

La contribution du contrôle interne à l'amélioration de la performance financière et la gestion du risque du secteur hôtelier

The Contribution of Internal Control to Improving Financial Performance and Risk Management in the Hotel Sector

EL MASRIOUI Mohamed

Doctorant

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech

Université Cadi Ayyad

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD

Maroc

Mrani Zentar Sarra

Enseignant-Chercheur

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech

Université Cadi Ayyad

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD

Maroc

Date de soumission : 31/05/2026

Date d'acceptation : 06/07/2026

Pour citer cet article :

EL MASRIOUI. M. & Mrani Zentar. S. (2026) « La contribution du contrôle interne à l'amélioration de la performance financière et la gestion du risque du secteur hôtelier », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 7 : Numéro 7 » pp : 454- 472.

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

Attribution License 4.0 International License



Résumé

Le secteur de l'hôtellerie s'inscrit dans un contexte marqué par une forte intensité concurrentielle et une complexité croissante des opérations, rendant la performance financière et la gestion des risques déterminantes pour la durabilité des établissements. Cet article examine le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la performance financière et la réduction des risques opérationnels et financiers au sein des hôtels. Cette étude montre que des dispositifs de contrôle interne efficacement conçus et mis en œuvre contribuent à une amélioration significative des indicateurs de rentabilité, tels que le ROA, le ROE et la rentabilité des ventes, tout en limitant les pratiques frauduleuses et les dysfonctionnements opérationnels. Toutefois, certaines contraintes persistent, liées notamment aux erreurs humaines, aux phénomènes de collusion et à des insuffisances dans l'application des procédures.

Mots clés : «Contrôle interne» ; «performance financière » ; «gestion des risques» ; «secteur hôtelier» ; «COSO».

Abstract

The hospitality sector is characterized by an increasingly complex, dynamic, and competitive environment, in which financial performance and effective risk management are decisive factors for long-term sustainability. This study explores the role of internal control systems in enhancing financial performance and mitigating both operational and financial risks within hotel establishments. A synthesis of prior empirical research suggests that robust and well-structured internal control mechanisms are associated with improved profitability indicators, including return on assets (ROA), return on equity (ROE), and sales margins, while contributing to the reduction of fraud and operational inefficiencies. Nevertheless, the effectiveness of these systems may be constrained by factors such as human error, collusive practices, and weaknesses in implementation.

Keywords: «Internal control»; «financial performance»; «risk management»; «hospitality industry»; «COSO».

Introduction

Aujourd'hui, les entreprises évoluent rapidement dans un contexte incertain: concurrence intense, exigences réglementaires et d'autres risques. Pour continuer à se développer, elles doivent être capables de protéger leurs ressources, d'assurer la fiabilité de leurs informations et de maintenir de meilleures performances. C'est précisément la fonction principale du contrôle interne. Dans cette dynamique, le contrôle interne devient un pilier essentiel : il garantit la fiabilité de l'information financière, sécurise les actifs de l'entreprise et contribue à optimiser la gestion de l'activité quotidienne.

Au fil du temps, son importance s'est fortement renforcée, notamment après plusieurs scandales financiers qui ont révélé de graves faiblesses dans les systèmes de contrôle. Des réglementations comme la loi Sarbanes-Oxley (article 404) ont alors été mises en place afin d'exiger un dispositif rigoureux et structuré. Ainsi, une entreprise dotée d'un contrôle interne performant se trouve mieux armée pour prévenir la fraude, gérer ses risques et assurer sa pérennité (Hooks et al., 1994 ; Mills, 1997 ; D'Aquila, 1998 ; COSO). Pourtant, comme le souligne Jokipii (2010), peu de travaux se sont réellement penchés sur l'efficacité du contrôle interne et son impact direct sur la performance. Ces enjeux se révèlent particulièrement importants dans l'industrie hôtelière, secteur sensible aux aléas du marché et à une forte pression opérationnelle.

Cette étude a pour objectif d'analyser dans quelle mesure un système de contrôle interne efficace peut contribuer à l'amélioration de la rentabilité d'un établissement hôtelier. Elle vise notamment à comprendre comment les mécanismes de contrôle interne participent à la maîtrise des risques, à la réduction des pertes financières et à l'optimisation des performances opérationnelles. Afin d'atteindre cet objectif, notre recherche s'articule autour de la question centrale suivante : **Quel est l'impact du contrôle interne sur la performance financière et la gestion du risque du secteur hôtelier ?**

Cette problématique a été déclinée sur la base des questionnements de recherche suivants :

- De quelles manières les dispositifs de contrôle interne influencent-ils la performance financière dans les hôtels ?
- Quels mécanismes du contrôle interne jouent le rôle le plus déterminant dans la maîtrise des risques et l'amélioration des résultats ?
- Le contrôle interne permet-il réellement de prévenir les irrégularités et de réduire les pertes affectant la rentabilité ?

Cet article de recherche permettra ainsi de mieux comprendre le lien entre maîtrise des opérations, conformité, gestion des risques et performance financière, afin de proposer des pistes d'amélioration adaptées au secteur hôtelier.

