



# ***LE « UNBALANCED SCORECARD » OU L'ANALYSE DE LA DIFFERENCIATION DES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE***

Christophe Germain

Audencia Nantes. Ecole de Management, 8, route de la jonelière, BP 31 222, 44 312

NANTES cedex 3

Tél : (33)2 40 37 34 34

Fax : (33)2 40 37 34 07

E-mail : [cgermain@audencia.com](mailto:cgermain@audencia.com)

Membre du Centre de Recherches en Contrôle et Comptabilité Internationale (CRECCI) de  
l'Université de Bordeaux IV

## Résumé :

A partir des résultats d'une recherche empirique basée sur une enquête réalisée auprès de 83 entreprises, cet article montre que les systèmes de mesure de la performance sont, à la différence de ce que suggère le balanced scorecard, souvent « déséquilibrés ». La mesure de la performance tend à devenir plus « équilibrée » lorsque la taille de l'entreprise augmente et lorsque l'environnement organisationnel est complexe et incertain.

Mots clés : mesure de la performance, balanced scorecard, facteurs de contingence

## Abstract :

*From the results of an empirical research based on a postal survey (83 firms), this article shows that performance measurement systems are often "unbalanced". Performance measures tend to become more balanced when firm size increases and when organizations environment is complex and uncertain.*

Key words : performance measures, balanced scorecard, contingency factors.

# 1. Introduction

Les systèmes de mesure de la performance ont évolué ces dernières années sous l'effet conjugué de deux phénomènes concomitants : l'intégration des mesures non financières et le renforcement du lien entre la stratégie et les opérations. Plusieurs outils ont été développés dans cette perspective pour permettre au contrôle de gestion de reconquérir sa « pertinence perdue » en tenant compte de l'aspect multidimensionnel de la performance. L'outil le plus diffusé : le balanced scorecard (Kaplan et Norton, 1992, 1993, 1996, 1998), a été conçu sur la base d'un modèle générique de la performance équilibré, et articulé autour de quatre axes d'analyse (financier, clients, processus internes, innovation et apprentissage). La structure du balanced scorecard a été définie a priori, en fonction de ce modèle, sans tenir véritablement compte des caractéristiques des entreprises dont on sait pourtant qu'elles peuvent être à l'origine de la différenciation des dispositifs de contrôle de gestion.

Partant de ce constat, l'objectif de cet article est double. Il consiste tout d'abord à identifier le contenu des systèmes d'évaluation de la performance utilisés par les entreprises pour évaluer dans quelle mesure celui-ci se conforme à l'équilibre défini par le balanced scorecard, puis ensuite à déterminer les fondements des pratiques des entreprises en matière de mesure de la performance.

Pour cela, une enquête a été réalisée auprès de 83 entreprises. Les résultats montrent que le cadre d'analyse du balanced scorecard n'est pas, dans la majorité des cas, celui que les entreprises adoptent. La mesure de la performance est, le plus souvent, « déséquilibrée ». Elle tend à retrouver « l'équilibre » suggérée par le balanced scorecard, lorsque la taille de l'organisation croît et dans le cas où l'environnement de l'entreprise est complexe et incertain.

L'article se subdivise en trois sections. Le cadre théorique, les hypothèses et le protocole de la recherche sont tout d'abord présentés. Les résultats concernant les pratiques des entreprises sont exposés dans un second temps. La troisième partie s'attache enfin à expliquer ce pourquoi le modèle de performance véhiculée par le balanced scorecard n'est pas transposable en l'état à toutes les entreprises.

## 2. Le cadre théorique et méthodologique de la recherche

### 2.1. Contingence des mesures de la performance et hypothèses de la recherche

Le modèle générique de la performance associé à la structure du balanced scorecard a fait l'objet de nombreuses critiques de la part d'auteurs qui dénoncent le caractère standard, voire normatif de l'outil développé par Kaplan et Norton (Otley, 1998 ; Lorino, 2000). Ces critiques semblent justifiées, notamment du point de vue des travaux qui, concluant à la contingence des outils de contrôle, soulignent le caractère conditionnel et relatif du contrôle.

#### 2.1.1. Le caractère standard du balanced scorecard

Le balanced scorecard a été conçu, au début des années 90, pour pallier aux insuffisances des informations de nature financière dont la capacité à rendre compte de la performance s'avérait

limitée. L'outil se présente au final comme une combinaison de mesures financières et opérationnelles classées selon quatre axes d'analyse qui forment son ossature : les résultats financiers, la satisfaction des clients, les processus internes, l'apprentissage organisationnel. Cette articulation permet, selon Kaplan et Norton, à toute entreprise de traduire la stratégie en actions concrètes et de suivre les variables de performance en adoptant une vision « globale et équilibrée » de l'activité de l'entreprise.

