible ».

L'informatisation est mesurée ici par le degré d'utilisation des outils informatiques de gestion des hôpitaux publics au Togo. Cette variable est présentée par les cinq items suivants : le degré d'utilisation des progiciels de gestion intégrée ; le degré d'utilisation des outils de décisionnel/reporting ; le degré d'utilisation des outils de planification budgétaire ; le degré

d'utilisation des outils de consolidation et le degré d'utilisation des outils bureautiques. Nous constatons que seuls 36,98% des hôpitaux publics disposent d'un système d'information hospitalier réellement efficace. Par contre 51,81% des hôpitaux publics utilisent fortement et très fortement les outils bureautiques en particulier.

#### **- Les mesures des facteurs de contingence comportementale :**

Les résultats montrent qu'en moyenne, plus de la moitié (55,35% de l'échantillon d'étude) des dirigeants des hôpitaux publics togolais ont une formation de type gestionnaire. Les dimensions caractérisant le style de décision des hôpitaux publics togolais de l'échantillon sont : les caractérisations de l'information utilisée et le degré de supervision personnelle des tâches.

La dimension « Caractéristiques de l'information utilisée » a été mesurée sur un total de 25 points (5 échelles de 5 points). Parallèlement, le degré de supervision personnelle des tâches a été évalué sur un total de 25 points (5 échelles de 5 points). Chaque hôpital public peut ainsi se voir attribuer un score maximal de la variable « Style de décisions » de 50 points. Ces 50 points ont par la suite été divisés sur 10 échelles afin d'évaluer la variable « Style de décisions » dans un continuum allant de « très faible » à « élevé ». L'analyse détaillée des dimensions qui mesurent cette variable nous a permis de percevoir une hétérogénéité. En effet, les caractéristiques de l'information utilisée ont été évaluées sur un total de 25 points. Les items participant à la caractérisation de cette dimension sont : la quantité d'information considérée ; le degré de formalisation de l'information utilisée ; le degré de structuration de l'information utilisée ; la variété des solutions envisagées avant la décision ; le degré de référence à l'intuition dans la prise de décision et le degré d'organisation des séminaires de formation. Pour que ces dimensions puissent mesurer les caractéristiques de l'information utilisée dans le même sens, les dimensions « Quantité d'information considérée » et « Degré de référence à l'intuition dans la prise de décision » ont été évaluées sur la base des échelles de Likert allant de « très faible » à « élevé ». En revanche, les dimensions « Degré de formalisation de l'information utilisée », « Degré de structuration de l'information utilisée », « Variété des solutions envisagées avant la décision » et « Degré d'organisation des séminaires de formation » ont été mesurées sur la base des échelles de Likert allant de « élevé » à « très faible ». D'après nos résultats, il apparaît que les caractéristiques de l'information utilisée par les dirigeants des hôpitaux publics togolais sont hétérogènes. Il a été précisé avant que le degré de supervision personnelle des tâches a été mesuré par l'intermédiaire des huit items suivants : le degré de supervision personnelle du travail des opérationnels ; le degré de supervision personnelle de l'organisation des services opérationnels ; le degré de supervision personnelle de la circulation de l'information dans l'hôpital ; le degré de supervision personnelle des ordres du jour des réunions programmées ; le degré de supervision personnelle des prestations des fournisseurs ; le degré de supervision personnelle de la ponctualité du personnel ; le degré de supervision personnelle du suivi des patients ; le degré de supervision personnelle de la propreté des locaux de l'hôpital. Pour mesurer le degré de supervision personnelle des tâches, nous avons calculé la moyenne des scores obtenus sur l'ensemble des 5 items, le score obtenu par chaque hôpital a été inscrit dans un continuum allant de « très faible » à « élevé ». D'après nos résultats, il apparaît que les dirigeants des hôpitaux publics togolais préfèrent superviser personnellement les tâches.