I. État des lieux sur le contrôle interne et la performance financière

1. Définition du contrôle interne

Le terme « contrôle » fait référence, d'une part, à la gestion des activités (dans le sens anglais : to control) et, d'autre part, à leur évaluation par rapport à des critères définis (dans le sens français) (Cappelletti et al., 2014 ; Larousse, 2015 ; Bouquin, 1997 ; Renard, 2012).

Cette double interprétation a engendré plusieurs manières de comprendre le concept, qui est souvent présenté dans les publications comme un ensemble coordonné de méthodes, d'instruments et de systèmes ayant pour objectif de sécuriser les activités de l'entreprise (Abdennebi, 2020 ; Giraud, 2006 ; Renard, 2016 ; Wang, 2019). Bouaziz et Maalemi (2023) mettent en avant qu'il représente un système transversal, impliquant tous les échelons hiérarchiques afin d'assurer la gestion des activités. Les principaux référentiels internationaux en précisent les buts. Selon COSO, le contrôle interne est un processus conduit par les dirigeants et les employés, qui veille à l'efficacité des opérations, à la fiabilité des données financières et à la conformité avec les réglementations.

Le COCO le voit comme un ensemble d'éléments organisationnels qui facilitent l'accomplissement des objectifs et une gestion efficace des risques (Boudia et Debbi, 2018).

Renard (2016) estime que le contrôle interne s'articule autour de la définition des objectifs, de l'engagement de l'organisation, de la capacité d'intervention et du suivi constant ; la norme 2120. A1 met l'accent sur la fiabilité des informations, l'efficacité des opérations, la protection des ressources et le respect des obligations.

2. Émergence et évolution du contrôle interne

L'AICPA, établie en 1949, a été la première organisation à établir des procédures de contrôle interne comme un ensemble de mesures conçues pour sécuriser les ressources et optimiser les opérations. Cette approche a été révisée en 1958 pour séparer les contrôles financiers et managériaux, tandis que le rapport de Cohen en 1976 a souligné l'intérêt des investisseurs pour les systèmes de contrôle.

Dès 1977, l'Ordre des Experts-Comptables en France a mis l'accent sur l'importance de la prévention des risques ainsi que sur le contrôle des activités. La norme SAS 55 introduite en 1988 a ensuite proposé une perspective plus organisationnelle du contrôle interne, le percevant comme une garantie raisonnable d'atteindre les objectifs fixés.

Le véritable changement se produit avec le COSO en 1992, qui est devenu une référence internationale selon Renard en 2013, en organisant le contrôle interne autour de trois objectifs principaux : efficacité opérationnelle, fiabilité des données financières et conformité réglementaire. Dans cette même logique, ICCA en 1997 a intensifié l'accent sur la gestion des risques, et le Comité de Bâle en 1998 a élargi le processus à l'ensemble des employés. Selon Pigé en 2010 et Rocuet en 2013, le contrôle interne se transforme en un système durable de gestion des activités, conditionnant ainsi l'intégrité des états financiers et la protection des actifs.

3. Critères de qualité du système de contrôle interne

3.1. Implication de la direction et organisation du travail

Un contrôle interne performant s'appuie sur une distribution précise des rôles, une direction qui comprend les enjeux liés aux risques et une culture de suivi. Les recherches menées par Sarens et De Beelde (2006), citées par Nyakundi et al. (2014), illustrent que les entreprises qui s'engagent dans un système de contrôle interne solide affichent une meilleure performance et une résilience renforcée.

Les opérations de contrôle se manifestent par des processus établis : vérifications, permissions, conciliations, protection des biens, et plus encore. Pour être efficaces, elles nécessitent régularité, cohérence et rigueur dans leur application (Nyakundi et al., 2014). Dans cette même approche : ICCA (1997) souligne l'importance de la gestion des risques. Le Comité de Bâle (1998) propose un cadre global impliquant l'ensemble des employés. Selon Pigé (2010) et Rocuet (2013), le contrôle interne se transforme en un mécanisme durable de régulation des opérations, influençant la qualité des rapports financiers et garantissant la préservation des actifs.

3.2. Digitalisation et développement des compétences

Dans un secteur hôtelier où les transactions financières sont fréquentes et les risques variés, la technologie se présente comme un outil essentiel pour améliorer la vigilance continue. L'adoption de systèmes automatisés, associée à des programmes de formation continue, contribue à une meilleure identification des irrégularités et à une agilité des structures (Ayagre et al., 2014). Ainsi, l'efficacité du contrôle interne repose largement sur :

- Les compétences des employés
- La qualité des informations échangées et de la communication.
- La capacité à prévoir les dysfonctionnements et les risques.

4. Définition et mesure de la performance financière

4.1. Définition de la performance financière

La performance financière traduit la capacité d'une organisation à atteindre ses objectifs tout en assurant sa continuité dans le temps (Bocco, 2010). Guérard (2006) la décrit à travers trois critères majeurs : une rentabilité soutenue, une croissance durable et la création de valeur pour les actionnaires. Longtemps, elle a constitué l'indicateur central de la réussite de l'entreprise, car elle reflétait l'efficacité dans l'utilisation des ressources financières, humaines et matérielles.