*« En étudiant plusieurs entreprises, nous avons pu constater que les dirigeants ne privilégient jamais un type d'évaluation au détriment d'un autre. Ils recherchent, en revanche, une présentation équilibrée des évaluations financières et opérationnelles. Au cours d'une étude réalisée en un an auprès de douze entreprises à la pointe de l'évaluation de la performance, nous avons pu mettre au point un « indicateur de performance global », c'est-à-dire un ensemble d'évaluations donnant aux dirigeants un aperçu rapide mais complet de l'activité de l'entreprise » (Kaplan et Norton, 1992, p.7).*

L'idée de globalité et d'équilibre véhiculée par le balanced scorecard qui transparaît dans les différentes traductions françaises de l'outil : indicateur de performance global (Kaplan et Norton, 1992), tableau de bord global et équilibré (Kaplan et Norton, 1995), tableau de bord équilibré (Gervais, 2000), est soutenue par l'hypothèse qu'il existe un modèle universel de performance d'où découlent des catégories génériques de facteurs auxquelles sont associés des types d'indicateurs.

*« Les quatre axes du TBP se sont révélés parfaitement appropriés pour un large éventail d'entreprises et de secteurs d'activité. Ils n'ont toutefois rien d'un carcan ; ils constituent plutôt une trame. Aucun théorème mathématique n'affirme qu'ils sont à la fois nécessaires et suffisants. Néanmoins, nous ne connaissons pas une seule entreprise qui utilise moins de quatre axes » (Kaplan et Norton, 1998, p.47). « Tous les balanced scorecard s'appuient sur des indicateurs génériques qui sont le reflet d'objectifs et de structures communs à de nombreuses entreprises » (Kaplan et Norton, 1998, p.159).*

Ces présupposés sont discutables parce qu'ils dérogent au principe de la pertinence opérationnelle du contrôle qui veut que ce sont les actions réalisées dans l'entreprise pour mettre en œuvre la stratégie qui dictent le choix de la mesure de la performance, et non l'inverse (Lorino, 2000 ; Atkinson et al., 1997), et parce qu'ils s'opposent aux conclusions de nombreux travaux qui reconnaissent le caractère contingent des systèmes de contrôle. Une revue de ces travaux permet d'énoncer des hypothèses en relation avec la question principale de la recherche qui consiste à s'interroger sur le fait que des entreprises aux caractéristiques différentes puissent se doter de systèmes de mesure de la performance analogues se conformant à la structure du balanced scorecard.

### **2.1.2. La contingence du contrôle**

Selon l'approche contingente, les systèmes de contrôle sont soumis à l'influence d'un ensemble de facteurs structurels qui les différencient d'un environnement à l'autre. Plusieurs recherches concluent ainsi à l'existence de relations entre les caractéristiques des entreprises

et les attributs des systèmes de contrôle (pour une synthèse de ces recherches, voir par exemple Chiapello, 1996 ; Fisher, 1998 ; Dupuy, 1999, Chenhall, 2003).

Merchant (1981), Kalika (1987), Jorissen et al (1997) montrent ainsi que les techniques budgétaires sont d'autant plus sophistiquées que la taille des entreprises est importante. Cette variable exerce également une influence sur le contenu des outils de contrôle de gestion. C'est ce que constatent par exemple Jorissen et al.(1997) en observant que les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises que par les structures de taille moyenne. Ce point est confirmé par Nobre (2001) qui indique dans sa recherche que les entreprises de moins de 100 salariés utilisent peu ou pas de tableaux de bord intégrant des mesures physiques. L'auteur en conclut que la taille de l'entreprise constitue un facteur de contingence explicatif des pratiques de pilotage des entreprises. Les représentations formelles non financières de la performance sont donc a priori plus répandues dans les grandes entreprises que dans les organisations de petite ou moyenne taille. C'est le constat auquel parviennent Hoque et James (2000), à la suite d'une enquête réalisée auprès de 66 entreprises australiennes, en démontrant que ce sont les organisations les plus grandes qui ont les pratiques de mesure de la performance les plus proches de celle du balanced scorecard. La probabilité que la mesure de la performance soit « équilibrée » est donc, semble-t-il, vraisemblablement plus élevée dans le cas des grandes structures que dans celui des petites. C'est ce que la première hypothèse de la recherche tentera de démontrer.

Hypothèse 1 : La mesure de la performance est d'autant plus « globale et équilibrée » que la taille des entreprises est importante.
---

Plusieurs auteurs (Chapman, 1997 ; Fisher, 1998, Hartmann, 2000) parviennent également au constat qu'il existe une relation entre l'environnement et les caractéristiques des systèmes de contrôle, au regard des travaux qui ont été conduit sur le thème de la contingence des outils de contrôle. Hofstede (1967) relève par exemple que le degré d'hostilité du contexte économique dans lequel évolue l'entreprise influence la manière dont celle-ci utilise ses budgets. Berland (1999, 2000) montre que le contrôle budgétaire s'est développé dans les organisations à un moment de l'histoire économique où l'environnement des entreprises était relativement stable et peu complexe et le contexte concurrentiel peu dynamique. Gervais et Thenet (1998) invitent à reconcevoir les rôles du contrôle budgétaire afin de l'adapter aux environnements turbulents. Khandwalla (1972) parvient à un lien entre le degré d'intensité du jeu concurrentiel et la complexité des systèmes de contrôle. A l'issue de leur recherche, Gordon et Miller (1976) avancent l'idée selon laquelle les entreprises doivent augmenter la fréquence de parution de leurs rapports de gestion et intégrer des données non financières dans leurs systèmes d'information comptable pour faire face à un environnement incertain . Gordon et Narayan (1984) constatent que l'augmentation de l'incertitude perçue de l'environnement entraîne un recours plus important aux informations externes et non financières. Gosselin et Dubé (2002) montrent que les entreprises « prospectrices » qui doivent faire face à un niveau élevé d'incertitude contextuelle emploient davantage de mesures de performance non financières que les entreprises « défenderesses » qui évoluent dans un environnement plus stable et moins complexe. Ces observations conduisent à poser l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2 : la mesure de la performance est d'autant plus « globale et équilibrée » que l'environnement des entreprises est incertain