La stratégie de contrôle a été caractérisée par les deux dimensions suivantes : la stratégie de contrôle relative aux budgets et la stratégie de contrôle relative aux coûts. La dimension stratégie de contrôle relative aux budgets a été mesurée par l'intermédiaire des items suivants : le degré de couverture fonctionnelle de système budgétaire ; la fréquence d'utilisation des données qui sont produites pas le système budgétaire. Les résultats montrent que les dirigeants des hôpitaux publics togolais sont plus intéressés aux budgets. La dimension stratégie de contrôle relative aux coûts a été mesurée par l'intermédiaire des items suivants : la variété des

coûts calculés dans l'hôpital ; la variété des objets auxquels se rapportent les coûts calculés dans l'hôpital et la fréquence d'utilisation des données qui sont rapportées aux coûts. Il apparaît que les dirigeants des hôpitaux publics togolais ne sont pas fortement intéressés aux calculs des coûts.

### 3.1.2 Présentation et analyse des données de corrélations

Pour valider statistiquement le lien entre chacune des variables explicatives et expliquées, nous avons utilisé le test de corrélation de Pearson qui permet de confirmer une relation statistique entre les deux variables. Il faut souligner que cette analyse est faite essentiellement à partir du signe des coefficients ainsi que de leur significativité.

**Tableau 3 : La corrélation entre les pratiques de tableaux de bord et la performance dans les hôpitaux publics au Togo**

		La variable dépendante ou expliquée « Pilotage de la performance »		
		Degré d'utilisation des tableaux de bord	Diversité du champ d'application	Degré d'utilité des tableaux de bord
Variables explicatives de type organisationnel				
1. La structure	Corrélation de Pearson	0,028(**)	0,035(**)	0,232(*)
	Sig. (bilatérale)	0,009	0,005	0,001
	N	119	119	119
2. L'environnement	Corrélation de Pearson	-0,137	-0,034	0,071
	Sig. (bilatérale)	0,008	0,0049	0,002
	N	119	119	119
3. L'informatisation	Corrélation de Pearson	0,045(**)	0,044(**)	0,127(*)
	Sig. (bilatérale)	0,01	0,05	0,003
	N	119	119	119
Variables explicatives de type comportemental				
4. La formation	Corrélation de Pearson	0,036(**)	0,271(*)	0,024
	Sig. (bilatérale)	0,01	0,038	0,001
	N	119	119	119
5. Le style de décisions	Corrélation de Pearson	0,235(*)	0,191(*)	0,067
	Sig. (bilatérale)	0,048	0,05	0,005
	N	119	119	119
6. La stratégie de contrôle	Corrélation de Pearson	0,208	0,271(*)	0,106
	Sig. (bilatérale)	0,001	0,038	0,003
	N	119	119	119
		** La corrélation est significative au niveau 0,01.	* La corrélation est significative au niveau 0,05.	

Au regard du tableau 3, on note que :

- au niveau des tests de corrélation entre les variables explicatives de type organisationnel et la performance dans les hôpitaux publics au Togo :

La décentralisation structurelles est corrélée positivement mais pas significativement avec le degré d'utilisation des tableaux de bord, et la diversité d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord ( $r=0,028$ ,  $r=0,035$  et  $r=0,232$ ).

Il n'y a pas de corrélations positives entre l'environnement des hôpitaux publics et le degré d'utilisation des tableaux de bord ainsi que la diversité d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord ( $r=-0,137$  et  $r=-0,034$ ). Par contre, elle est corrélée positivement avec le degré d'utilité des tableaux de bord ( $r=0,071$ ), mais cette corrélation n'est ni significative à 1% près, ni à 5% près.

Le degré d'informatisation des hôpitaux publics corrèle positivement mais pas significativement avec le degré d'utilisation des tableaux de bord, la diversité du champ d'application, et le degré d'utilité des tableaux de bord, ( $r=0,045$  ;  $r=0,044$  et  $r=0,127$ ).

- au niveau des tests de corrélation entre les variables explicatives de type organisationnel et la performance dans les hôpitaux publics au Togo :

La corrélation entre la formation et le degré d'utilisation des tableaux de bord est positive et significative ( $r=0,036$  ;  $p<0,01$ ).

Le style de décisions est corrélé positivement mais pas significativement avec la diversité d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord, et le degré d'utilité des tableaux de bord ( $r=0,371$ ,  $r=0,024$ ).