Cependant, ce champ d'analyse s'est élargi. Dans un contexte moderne, la performance financière ne se limite plus au seul profit actionnarial : elle doit également répondre aux attentes d'un ensemble élargi de parties prenantes (collaborateurs, clients, fournisseurs, collectivité). La notion de valeur créée s'étend donc au-delà des seules retombées économiques et prend une dimension plus globale, intégrant des considérations sociales et environnementales.

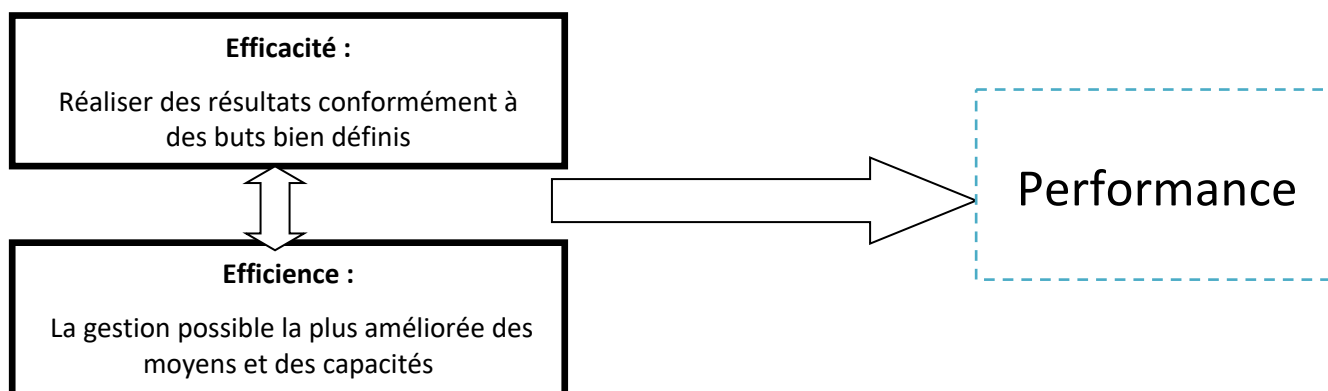
Deux caractéristiques distinguent particulièrement la performance financière :

- **Sa nature quantitative**, qui permet une mesure objective et comparable dans le temps
- **Sa capacité d'analyse différenciée**, puisqu'elle permet d'évaluer les contributions spécifiques de chaque activité ou service.

Margolis et Walsh (2001) notent que plus de 60 critères sont utilisés dans la littérature pour mesurer cette performance. Ils se divisent principalement en deux catégories :

- Critères comptables, axés sur la rentabilité et la profitabilité
- Critères boursiers, plus souvent utilisés pour les sociétés cotées.

Figure 1 : le concept d'efficacité, d'efficience et de performance.



Source 1 : Élaboration par nos propres soins à partir de la littérature (Alazard, Sabine. 2007)

4.2. Mesure de la performance financière

La performance financière se mesure à travers des indicateurs reflétant la capacité de l'entreprise à transformer ses ressources en résultats économiques positifs. Ces indicateurs se répartissent en deux catégories complémentaires.

Indicateurs de rentabilité : Ils mesurent l'efficacité avec laquelle l'entreprise convertit ses ressources en profit :

- **Rentabilité des actifs (ROA) :** Le ROA évalue la capacité des actifs à générer des bénéfices. Un ratio élevé indique une utilisation efficace des ressources disponibles (Akram, 2017).
- **Rentabilité des capitaux propres (ROE) :** Cet indicateur renseigne sur la création de valeur pour les actionnaires. Un ROE élevé signifie que les capitaux investis sont fructueux (Aregbeyen, 2004).
- **Rentabilité des ventes (ROS) :** Le ROS mesure la part de bénéfice net issue du chiffre d'affaires. Une performance élevée témoigne d'une bonne maîtrise des coûts opérationnels (Hanson, 2007).

Ces ratios sont largement utilisés dans l'hôtellerie, notamment pour comparer l'efficacité de différents établissements, analyser la rentabilité des périodes touristiques ou évaluer l'impact des investissements sur les résultats financiers.

Indicateurs de profitabilité : Ils évaluent le niveau absolu de profit obtenu :

- **Profit net : Indicateur** global de bénéfice après toutes charges et impôts, il traduit de manière claire la rentabilité de l'activité (Akram, 2017).
- **Marge bénéficiaire brute :** Elle mesure la capacité de l'hôtel à générer un profit après coûts directs (ex : alimentation, blanchisserie). Une marge élevée signale une gestion efficace des coûts opérationnels (Aregbeyen, 2004).
- **Revenu par action (EPS) :** Pour les entreprises cotées, l'EPS indique le bénéfice attribué à chaque action et constitue un repère important pour les investisseurs (Hanson, 2007).

La performance financière constitue un pilier essentiel de l'évaluation des entreprises, notamment dans l'hôtellerie où les risques opérationnels, la saisonnalité et la compétition exigent une gestion rigoureuse des ressources. Bien qu'historiquement centrée sur des critères

La performance financière constitue un pilier essentiel de l'évaluation des entreprises, notamment dans l'hôtellerie où les risques opérationnels, la saisonnalité et la compétition exigent une gestion rigoureuse des ressources. Bien qu'historiquement centrée sur des critères

purement économiques, son appréciation s'inscrit aujourd'hui dans une approche plus globale intégrant les intérêts de toutes les parties prenantes.