La structure organisationnelle est une autre variable considérée dans l'analyse de la contingence du contrôle. Kalika (1987) relève, par exemple dans sa recherche, que les organisations les plus différenciées et décentralisées au plan structurel disposent des systèmes de planification et de contrôle les plus développés. Ces résultats rejoignent les conclusions de Bruns et Waterhouse (1975) qui observent que les pratiques budgétaires les plus sophistiquées se retrouvent dans les structures les plus décentralisées. Merchant (1981) parvient également au même constat en montrant que le processus budgétaire est plus formalisé, plus complexe, et plus participatif dans les organisations les plus décentralisées. Des conclusions de ces travaux s'ensuit la troisième hypothèse de la recherche.

Hypothèse 3 : la mesure de la performance est d'autant plus « globale et équilibrée » que la structure des entreprises est décentralisée.

## **2.2. La méthodologie**

Pour tester les hypothèses de la recherche, une étude empirique a été conduite en deux temps auprès d'un échantillon d'entreprises de 10 à 200 salariés. Des instruments de mesure ont été élaborés pour évaluer les caractéristiques des entreprises et la variété du contenu des systèmes de mesure de la performance sur la base du cadre de référence du balanced scorecard.

### **2.2.1. Le recueil des données**

Une enquête préliminaire a tout d'abord été conduite sur une durée de deux ans auprès de 50 entreprises, par le biais d'entretiens avec des dirigeants, des contrôleurs de gestion et des responsables comptables, pour préciser le cadre stratégique de la recherche. Un questionnaire a ensuite été administré par voie postale et à l'échelle nationale à 316 dirigeants. Le dirigeant a été choisi comme interlocuteur sur la base des conclusions de recherches antérieures (Fallery, 1983 ; Kalika, 1987) qui montrent que le chef d'entreprise exerce une influence significative sur les modes de gestion de l'entité qu'il dirige, et qu'il apparaît dès lors en mesure de rendre compte des caractéristiques des instruments de contrôle qui s'y rapportent. 91 questionnaires ont été retournés (taux de réponse de 28, 79 %). 83 d'entre eux se sont avérés finalement exploitables.

### **2.2.2. Les caractéristiques des entreprises**

Les entreprises enquêtées possèdent un effectif compris entre 10 et 200 salariés (tableau 1). Le choix de cette catégorie d'entités est motivé par le fait, relevé par exemple par Malo (2000), que les pratiques de mesure de la performance sont peu étudiées dans les petites et moyennes entreprises. Ces entités font par ailleurs peu appel aux grands cabinets d'audit et de

conseil qui lorsqu'ils sont sollicités aujourd'hui pour mettre en place des dispositifs de pilotage tendent à préconiser des approches de type balanced scorecard. Les PME semblent donc mieux adaptées aux objectifs de la recherche qui nécessitent d'observer des systèmes de mesure de la performance qui n'ont pas été élaborés sur la base du modèle de l'outil anglo-saxon.

Tableau 1. La taille des entreprises de l'échantillon

TAILLE	Total (n=83)	%
De 10 à 49 salariés	25	(30,1 %)
De 50 à 99 salariés	21	(25,3 %)
De 100 à 149 salariés	12	(14,5 %)
De 150 à 200 salariés	25	(30,1 %)

### 2.2.3. L'observation du contenu des systèmes de mesure de la performance

Pour suivre la performance dans sa globalité, Kaplan et Norton suggèrent d'utiliser quatre types d'indicateurs :

- des indicateurs financiers (cash flow, rentabilité, retour sur investissement, chiffre d'affaires, etc...);
- des indicateurs relatifs aux clients (satisfaction, part de marché, rentabilité par segment, taux de retour des produits, etc...);
- des indicateurs centrés sur l'efficience et l'efficacité des processus essentiels au regard des objectifs stratégiques (qualité, coûts, rendement, flexibilité, réactivité, durée de cycle, etc...);
- des indicateurs orientés vers le développement de l'innovation et l'apprentissage organisationnel (chiffre d'affaires par employé, motivation, formation, turn over, satisfaction des salariés, etc...).