La corrélation entre la stratégie de contrôle et la diversité d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord est positive et significative ( $r=0,271$  ;  $p<0,05$ ). Cependant, les corrélations sont positives mais pas significatives entre le degré d'utilisation des tableaux de bord ( $r=0,208$ ), le degré d'utilité des tableaux de bord ( $r=0,106$ ) et la stratégie de contrôle ( $r=0,208$  ;  $r=0,106$ ).

En définitive, l'analyse des relations entre les variables qui ont été définies pour représenter les facteurs de contingence organisationnelle d'un côté, et les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics au Togo de l'autre côté, montre que la structure et l'informatisation influencent la manière dont cet outil est élaboré. Par contre, l'analyse des relations entre les facteurs de contingence comportementale et les pratiques de tableaux de bord dans les hôpitaux publics au Togo, montre que toutes les variables qui ont été définies pour représenter les facteurs de contingence comportementale influencent la manière dont les tableaux de bord sont élaborés.

Les éléments de vérification de la plausibilité des sous hypothèses associées au modèle linéaire général sont présentés dans le tableau suivant, notamment le taux de corrélation  $\beta$  et le  $t$  de Student (T). Bien que nous soyons à la recherche d'un seuil critique idéal de  $t = 1,960$  de Student lié à un risque d'erreur de première espèce de 5%, nous présenterons aussi les résultats qui respectent le seuil de  $t = 1,645$  de Student lié à un risque d'erreur de 1% afin de mieux connaître les variables explicatives qui contribuent le plus à l'explication du pilotage de la performance qui est notre variable dépendante.

**Tableau 4 : La régression entre des facteurs de contingence, des pratiques des tableaux de bord et du pilotage de la performance**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T de Student	Signification
	B	Erreur standard	Bêta		
1 (constante)	1,230	0,347	-	0,125	0,103
La structure	0,139	0,143	0,149	2,532	0,367
L'environnement	0,057	0,059	0,058	1,305	0,189
L'informatisation	0,248	0,239	0,151	2,428	0,275
La formation	0,189	0,149	0,248	2,481	0,292
Style de décisions	0,148	0,185	0,211	-2,087	-0,325
La stratégie de contrôle	0,157	0,212	0,249	3,552	0,788

Le tableau (4) présente les résultats qui indiquent les estimations du modèle. Cinq (5) variables explicatives de type organisationnel (la structure, et l'informatisation) et comportemental (la formation, le style de décisions et la stratégie de contrôle) exercent une influence positive sur les pratiques de tableaux de bord donc sur le pilotage de la performance

car  $t$  et  $B$  sont supérieurs à 0 et  $p$ , plus petite que 10%<sup>5</sup>. Ainsi, on peut affirmer que la place du tableau de bord dans le pilotage de la performance est contingente. Elle doit être adaptée aux exigences des facteurs organisationnelle (structure et informatisation) et comportementale (type de formation de dirigeants, style de décisions, stratégie de contrôle) de l'entité. Certains impacts des facteurs de contingence sur les pratiques des tableaux de bord apparaissent inattendus. C'est le cas précisément de l'impact du facteur « Environnement ». Les résultats du test montrent que ce facteur n'influence pas les pratiques de tableaux de bord. Ces résultats inattendus mériteront une attention particulière dans les recherches futures.

### 3.2 Discussions des résultats

Après une présentation des principaux résultats obtenus nous avons fait part des implications et apprentissages de cette recherche vis-à-vis de la littérature présentée.