II. Impact du contrôle interne sur la performance financière et la gestion des risques dans le secteur hôtelier

1. Les fondements théoriques du contrôle interne

1.1. La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes explique comment les organisations interagissent avec les individus influencés par leurs activités, c'est-à-dire leurs parties prenantes. Selon Donaldson et Preston (1995), cette théorie suggère que les organisations ont plusieurs parties prenantes, chacune ayant des perspectives différentes sur la manière dont l'entreprise devrait être gérée, ce qui nécessite la négociation de contrats sociaux variés (Harrison & van der Laan, 2015; Horish et al., 2020).

L'objectif de cette théorie est d'identifier ces acteurs afin de mieux comprendre qui et quoi influe sur les décisions de gestion de l'organisation (Jensen, 2002). Les organisations ont des parties prenantes internes, comme les employés, les gestionnaires et les propriétaires, qui ont un intérêt direct dans la performance de l'entreprise, ainsi que des parties prenantes externes, telles que les fournisseurs, les clients, les créanciers et la société en général, qui constituent un réseau crucial pour l'organisation (Wicks et al., 1994).

Le contrôle interne permet de réduire le risque d'opportunisme entre les différentes parties prenantes et facilite la coordination des actions collectives. La réalisation des objectifs collectifs dans une dynamique partenariale dépend de la capacité des dirigeants à canaliser les divers comportements des individus par des mécanismes adéquats permettant de maximiser la performance collective. Ces mécanismes peuvent être ceux d'un dispositif de contrôle interne mis en place de manière rationnelle mais orienté également sur les différentes parties prenantes c'est-à-dire dont la rationalité couvre le périmètre aussi bien interne qu'externe de l'entreprise afin de coordonner les divers comportements et de maîtriser le risque d'opportunisme des uns envers les autres. (Mohsin Laâsri, Romain Zerbib, 2015).

Lorsqu'elle est appliquée au domaine hôtelier, la théorie des parties prenantes met en évidence que le contrôle interne ne doit pas seulement répondre aux exigences de la direction, mais également intégrer les attentes et les intérêts des différentes parties prenantes telles que les clients, les employés, les fournisseurs, les investisseurs et les autorités de régulation.

La diversité de ces acteurs, combinée à la forte interaction humaine propre au secteur hôtelier, accroît la complexité des risques opérationnels, sociaux. Par conséquent, un système de

contrôle interne efficace doit assurer la transparence des pratiques, la fiabilité de l'information et le respect des engagements envers l'ensemble des parties prenantes, afin de favoriser la confiance, la qualité du service et la durabilité de la performance globale de l'établissement.

1.2. La théorie des coûts de transaction

Introduite par Coase en 1937, la théorie des coûts de transaction énonce qu'une entreprise peut choisir d'effectuer certaines activités en interne au lieu de passer par le marché si cela lui permet d'abaisser les frais associés aux échanges, selon Coriat et Weinstein en 2010. Williamson complète cette idée en intégrant le concept d'actifs spécifiques, lesquels requièrent une protection renforcée car leur valeur est étroitement liée à leur mode d'utilisation. Dans cette optique, le contrôle interne apparaît comme un dispositif crucial pour sécuriser les transactions au sein de l'entreprise :

- Il assure la sauvegarde des ressources spécifiques.
- Il atténue les risques d'opportunisme ou de comportements non conformes.
- Il optimise la coordination, surtout quand plusieurs parties doivent collaborer pour réaliser un même service, selon Boisselier et al. en 2013.

Dans le domaine de l'hôtellerie, où l'activité s'appuie sur des ressources difficiles à uniformiser telles que la qualité du service, la gestion des stocks alimentaires, l'entretien des équipements et la gestion de la caisse, le contrôle interne devient un outil stratégique pour prévenir les pertes financières, sécuriser les opérations quotidiennes et améliorer l'utilisation des ressources. Par conséquent, il aide à diminuer les coûts invisibles associés aux erreurs, aux fraudes, aux défaillances organisationnelles ou aux litiges après transactions, ce qui contribue directement à la performance financière et à la gestion des risques.

2. Efficacité et défis du contrôle interne

Le système de contrôle interne représente un outil stratégique fondamental pour garantir une gouvernance efficace, des performances financières optimales ainsi qu'un bon niveau de gestion des risques au sein des entreprises. Lorsqu'il est conçu et mis en œuvre de manière adéquate, il favorise la transparence, diminue les dangers et renforce la solidité financière des entités (Brian, 2013 ; Bubilek, 2017 ; Cheng, 2014 ; COSO, 2013).

2.1. Efficacité du contrôle interne

L'efficacité d'un système de contrôle interne repose sur cinq éléments fondamentaux :

Environnement de contrôle : cela définit la culture d'entreprise ainsi que la sensibilisation des employés aux divers contrôles (Feng, 2009 ; Gamage, Lock et Fernando, 2014).