Dans le questionnaire, il est demandé aux répondants d'indiquer, à l'aide d'une échelle sémantique différentielle à cinq points allant « d'un degré d'intégration faible » à « un degré d'intégration élevé », dans quelle mesure les outils de pilotage de l'entreprise intègrent les indicateurs des quatre catégories mentionnées ci-dessus (plusieurs exemples d'indicateurs sont proposés). L'outil de mesure ainsi élaboré permet à la fois d'évaluer le degré de présence des indicateurs de chaque type et de recueillir un score global (sur 20 points) mesurant le degré de variété du contenu de la performance mesurée.

### 2.2.4. La mesure des variables contingentes

#### 2.2.4.1. La taille

Le critère du nombre d'employés est retenu pour évaluer la taille des entreprises.

### 2.2.4.2. *La structure*

Le degré de décentralisation structurelle pouvant être associé à la diffusion du pouvoir de prise de décision au sein de l'entreprise, son évaluation est effectuée par la mesure de la décentralisation du système de prise de décision qui peut être déclinée selon deux dimensions (Kalika, 1987) :

- l'une verticale, indique la dispersion du pouvoir formel le long de la ligne hiérarchique et permet de localiser le niveau auquel se prennent les décisions;
- l'autre horizontale, se rapporte à la participation des différents responsables de l'entreprise à la prise de décision et permet d'apprécier le caractère plus ou moins collégial de cette dernière.

C'est par l'intermédiaire de ces deux dimensions que le degré de décentralisation structurelle des entreprises est évalué.

La mesure du degré de décentralisation verticale de la prise de décision est réalisée en demandant aux répondants d'indiquer le niveau hiérarchique : responsables opérationnels, responsables fonctionnels, direction générale ou au-dessus de la direction générale auquel sont prises les décisions suivantes : recrutement ou licenciement, développement ou lancement de nouveaux produits ou services, choix des fournisseurs, fixation des prix de vente, réorganisation des responsabilités opérationnelles. Les décisions de nature financière sont écartées de cette liste étant entendu qu'elles ne permettent pas, du fait de leur forte centralisation, de différencier les entreprises (Kalika, 1987). Une cote est affectée à chaque niveau hiérarchique (1 pour direction générale ou au-dessus de la direction générale, 2 pour responsables fonctionnels, 3 pour responsables opérationnels) afin de quantifier les choix des répondants sur les cinq types de décision proposés, et de recueillir ainsi un score qui matérialise le degré de décentralisation verticale de la prise de décision. Un score élevé signifie que le degré de décentralisation est important et inversement.

Pour évaluer le degré de décentralisation horizontale de la prise de décision, quatre affirmations décrivant différentes possibilités de participation ou de consultation des responsables de l'entreprise avant la prise de décision sont soumises à l'avis des personnes interrogées, à l'image de la méthode employée par Kalika (1987). Ces affirmations sont les suivantes :

- 1- Vous participez à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car vous considérez que tout doit être contrôlé.
- 2- Vous ne prenez de décisions importantes qu'après avoir consulté vos collaborateurs.
- 3- Vos collaborateurs vous consultent toujours avant la mise en application des décisions qu'ils prennent.
- 4- Vous laissez vos collaborateurs prendre seuls les décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilités.

Une échelle de Likert à quatre points permet aux répondants d'indiquer dans quelle mesure ils sont d'accord avec chacune de ces affirmations : pas du tout d'accord (chiffre 1), plutôt pas d'accord (chiffre 2), plutôt d'accord (chiffre 3), totalement d'accord (chiffre 4). L'obtention d'un score élevé sur l'ensemble des échelles indique que le degré de décentralisation



horizontale de la prise de décision est élevé et vice versa. Les scores obtenus par les répondants concernant la première et la troisième affirmation sont, pour ce faire, inversés.

Au final, le degré de décentralisation structurelle est déterminé en agréant les scores obtenus sur l'ensemble des échelles mesurant le degré de décentralisation verticale et horizontale de la prise de décision. Un score faible représente une structure plutôt centralisée, alors qu'un score élevé matérialise une structure plutôt décentralisée.

### 2.2.4.3. L'environnement

L'incertitude perçue de l'environnement est évaluée ici à travers cinq items qui proviennent de l'instrument de mesure élaboré par Gordon et Narayan (1984). Ces items sont les suivants :

- 1- dynamisme de l'environnement économique ;
- 2- dynamisme de l'environnement technologique;
- 3- prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché ;
- 4- prévisibilité des goûts et des préférences des clients ;
- 5- révision des politiques marketing.

Ces items sont mesurés sur une échelle à supports sémantiques à cinq points qui varie de "très stable" (chiffre 1) à "très dynamique" (chiffre 5) pour ce qui concerne le dynamisme de l'environnement économique et technologique, de "facilement prévisibles" (chiffre 1) à "totalement imprévisibles" (chiffre 5) pour les actions des concurrents et les goûts des clients, et enfin de "très rarement" (chiffre 1) à "très souvent" (chiffre 5) pour les révisions des politiques marketing. L'obtention d'un score agrégé élevé sur l'ensemble des échelles indique que l'environnement est perçu comme étant très incertain et inversement dans le cas contraire.