#### *Les principaux résultats*

Le test des hypothèses relatives aux facteurs de contingence organisationnelle montre tout d'abord que l'hypothèse opérationnelle ( $HO_1$ ) est validée. En effet, la corrélation entre la structure des organisations et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est significative au seuil de 0,01, la valeur du test  $T$  de Student est de 2,532, le lien structurel est de 0,367. Cette conclusion qui confirme celles issues des travaux de Kalika (1987) et de Germain (2000), peut s'expliquer par le fait que les organisations qui procèdent à une décentralisation des responsabilités et de la prise de décision doivent se doter parallèlement de tableaux de bord sophistiqués permettant à la direction générale de piloter ces activités. Nous pouvons ainsi conclure que plus la structure des hôpitaux publics est décentralisée, plus le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord est élevé. Ensuite, concernant l'influence de l'environnement sur les pratiques de tableaux de bord, les résultats montrent que la corrélation entre les deux variables n'est pas significative au seuil de 0,05, car la valeur du test  $T$  de Student est de 1,305, et le coefficient de régression entre les deux variables est de 0,189. Par conséquent l'hypothèse opérationnelle ( $HO_2$ ) est rejetée. Ce résultat, même s'il est contraire à certains résultats trouvés dans des travaux théoriques et empiriques antérieurs (Hofstede, 1967 ; Gordon et Miller, 1976 ; Khandwalla, 1972 ; Gordon et Narayanan, 1984, German, 2004), s'accorde avec les conclusions du travail de Bergeron (1996) qui parvient au constat que le contexte environnemental des organisations n'influence pas la manière dont celles-ci élaborent leurs tableaux de bord. Ce résultat pourrait être expliqué par l'existence d'autres facteurs plus importants que l'environnement qui influencent les pratiques de tableaux de bord. La corrélation entre l'informatisation et les pratiques de tableaux de bord est significative au seuil de 0,05 car la valeur du test  $T$  de Student est de 2,428 et le lien structurel est de 0,292. Ces résultats montrent que l'hypothèse opérationnelle ( $HO_3$ ) est validée. Ce résultat est conforme aux préconisations théoriques et aux validations empiriques ayant souligné l'impact de l'informatisation sur les systèmes de contrôle de gestion (Chapellier, 1994 ; Germain, 2003). Ce résultat est aussi expliqué par le fait que l'introduction de l'informatique dans les hôpitaux publics contribue au développement de dispositifs de tableaux de bord.

L'analyse des relations entre les facteurs de contingence comportementale et les pratiques des tableaux de bord des hôpitaux publics togolais, montre que toutes les variables qui ont été définies pour représenter les facteurs de contingence comportementale influencent la manière dont les tableaux de bord sont élaborés. Premièrement, l'hypothèse opérationnelle ( $HO_4$ ) qui stipule que les pratiques de tableaux de bord des hôpitaux publics sont plus

---

<sup>5</sup> Si la probabilité de signification du  $X^2$  est faible (plus petite que 10%), on conclut qu'il existe une liaison significative entre les deux variables (Lebart, L., Morineau, A. & Warwick, K. M., 1984 ; Lebart, L., Morineau A., & Tabard, N., 1977).

sophistiquées lorsque les dirigeants disposent d'une formation de type gestionnaire est validée. En effet, la relation entre ces deux variables est significative au seuil de 0,05, la valeur du test T de Student est de -2,087, le lien structurel est de -0,325. Ce résultat est tout à fait conforme aux conclusions des travaux empiriques antérieures (Lacombe-Saboly, 1991 ; Chapellier et Mohammed 2010) qui parviennent au constat que le type de formation du dirigeant influence les pratiques de contrôle de gestion des organisations, et que les dirigeants ayant reçu une formation de type gestionnaire disposent, le plus souvent, de système de contrôle plus complexes et utilisent plus les données comptables que les dirigeants ayant reçu une formation de type non gestionnaire. Ce résultat est également expliqué par le fait que les personnes ont une tendance naturelle à faire ce qu'elles savent faire. Ainsi, un dirigeant qui dispose d'une formation de type gestionnaire aurait plus tendance à élaborer des tableaux de bord plus sophistiqués qu'un autre.

Deuxièmement, les résultats relèvent qu'il existe un lien significatif et négatif entre le style de décisions du dirigeant et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des hôpitaux publics togolais, la valeur du test T de Student est de -2,075, le coefficient de régression entre les deux variables est de -0,311. L'hypothèse opérationnelle (HO<sub>5</sub>) est donc validée. Ce résultat montre que le degré de sophistication des tableaux de bord est une fonction des styles de prise de décision. Cette conclusion conforte les résultats de l'étude de Germain (op. cit.). Aussi, le résultat est significatif au seuil de 0,05 pour le lien entre la stratégie de contrôle suivie par les dirigeants et le degré de sophistication des pratiques de tableaux de bord des hôpitaux publics, la valeur du test T de Student est de 2,545, le lien structurel est de 0,288. Ce qui valide notre hypothèse opérationnelle (HO<sub>6</sub>). Ce résultat montre que le degré de sophistication des tableaux de bord est une fonction de la stratégie de contrôle suivie par les dirigeants. Dans cette recherche, la stratégie de contrôle a été évaluée par la stratégie de contrôle relative aux budgets. Ainsi, nous pouvons conclure qu'il est nécessaire de faire évoluer les pratiques budgétaires pour réussir l'implantation du tableau de bord plus sophistiqué.