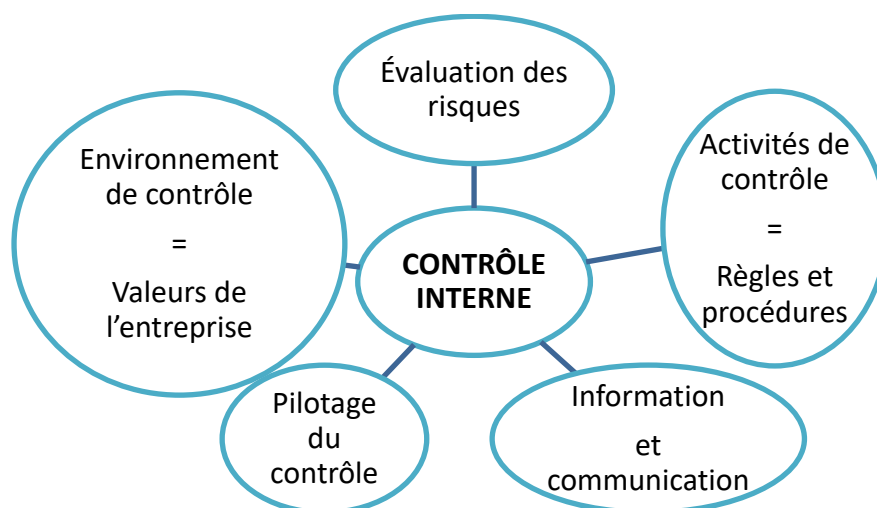
Évaluation des risques : elle consiste à repérer et examiner les risques éventuels pouvant affecter l'atteinte des objectifs (Boynton, 2001 ; Graham, 2015).

Activités de contrôle : cela englobe les règles, les procédures et les normes destinées à assurer l'application des instructions managériales.

Information et communication : cette composante garantit la circulation des informations essentielles pour la prise de décisions et l'accomplissement des responsabilités (Boynton et al., 2001).

Pilotage (Suivi et surveillance) : il s'agit d'un processus continu qui évalue la qualité et l'efficacité du système de contrôle (Hemed, 2009 ; Directors Toolkit, 2013).

Figure 2 : Les 5 piliers du contrôle interne



Source 2 : Élaboration par nos propres soins à partir de la littérature selon COSO

2.2. Limites et défis du contrôle interne

Bien qu'il ait un rôle fondamental, le contrôle interne fait face à de nombreuses limites et défis :

Limites structurelles : il s'agit d'erreurs de jugement, d'une mise en œuvre inadéquate des procédures, de collusions internes ou de fraudes, d'un contournement délibéré des règles ainsi que de coûts d'exécution élevés (Boynton et al., 2001 ; Hongming et Yanan, 2012 ; Makgatho, 2013 ; Myula, 2011 ; Paraskevi, 2016 ; Njeri, 2014 ; Ntongo, 2012).

Défis organisationnels : ceux-ci incluent les occasions de fraude, la pression des supérieurs hiérarchiques, l'insuffisance des systèmes de contrôle, le manque d'intégrité, les conflits d'intérêts, l'absence de sanctions et des objectifs peu réalistes (Agung, 2014 ; Amrizal, 2004 ; Sukrisno, 2005).

Ces défis mettent en lumière la nécessité d'un engagement fort de la part de la direction, d'une culture organisationnelle fondée sur l'éthique et de mesures correctives permanentes pour

améliorer l'efficacité du contrôle interne, surtout dans le secteur hôtelier où la gestion des risques opérationnels est importante.

3. Dimensions du contrôle interne et efficacité organisationnelle

Les études indiquent que le contrôle interne impacte directement l'efficacité des organisations à travers ses cinq éléments : cadre de contrôle, activités de contrôle, analyse des risques, surveillance des contrôles, et communication/information (Asiligwa, 2017 ; Chen et al., 2020 ; Guo et Eschenbrenner, 2018).

Cadre de contrôle : crée un environnement organisé qui favorise l'atteinte des objectifs et la gestion des risques (Al-Zwyalif, 2015).

Activités de contrôle : assurent la mise en œuvre des directives et garantissent une gouvernance optimale, particulièrement en matière de reporting financier (Chang et al., 2019).

Analyse des risques : détecte rapidement les dangers potentiels qui peuvent nuire à la performance financière et aux opérations (Taiwo et al., 2016).

Surveillance des contrôles : évalue en permanence l'efficacité et la capacité d'adaptation du système face aux changements internes et externes (Masa'deh, Al-Dmour, et Obeidat, 2015).

Communication et information : optimisent la coordination et la cohérence des actions, renforçant ainsi la prévention des risques et la performance globale (Martin, Sanders, et Scalan, 2014).

4. Le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la performance financière et de la gestion des risques

Le contrôle interne représente un outil fondamental pour améliorer la performance financière et la gestion des risques au sein des entreprises. Des recherches empiriques soulignent son influence significative. Par exemple, au Vietnam, l'instauration d'un système de contrôle interne robuste augmente la performance financière des PME et diminue les fraudes et la corruption (Vu et Thuy, 2021).

De même, Dicu et al. (2019) montrent que l'efficacité des systèmes de contrôle interne mène à une augmentation du rendement des actifs (ROA), du rendement des capitaux propres (ROE) et du rendement des ventes, tout en réduisant les risques opérationnels. En Iran, Zimon et al. (2021) illustre qu'un système de contrôle bien structuré diminue les comportements opportunistes des leaders et accroît la fiabilité des résultats financiers, même face à une crise.