Tableau 2. Récapitulatif et interprétation des facteurs de contingence

<b>VARIABLES</b>	<b>Score faible</b>			<b>Score élevé</b>
Taille (nombre de salariés)	Classe 1 10 à 49	Classe 2 50 à 99	Classe 3 100 à 149	Classe 4 150 à 200
Structure	Décentralisée			Centralisée
Environnement	Stable et simple		Dynamique et incertain	

## 3. Une mesure de la performance « partielle et déséquilibrée »

Les résultats indiquent que les entreprises ne disposent pas toutes d'indicateurs relatifs aux quatre perspectives du balanced scorecard.

Globalement, le degré de variété du contenu des systèmes de mesure de la performance est dans l'ensemble relativement peu élevé (graphique 1) comme le révèle le score moyen obtenu par l'ensemble des entreprises globalement, et sur chaque type de performance évaluée (tableau 3).



Graphique 1. Le degré de variété de la mesure de la performance

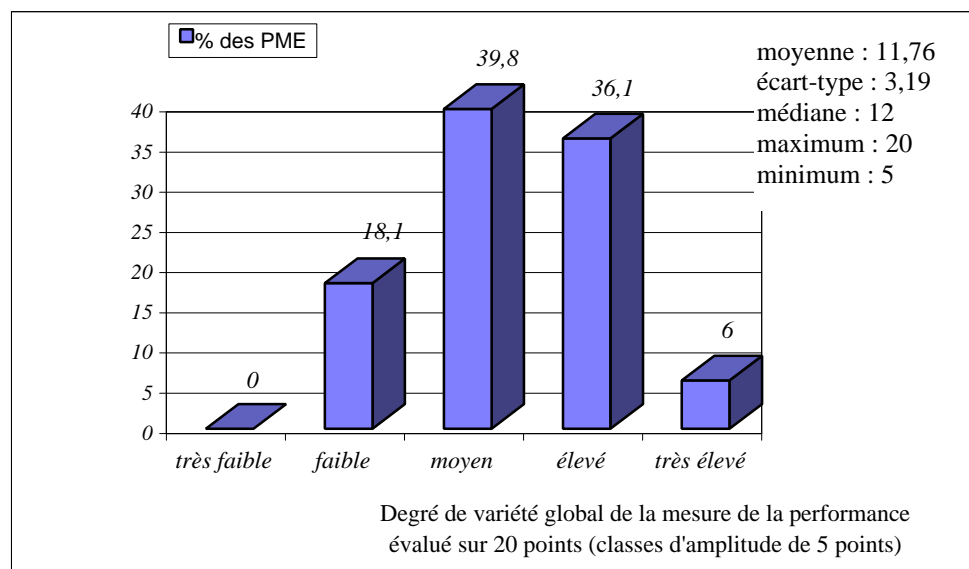
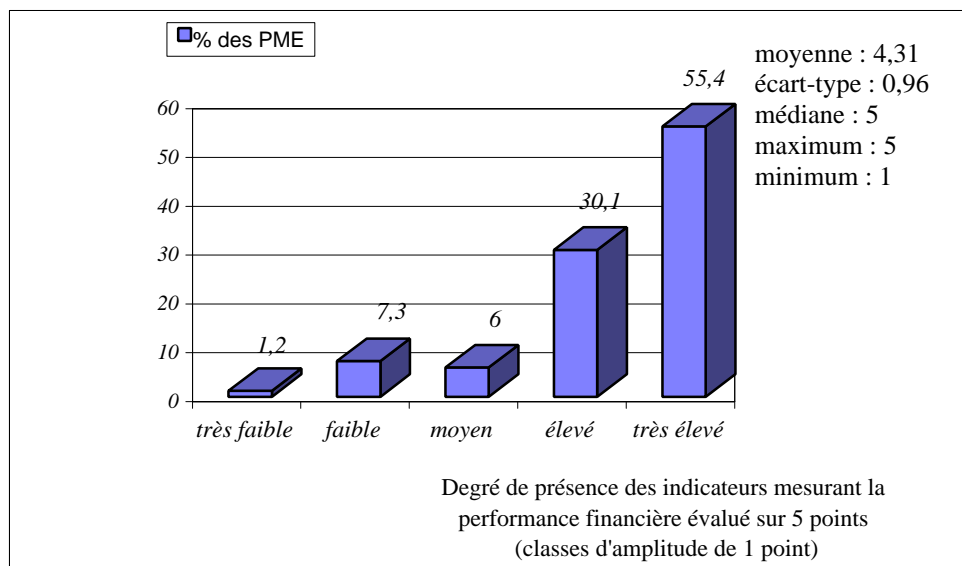


Tableau 3. Scores moyens des entreprises sur les variables caractérisant la variété du contenu des systèmes de mesure de la performance

VARIABLES	Scores moyens (sur 5 points)
Degré d'intégration des indicateurs financiers	4.31
Degré d'intégration des indicateurs relatifs aux clients	2.71
Degré d'intégration des indicateurs de processus	2.81
Degré d'intégration des indicateurs d'innovation et d'apprentissage organisationnel	1.93
<b>VARIETE DU CONTENU</b>	<b>11.76 (sur 20 points)</b>