Eu égard à l'analyse des résultats des tests des hypothèses liées aux facteurs de contingence, nous pouvons dire que l'hypothèse générale (HG) relative à l'influence des pratiques de tableaux de bord des tableaux de bord sur le pilotage de la performance est confirmée. En effet, la corrélation entre les pratiques de tableaux de bord et le pilotage de la performance est significative au seuil de 0,001, la valeur du test T de Student est de 3,552. De plus, la corrélation est forte (0,788) entre les deux variables. Ce résultat qui montre que le pilotage de la performance des hôpitaux publics togolais est plus important lorsque les pratiques de tableaux de bord de ces entités sont plus sophistiquées, confirme les conclusions des travaux théoriques et empiriques antérieurs (Gray et Pesqueux, 1993 ; Kaplan et Norton, op. cit.). Ainsi, si les tableaux de bord ne sont pas sophistiqués, ils peuvent être un outil parmi d'autres. En revanche s'ils sont plus sophistiqués, ils peuvent être un vrai outil de pilotage de la performance.

### ***L'apport de notre recherche***

Du point de vue théorique, notre apport concerne l'enrichissement de l'explication de l'approche contingente des tableaux de bord au moyen de la diversité de leur contenu. En effet, cette recherche s'inscrit dans une logique cumulative et a permis d'enrichir les travaux antérieurs qui étudient la problématique relative aux nouveaux défis du système de mesure de la performance. Le deuxième apport s'attache à la construction d'un modèle de recherche explicatif du concept de l'utilité des tableaux de bord dans les hôpitaux publics au moyen de la diversité d'utilisation des indicateurs de performance. Issu d'une littérature riche et variée, le modèle de recherche a intégré plusieurs facteurs de contingence dont six (6) qualifiés de principaux (type organisationnel : la structure, l'environnement, et l'informatisation, et type comportemental : la formation, le style de décisions et la stratégie de contrôle) dans le contexte des organisations hospitalières. Ce modèle a donc été le résultat d'une confrontation de



plusieurs cadres théoriques, notamment ceux portant sur les pratiques de tableaux de bord construites sur les fondements des théories de la contingence.

Du point de vue méthodologique, cette recherche est relative à l'approche quantitative retenue dans ce travail. Celle-ci a permis d'élaborer un questionnaire d'investigation valide et administré aux responsables des centres hospitaliers du Togo. Ainsi, ce questionnaire est constitué de plusieurs échelles et indicateurs mesurant nos principaux concepts théoriques. Cet outil a permis de collecter des données contribuant à montrer la place des tableaux de bord dans le pilotage de la performance de l'hôpital public selon une approche contingente. Par ailleurs, le modèle linéaire général de notre recherche a été corroboré dans son ensemble par les données empiriques collectées, et il nous indique que les pratiques de tableaux de bord améliorent le pilotage de la performance des hôpitaux publics. Aussi, la méthode de régression multiple linéaire nous a permis de tester notre modèle de recherche en prenant en considération les liens entre nos variables explicatives, et la variable à expliquer.

### *Les implications managériales*

Nos résultats soulignent l'importance du développement des outils capables d'évoluer au rythme des changements organisationnels, environnementaux et technologiques. La flexibilité et l'adaptabilité doivent être des critères de conception essentiels des tableaux de bord afin que ceux-ci représentent un soutien pertinent à l'action. Cette recherche également fournit des éléments de réflexion aux directeurs financiers et aux contrôleurs de gestion, qui devraient apprendre à mieux répondre aux besoins d'informations de la direction générale, des managers et des opérationnels en développant des collaborations avec ces utilisateurs. Dans ce cadre, plusieurs problèmes techniques de la mise en place des tableaux de bord dans les hôpitaux publics ne doivent pas occulter un aspect au moins aussi important de la réussite d'une telle démarche, à savoir la gestion des enjeux humains. À cet égard, les contrôleurs de gestion sont encore bien trop souvent perçus comme des « hommes de chiffres », éventuellement déconnectés des problématiques opérationnelles. Il leur appartient alors de coopérer réellement avec les salariés et de communiquer intelligemment sur leur action afin de voir leurs préconisations acceptées par les employés. Ainsi, les contrôleurs de gestion passent du statut de menace à celui de partenaire (Bouamama, 2009). En outre, les contrôleurs de gestion doivent impérativement bénéficier d'un soutien fort de la part de la direction générale.