En Indonésie, Mardi et al. (2020) notent que les systèmes comptables soutenus par des contrôles internes efficaces rehaussent la qualité des informations financières, facilitant ainsi les décisions stratégiques et l'administration des risques. L'ensemble de ces études met en

lumière plusieurs avantages importants : une gestion des risques optimisée et une prévention accrue des fraudes, une plus grande transparence pour les investisseurs et les parties prenantes, une amélioration des décisions grâce à des informations fiables, ainsi qu'une exploitation efficace des ressources qui soutient la performance financière globale.

Par conséquent, un système de contrôle interne bien conçu et mis en œuvre apparaît comme un élément essentiel pour garantir la durabilité, la compétitivité, et la performance soutenue des entreprises du secteur hôtelier.

5. Les outils de contrôle interne dans l'industrie hôtelière

Le secteur hôtelier, marqué par un volume élevé de transactions financières et une variété de parties prenantes (clients, employés, fournisseurs, investisseurs), est particulièrement sensible aux fraudes et aux erreurs comptables. Dans cette optique, établir un système de contrôle interne efficace est crucial pour assurer la transparence, sauvegarder les actifs et garantir le respect des lois en vigueur.

La fonction principale du contrôle interne est de protéger les ressources de l'entreprise et de garantir l'exactitude des données financières. Cela repose sur des mécanismes ajustés pour la gestion des risques, la gouvernance et le respect des lois, ce qui accroît la confiance des investisseurs et des autres parties concernées.

5.1. Types de contrôle interne

On peut identifier trois types de contrôles :

Les contrôles préventifs : qui visent à prévoir et éviter des erreurs ou des actes frauduleux par l'intermédiaire de processus rigoureux, d'autorisations anticipées et de la formation des employés.

Les contrôles détectifs : qui se mettent en place après les opérations pour repérer les anomalies et incohérences, à travers des audits internes, des analyses de variations ou des conciliations bancaires.

Les contrôles correctifs ou compensatoires : qui s'attaquent aux irrégularités identifiées, modifient les processus et renforcent les dispositifs en place afin d'améliorer la crédibilité et le contrôle des risques.

5.2. Outils et importance de contrôle interne au sein du secteur hôtelier

Les entreprises dans le secteur hôtelier utilisent divers outils pour perfectionner leur contrôle interne :

Les systèmes ERP (Enterprise Resource Planning) : SAP, Oracle, et Microsoft Dynamics centralisent et automatisent la comptabilité, la finance, les achats, ainsi que la gestion des stocks, augmentant ainsi la transparence et la traçabilité.

Les logiciels d'audit et d'analyse de données : Des outils comme ACL Analytics facilitent l'identification des anomalies et des modèles de fraude, tout en améliorant les audits internes.

Les systèmes de gestion des risques : Fournissent des tableaux de bord interactifs, des alertes et des outils d'évaluation pour adapter les contrôles en fonction des menaces changeantes.

Les logiciels de conformité réglementaire : Veillent au respect des standards locaux et internationaux, intègrent de nouvelles exigences légales et produisent des rapports automatisés.

Un système de contrôle interne bien structuré procure :

La capacité de prévenir et détecter les fraudes : Le quotidien de la gestion de liquidités et les transactions fréquentes rendent le secteur hôtelier exposé. La séparation des fonctions, la réalisation d'audits internes et la gestion des paiements contribuent à réduire ces risques.

La garantie d'une fiabilité des informations financières : Des rapports financiers exacts aident à la gestion stratégique, à la planification à long terme et à renforcer la crédibilité auprès des investisseurs.

Le renforcement de la conformité réglementaire : Le contrôle interne assure le respect des réglementations comptables, fiscales et de sécurité, diminuant ainsi le risque de sanctions ou d'amendes.

L'optimisation des résultats financiers et de la gestion des ressources : La surveillance des flux monétaires, la gestion des stocks et l'emploi de KPI améliorent la rentabilité ainsi que l'efficacité des ressources humaines, matérielles et financières.

De ce fait, le contrôle interne se présente comme un atout stratégique dans le secteur hôtelier, garantissant la transparence, une fiabilité financière, le respect des règles et une performance optimisée, tout en renforçant la gestion des risques et la durabilité des entreprises.

Conclusion

L'analyse développée dans cet article met en évidence le rôle central du contrôle interne dans l'amélioration de la performance financière et la gestion des risques, particulièrement dans le secteur hôtelier, caractérisé par une forte intensité opérationnelle, une diversité des flux financiers et une exposition accrue aux risques. Dans un environnement marqué par l'incertitude économique, la pression concurrentielle et les exigences réglementaires croissantes, le contrôle interne apparaît comme un dispositif structurant, indispensable à la pérennité des établissements hôteliers.

Les fondements conceptuels abordés confirment que le contrôle interne dépasse largement le cadre d'un simple outil de vérification. Conformément à la définition proposée par le COSO, il s'agit d'un processus intégré, impliquant l'ensemble des acteurs de l'organisation, visant à assurer l'efficacité des opérations, la fiabilité de l'information financière et le respect des normes en vigueur. Les travaux de Renard (2016) et de Pigé (2010) soulignent, dans ce sens, que la qualité du contrôle interne conditionne directement la protection des actifs et la crédibilité des états financiers, éléments essentiels à la performance globale.