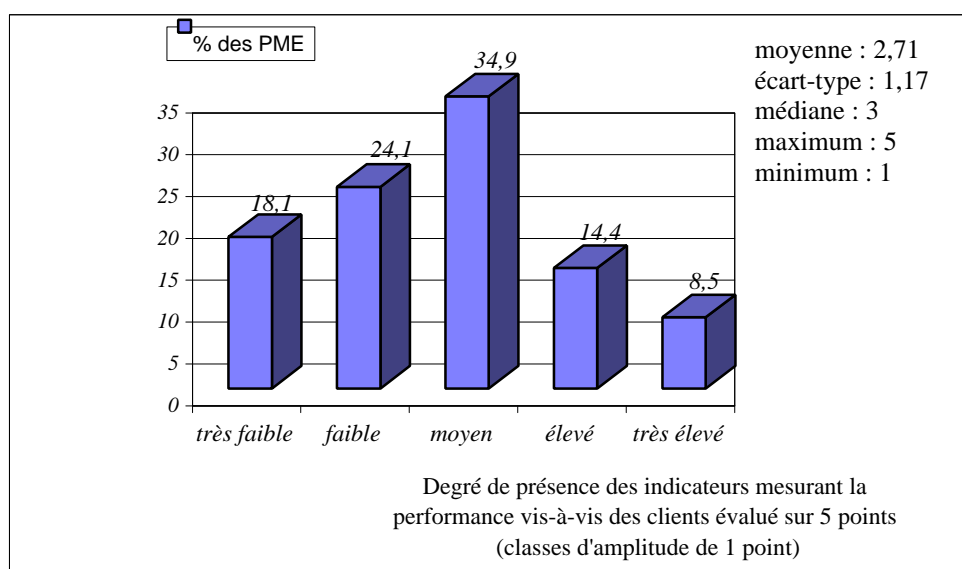
Dans le détail, il apparaît tout d'abord que la très grande majorité des entreprises se dote d'indicateurs mesurant la performance financière (chiffre d'affaires, rentabilité, marge, trésorerie, coûts, résultat d'exploitation, valeur ajoutée, etc...). En effet, 85.5 % des organisations accordent une « place importante » ou « très importante » à cette catégorie d'indicateurs dans leur système de mesure de la performance (graphique 2).

Graphique 2. La mesure de la performance financière



La proportion des entreprises qui établissent des mesures concernant les clients est en revanche beaucoup plus faible. 42.2 % des entités reconnaissent ne pas suivre cette dimension. Seule une entreprise sur quatre environ évalue de façon significative sa performance vis-à-vis de ses clients (graphique 2).

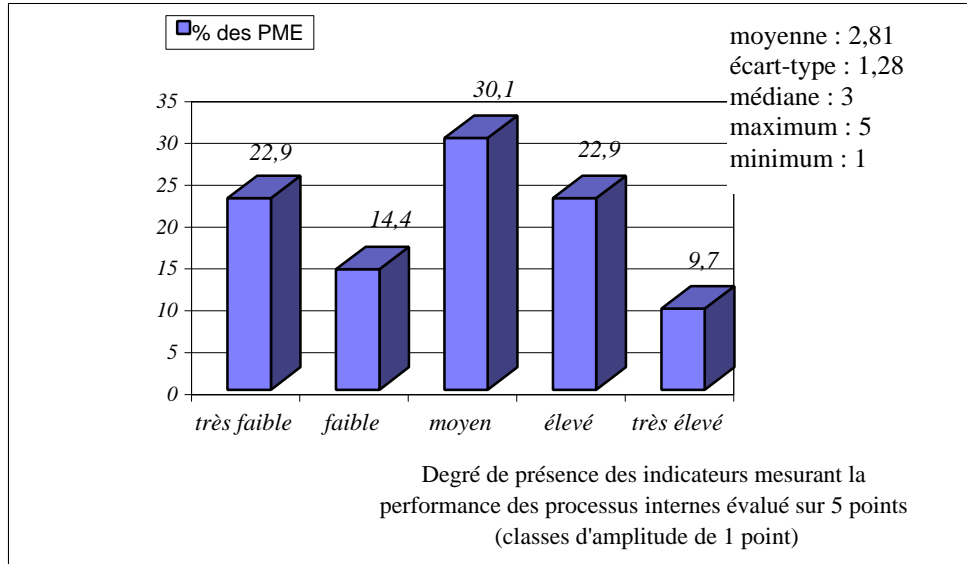
Graphique 3. La mesure de la performance relative aux clients



La tendance est identique pour le suivi des processus ou des variables qui permettent aux entreprises de réaliser leurs objectifs stratégiques. 37.3 % des entités ne construisent pas