## **Conclusion**

La présente recherche nous a permis de répondre à notre question de recherche en fournissant une explication des pratiques de tableaux de bord des hôpitaux publics togolais et d'étudier la place du tableau de bord dans le pilotage de la performance de l'hôpital public. Pour atteindre nos objectifs, la revue de littérature a permis d'une part, d'appréhender les principaux concepts théoriques utilisés dans ce travail, et d'autre part, de présenter un cadre de la recherche qui constitue la pierre angulaire sur laquelle est fondée la conception de notre modèle théorique. Issu d'une méthodologie hypothético-déductive et d'un positionnement positiviste, un modèle explicatif des pratiques de tableaux de bord de l'hôpital public au Togo est élaboré. Ce modèle intègre une variable à expliquer « Pilotage de la performance », et six (6) variables explicatives de type organisationnel et comportemental. Ce modèle est ensuite testé empiriquement. Les données collectées sont traitées en utilisant une analyse exploratoire (directeurs et directeurs adjoints) et analyse confirmatoire des données collectées auprès de 119 gestionnaires des hôpitaux publics togolais. Les résultats de cette recherche quantitative exposent les facteurs de contingence organisationnelle (la structure, l'environnement et le degré d'informatisation) et comportementale (le type de formation du dirigeant, le style de décisions

et la stratégie de contrôle) montrant l'apport des pratiques de tableaux de bord dans le pilotage de la performance des hôpitaux publics.

Nous avons limité beaucoup plus notre champ de recherche à l'étude quantitative. Elle nous servira tant à argumenter la validité externe des résultats empiriques qu'à illustrer et comprendre certaines réalités, et formuler éventuellement des propositions empiriques permettant des tests ultérieurs. Une analyse plus approfondie de l'effet de médiateur nécessite d'être complétée dans le cadre de travaux ultérieurs afin de vérifier le rôle de médiateur des caractéristiques des tableaux de bord dans la relation entre les facteurs de contingence et le pilotage de la performance des hôpitaux publics.

## **Bibliographique**

- Anthony R. N. (1965), "*Planning and control systems : a framework for analysis*". Boston Graduate School of Business administration, Harvard University, Boston, p.17.
- Assiri, Zairi et Eid (2006), *How to profit from the balanced scorecard An implementation roadmap*, Industrial Management & Data Systems, Vol. 106, No.7, August, pp.937-952.
- Baelen M. (1997), « Les évolutions du management stratégique dans le secteur hospitalier », *Gestion 2000*, mars-avril, pp. 51-67.
- Balantzian G., (2005), « *Tableaux de bord : pour diriger dans un contexte incertain ?* » ; Editions d'organisation.
- Baumard P. et Ibert J., (1999), « Quelles approches avec quelles données ? », in Thietart R. A (eds.), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, pp. 81-103.
- Berland N. et Dohou-Renaud A. (2007), Mesure de la performance globale des entreprises, *28ème congrès de l'AFC*, Mai, IAE de Poitiers.
- Birkinshaw J., Nobel R., Ridderstrale J., (2002), « *Knowledge as a Contingency Variable : Do the Characteristics of Knowledge Predict Organization Structure ?* », *Organization Science*, vol. 13, p. 274-289.
- Bollecker, M. (2002). *Le rôle des contrôleurs de gestion dans l'apprentissage organisationnel: Une analyse de la phase de suivi des réalisations*. *Comptabilité-Contrôle-Audit* 8(2) : 109-126.
- Bouamama M. (2009), *L'influence de la mise en place du contrôle de gestion sur la performance du secteur public : Cas des collectivités locales*, mémoire de master recherche, Université de bordeaux, France.
- Bouquin H. (1996), « Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? », *Gestion*, volume 21, n°3, pp.97-103.
- Chapellier P. (1994), *Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME*. Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- Choffel D. et Meyssonier F. (2005), « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 11, N° 2, décembre, pp.61-81.