L'apport des théories mobilisées renforce cette analyse. La théorie des parties prenantes (Mohsin Laâsri, Romain Zerbib, 2015) Le contrôle interne permet de réduire le risque d'opportunisme entre les différentes parties prenantes et facilite la coordination des actions collectives. De son côté, la théorie des coûts de transaction (Coase, 1937 ; Williamson) souligne le rôle du contrôle interne dans la réduction des inefficiences, la limitation des comportements opportunistes et la sécurisation des ressources spécifiques, contribuant ainsi à une meilleure maîtrise des coûts et des risques opérationnels.

La revue de la littérature empirique confirme l'existence d'un lien significatif entre l'efficacité du contrôle interne et la performance financière. Les études de Dicu et al. (2019) et de Vu et Thuy (2021) montrent que des systèmes de contrôle interne performants améliorent les indicateurs de rentabilité tels que le ROA, le ROE et la rentabilité des ventes, tout en réduisant les fraudes et les pertes financières. De même, Zimon et al. (2021) et Mardi et al. (2020) mettent en évidence l'impact positif du contrôle interne sur la fiabilité de l'information financière et la qualité des décisions managériales, même dans des contextes marqués par l'instabilité ou la crise.

Toutefois, cette recherche souligne également que le contrôle interne présente certaines limites, liées notamment aux facteurs humains, aux risques de contournement des procédures ou à une mise en œuvre insuffisamment soutenue par la direction (Boynton et al., 2001 ;

Hongming et Yanan, 2012). Ces constats rappellent l'importance de l'engagement managérial, du développement des compétences et de l'intégration des outils numériques, comme le suggèrent Ayagre et al. (2014), afin de renforcer l'efficacité et la continuité du système de contrôle.

Le contrôle interne constitue un levier stratégique majeur pour le secteur hôtelier. Lorsqu'il est conçu de manière cohérente, adapté au contexte organisationnel et appuyé par une culture de contrôle et de transparence, il contribue à la maîtrise des risques, à l'optimisation des performances financières et à la création de valeur durable pour l'ensemble des parties prenantes. Cette étude invite ainsi les dirigeants hôteliers à considérer le contrôle interne non comme une contrainte, mais comme un véritable outil de pilotage et de compétitivité à long terme.

Apports et perspectives:

Malgré les apports conceptuels de cette recherche, certaines limites doivent être soulignées. En premier lieu, l'analyse s'appuie essentiellement sur une revue de la littérature et une approche théorique, sans mobilisation de données empiriques quantitatives telles que des indicateurs financiers, des mesures de performance ou des taux de fraude observés. Cette absence de validation empirique restreint la portée des résultats et leur généralisation aux contextes organisationnels réels.

Par ailleurs, l'étude n'examine pas de manière différenciée l'influence spécifique de chacune des cinq composantes du contrôle interne sur la performance financière, ce qui limite la compréhension fine de leurs contributions respectives. De plus, l'effet réel de la digitalisation des processus de gestion, tout comme l'impact des erreurs humaines ou des pratiques frauduleuses, n'a pas fait l'objet d'une évaluation mesurable. Ces éléments constituent pourtant des facteurs déterminants dans l'efficacité globale du dispositif de contrôle interne.

Recommandations

À la lumière des constats précédents, plusieurs recommandations peuvent être formulées. Il est d'abord préconisé de procéder à une évaluation périodique du système de contrôle interne en s'appuyant sur le référentiel COSO, afin d'identifier les zones de vulnérabilité propres à chaque activité opérationnelle, notamment la réception, la restauration ou les achats.

Il apparaît également nécessaire de renforcer la séparation des fonctions sensibles, en particulier celles liées à la gestion de la caisse, des approvisionnements et des stocks, en combinant des mécanismes de contrôle préventifs et détectifs. Par ailleurs, l'investissement

dans des solutions de digitalisation intégrées, telles que les systèmes ERP, pourrait améliorer la traçabilité des opérations et accroître la fiabilité des informations comptables et financières. Le développement des compétences du personnel constitue un autre levier essentiel. Des actions de formation ciblées sur le contrôle interne, la gestion des risques et l'éthique professionnelle contribueraient à renforcer l'efficacité du dispositif et à limiter les comportements à risque. Enfin, des recherches futures à caractère empirique sont recommandées afin d'identifier, de manière précise, les composantes du contrôle interne ayant l'impact le plus significatif sur la performance organisationnelle et la maîtrise des risques.