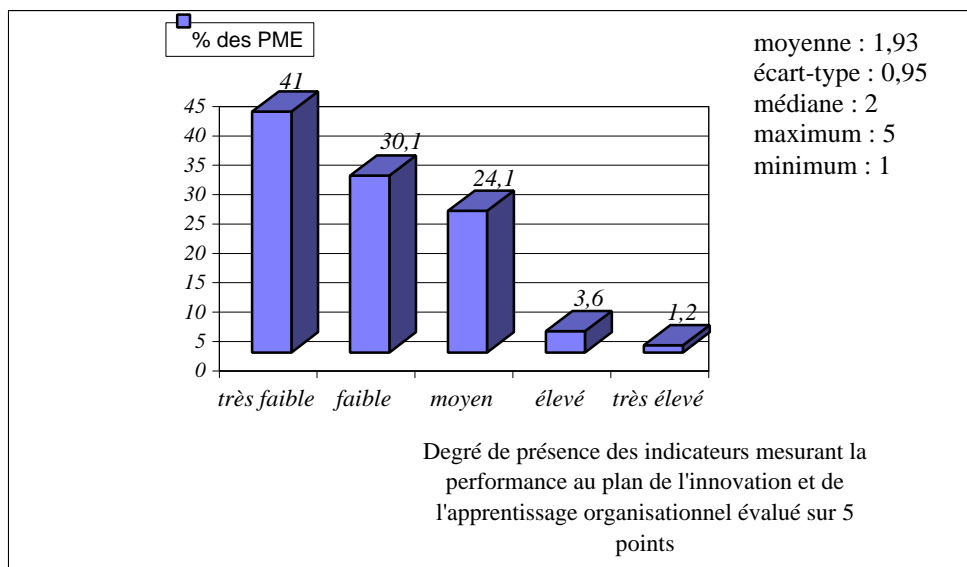
d'indicateurs centrés sur cette dimension (graphique 3). Le tiers seulement en disposent de façon significative (32.6 %).

Graphique 4. La mesure de la performance des processus internes



Enfin, l'axe « apprentissage organisationnel » et « innovation » est absent des systèmes de mesure de la performance des entreprises. La satisfaction des salariés, la motivation, la qualité des systèmes d'information, la capacité à innover ne fait quasiment pas l'objet de mesures. Cela signifie que les entreprises ne procèdent pas à un suivi formel des variables qui, selon Kaplan et Norton, constituent le point de départ du modèle générique de la performance sur lequel repose le balanced scorecard.

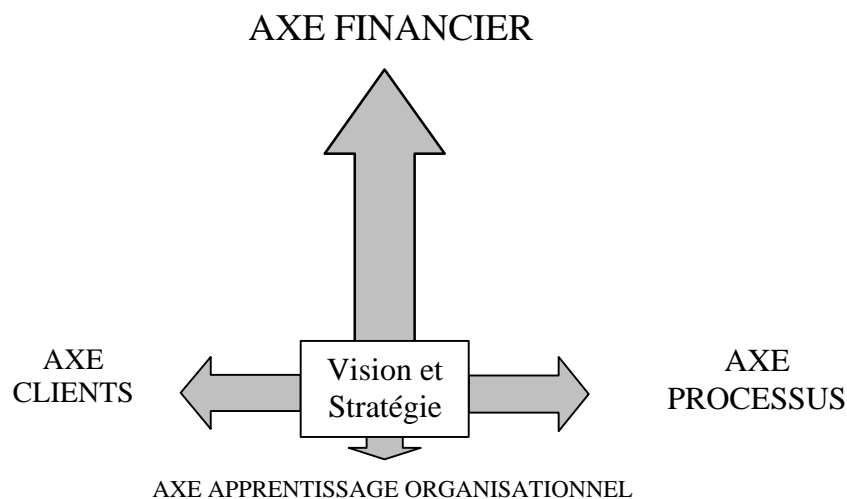
Graphique 5. La mesure de la performance au plan de l'innovation et de l'apprentissage organisationnel



Les résultats montrent donc finalement que les entreprises développent des systèmes de mesure de la performance qui sont plus « partiels et déséquilibrés » que « globaux et équilibrés ». Les axes du balanced scorecard sont couverts de manière très inégale par les systèmes de mesure de la performance des entreprises (voir figure 1). La performance mesurée par les systèmes de pilotage mis en place dans les organisations de l'échantillon est principalement de nature financière. La majorité des entreprises recourt moyennement aux indicateurs relatifs aux clients et aux processus clés. Quant à l'axe « apprentissage organisationnel et innovation », il n'est quasiment pas représenté dans les systèmes de mesure de la performance.

Les pratiques observées sont néanmoins hétérogènes. Elles sont conditionnées en fait par la taille et l'environnement des entreprises.

**Figure 1. La balance « partielle et déséquilibrée » des entreprises**



#### **4. La taille et l'environnement des entreprise influence le contenu de la mesure de la performance**

Pour tester les hypothèses de la recherche, le coefficient de corrélation linéaire de Pearson a été calculé entre les variables représentatives du contenu de la mesure de la performance et les variables associées aux caractéristiques des entreprises. Les résultats (tableau 4) montrent que la taille et l'environnement des organisations ont un impact sur la façon dont les entreprises évaluent leur performance. Les hypothèses 1 et 2 sont donc validées. En revanche l'hypothèse 3 est réfutée puisqu'il n'existe pas de relation entre la structure et la mesure de la performance.