- Choffel D., Meyssonier F., (2005), « Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard », *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 2, n° 11, décembre 2005, p. 61-81.
- Dupuis J. (2009), « *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques* », Paris : PUF, p.170.
- Germain C. (2003), « Le “UnBalanced Scorecard” ou l’analyse de la différenciation des systèmes de mesure de la performance », Actes du congrès de l’Association francophone de comptabilité, Louvain.
- Germain C. (2004), « La contingences des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol.7, N° 1, mars, pp.33-52.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, Économica, 7<sup>ème</sup> édition, Paris.
- Gervais M. et Thernet G. (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance, Contrôle, Stratégie*, Vol. 1, N° 3, septembre.
- Gomes C. F., Yasin M. M. et Lisboa J. V. (2004), An examination of manufacturing organizations’ performance evaluation, *International Journal of Operations & Production Management*, 24 (5), pp.488-513.
- Gordon L. A. et Miller D. (1976), « A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, n° 1, pp.59-70.
- Gordon L. A. et Narayanan V. K. (1984), « Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure : An empirical investigation », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, N° 1, pp. 33-47.
- Gray J., Pesqueux Y. (1993), « Evolutions actuelles des systèmes de tableaux de bord : Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises », *Revue Française de comptabilité*, n°242, pp.61-70.
- Ho *et al.* (2011), The impact of management control systems on efficiency and quality performance, An empirical study of Taiwanese correctional institutions. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, pp77-94.
- Hofstede G. H. (1967), « The Game of Budget Control », Van Gorcum.
- Ittner C. D. et Larcker D. F. (2001), « Assessing empirical research in managerial accounting : a value-based management perspective", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, pp.349-410.
- Kalika, M. (1987). *Structures d’entreprises, réalités, déterminants, performances*. Économica.
- Kaplan R. S. et Norton D. P. (2000), « The strategy focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment », *Harvard Business School Press*, 400p.

- Kaplan R. S. et Norton D. P. (2003), *Le tableau de bord prospectif*, Paris, Editions d'organisation, p.311.
- Lorino P. (2002), Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion, *documents de recherche DR 02015*, ESSEC, Juillet, 34p.
- McMahan G. C., Virick M. et Wright P. M., (1999). Alternative theoretical perspectives for strategic human resource management revisited: progress, problems and prospects. In : Wright P. M., Dyer L., Boudreau, J. W *et al. Research in personnel and human resources management : strategic human resources management in the twenty first century*, supplement 4, Stamford, CT : press Inc., pp.99-122.
- Meyer, Tsui et Hining, (1991), A three-component conceptualization of organizations commitment. *Human Resource Management Review*, vol.1, n°1, p.61-89.
- Meyssonier, F. (2012), Le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilité - Contrôle - Audit* (Tome 18), p. 73-97.
- Mintzberg H. (1982), « *Structure et dynamique des organisations* », édition d'organisation, Paris.
- Montalan M-A et Vincent B., (2011), « Élaboration d'un balanced scorecard en milieu hospitalier, Une recherche-intervention auprès des équipes mobiles de gériatrie », *Revue française de gestion*, n°211, pp.93-102.
- Nanni A. J., *et al.*, (1992), « *Integrated performance measurement : management accounting to support the new manufacturing realities* », *Journal of Management Accounting Research* 4, pp.1-19.
- Nobre T. (2001), Management hospitalier : du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif, *Comptabilité Contrôle et Audit*, Vol. 2.
- Ouchi W. G. (1977), « The relationship between organizational structure and organizational control », *Administrative Science Quarterly*, vol 22, pp.95-113.
- Peter F. *et al* (2004), « *Les systèmes de mesure de la performance* », Fiches de lecture, CNAM
- Pettersen I. J. (1995), « Budgetary control of hospitals-ritual rhetorics and rationalized myths ? », *Financial Accountability and Management*, volume 11, n° 3, pp.207-221.
- Zian H. (2013), « *Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances* », Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Bordeaux IV, Université Montesquieu - Bordeaux IV, France, 531p.