BIBLIOGRAPHIE

- Abdennebi, A. B. (2020).** *Contribution à l'étude des faiblesses du système de contrôle interne : Déterminants de divulgation et de correction dans le contexte tunisien* (Doctoral dissertation, Université de Reims Champagne-Ardenne).
- Anglade, P. B., et Janichon, F. (2007).** *La pratique du contrôle interne : COSO Report* (2^e éd.). Paris : d'Organisation.
- Berger-Douce, S. (2014).** Capacité dynamique d'innovation responsable et performance globale : Étude longitudinale dans une PME industrielle. *RIMHE : Revue Interdisciplinaire Management, Homme et Entreprise*, 3(3), 10-28. <https://doi.org/10.3917/rimhe.012.0010>
- Boisselier, P., Chalençon, L., Doriol, D., Du Jardin, P., Mard, Y., et Mayrhofer, U. (2013).** *Contrôle de gestion*. Vuibert.
- Boungab, S., et Bouchikhi, H. (2021).** La pratique du contrôle interne et ses déterminants dans l'administration publique. *IJBTSR International Journal of Business and Technology Studies and Research*, 3(1), 1-11.
- Bourguignon, A. (1995).** Peut-on définir la performance ? *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août, 61-66.
- Bourguignon, A. (2000).** Performance et contrôle de gestion. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (pp. 931-941). Économica.
- Chekroun, M. (2014).** *Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne* (Doctoral dissertation, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen).
- Chiapello, E. (1996).** Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : Un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2(2).
- Covaleski, M., Evans, J. H., Luft, J., et Shields, M. D. (2006).** Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 2, pp. 587-624). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- Coriat, B., et Weinstein, O. (2010).** Les théories de la firme entre « contrats » et « compétences » : Une revue critique des développements contemporains. *Revue d'économie industrielle*, 129-130, 57-86. <https://doi.org/10.4000/rei.4142>
- COSO, PWC, et IFACI. (2014).** *Référentiel intégré de contrôle interne : Application au reporting financier externe*. Eyrolles.

Escobar Zurita, H. W., Surichaqui Carhuallanqui, L. M., et Calvinapón Alva, F. A. (2023). Contrôle interne de la rentabilité d'une entreprise de services généraux – Pérou. *Revista Científica "Visión de Futuro"*, 27(1), 182-198.

<https://doi.org/10.36995/j.visiondefuturo.2023.27.01.005.en>

Guerraou, S., et El Amili, O. (2020). L'apport du contrôle de gestion sociale dans l'amélioration de la performance sociale des coopératives : Revue de littérature. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(2), 302-319.

Ibrahim, S., Diibuzie, G., et Abubakari, M. (2017). The impact of internal control systems on financial performance: The case of health institutions in Upper West Region of Ghana. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 7(4), 684-696.

Issor, Z. (2017). La performance de l'entreprise : Un concept complexe aux multiples dimensions. *Laboratoire de recherche en sciences de gestion*, 2(17), 93-103.

Jianfei, L., et Pangjing, Z. (2013). Study on the impact of the quality of internal control on the performance of M&A. *Journal of Service Science and Management*, 6(3), 223-231.

Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: A contingency theory-based analysis. *Journal of Management Governance*, 14, 115-144.

Khamis, A. H. (2013). *Contribution of internal control system to the financial performance of financial institution: A case of People's Bank of Zanzibar Ltd* (Unpublished PhD thesis, Mzumbe University, Zanzibar).

Klamm, B. K., et Watson, M. W. (2009). SOX 404 reported internal control weaknesses: A test of COSO framework components and information technology. *Journal of Information Systems*, 23.

Leng, J., et Zhao, P. (2013). Study on the impact of the quality of internal control on the performance of M&A. *Journal of Service Science and Management*, 6(3), 223-231.

Li, W. F., Lin, B., et Song, L. (2011). The role played by the internal control in companies' investment: Is it a promotion of efficiency or a repression thereof? *Management World*, 2, 81-99.

Mbambu, E., et Mpereboye, S. (2024). Qualité du système de contrôle interne et performance des petites et moyennes entreprises congolaises. *Revue Internationale du Chercheur*, 5(1), 105-128.

- Masanja, N. M. (2018).** The impact of internal control challenges on organizational financial performance for selected local government authorities in Arumeru District, Arusha, Tanzania. *International Journal of Research and Innovation in Social Science (IJRISS)*, 2(11), 206.
- Nguyen, A. T. (2016).** Studying the impact of internal control on performance and risks of Vietnam commercial banks. *International Research Journal of Finance and Economics*, 90-101.
- Otoo, F. N. K., Kaur, M., et Rather, N. A. (2023).** Évaluation de l'impact des systèmes de contrôle interne sur l'efficacité organisationnelle. *LBS Journal of Management et Research*, 21(1), 135-154. <https://doi.org/10.1108/LBSJMR-11-2022-0078>
- Ouashil, M. E. (2023).** Impact de l'environnement du contrôle interne sur la performance globale des entreprises et des établissements publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement. *African Scientific Journal*, 3(16), 704-739.
- Outseki, J. (2019).** L'influence des composantes du système de contrôle interne selon le cadre de référence COSO sur la performance de l'entreprise : Une exploration théorique. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 2(2), 635-650.
- Pigé, B. (2001).** *Audit et contrôle interne* (2^e éd.). Éditions Management et Société.
- Pigé, B. (2008).** *Gouvernance, contrôle et audit des organisations*. Économica.
- Rae, K., et Subramaniam, N. (2008).** Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 104-124.
- Renard, J. (2012).** *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* (1^{er} éd.). Eyrolles.
- Renaud, A., et Berland, N. (2010).** Mesure de la performance globale des entreprises. *Comptabilité et environnement*. halshs-00544875.
- Wang, L. (2019).** Research on internal control construction system of energy-based enterprises based on COSO and financial quality. *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*, 252.