Tableau 4. Le résultat des tests de corrélation entre les facteurs structurels et les variables représentatives de la mesure de la performance

	TAILLE	ENVIRONNEMENT	STRUCTURE
VARIETE DU CONTENU de la MESURE DE LA PERFORMANCE	0.311**	0.363	NS
Performance financière	NS*	0.222	NS
Performance / clients	NS	0.324	NS
Performance / processus	0.286	0.272	NS
Performance / apprentissage organisationnel et innovation	0.234	0.226	NS

\* : non significatif

\*\* : seuil de confiance à 0.95.

La taille est significativement corrélée avec la variété du contenu de la mesure de la performance. Ce sont les entreprises dont la taille est la plus importante qui évaluent le plus la performance selon les dimensions du balanced scorecard. Le fait que les organisations se différencient et se spécialisent au fur et à mesure de la croissance de leur effectif n'est vraisemblablement pas étranger au phénomène. L'apparition des fonctions de production, des ressources humaines et surtout de contrôle de gestion peut expliquer que les systèmes de mesure de la performance s'enrichissent d'indicateurs autres que les indicateurs financiers dont la présence n'est d'ailleurs pas conditionnée par la taille des entreprises (corrélation non significative). Ce dernier constat vaut également pour le suivi de la performance relative aux clients.

La relation positive à laquelle aboutit le test de corrélation entre la variable représentative de l'environnement et la variété du contenu de la mesure de la performance indique que ce sont les entreprises qui perçoivent leur environnement comme étant dynamique et incertain qui détiennent la plus grande variété d'indicateurs de performance. Ce résultat s'accorde avec les conclusions des travaux de Gordon et Miller (1976) et Gordon et Narayan (1984). En présence d'un environnement plus complexe et incertain, les entreprises ne peuvent vraisemblablement plus se satisfaire d'un suivi a posteriori de leur performance (résultats financiers). Elles ressentent le besoin de se doter d'outils de pilotage plus réactifs et de suivre plus systématiquement la performance de leurs processus et de leurs prestations vis-à-vis des clients.

Enfin, la variété du contenu de la mesure de la performance n'est pas reliée au fait que les structures soient plus ou moins décentralisées. Les tendances mises à jour pour d'autres outils de contrôle de gestion par les travaux de Bruns et Waterhouse (1975) et de Merchant (1981) qui associaient une plus grande sophistication des pratiques budgétaires aux structures organisationnelles les plus décentralisées ne vaut donc pas pour la mesure de la performance globale. Cela n'est pas surprenant, car les caractéristiques des outils de contrôle observées

dans les deux cas ne sont pas identiques. Le résultat montre ici que ce n'est pas parce que la prise de décision et les responsabilités sont plus décentralisées que les entreprises recourent plus à des systèmes d'évaluation et de suivi qui couvrent les différentes dimensions de la performance.

## 5. Conclusion

La recherche réalisée auprès d'un échantillon de 83 entreprises de 10 à 200 salariés montre que le champ de la performance mesurée par les systèmes de pilotage n'est pas aussi large que celui du balanced scorecard. Les axes « clients » et « processus internes » sont plus ou moins développés selon les entreprises. L'axe « innovation et apprentissage organisationnel » est quant à lui quasiment inexistant.

En fait, comme cela avait été envisagé au début de la recherche, au regard des travaux portant sur la contingence du contrôle de gestion, il apparaît que les pratiques de mesure de la performance sont reliées aux caractéristiques des entreprises, et plus précisément à leur environnement et leur taille.

Il convient néanmoins d'être prudent dans l'interprétation de ces résultats, notamment parce qu'il est vraisemblable que des facteurs d'ordre humain participent à la différenciation des pratiques de pilotage des entreprises. Ainsi, pour prolonger le processus de la recherche, il peut être intéressant d'analyser, comme le suggèrent un certain nombre de travaux (Gordon et Miller, 1976, Macintosh, 1981, 1985), dans quelle mesure des éléments comportementaux (style de décision, stratégies de contrôle, etc...) peuvent avoir un impact sur la manière dont le contenu de la performance est mesurée par les entreprises.

### Références bibliographiques

- Atkinson A.A., Waterhouse J.H. et Wells R.B. (1997), « A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement », *Sloan Management Review*, printemps.
- Berland N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Paris Dauphine.
- Berland N. (2000), « Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence », *21ème congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Angers.
- Bruns W.J. et Waterhouse J.H. (1975), « Budgetary control and organization structure », *Journal of Accounting Research*, Autumn, pp. 177-203.
- Chapellier P. (1994), *Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.
- Chapman C.S. (1997), « Reflections on a contingent view of accounting », *Accounting, Organizations and Society*, 22, pp. 189-205.
- Chenhall R.H. (2003), « Management control systems design within its organizational context ; findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society*, 2-3, pp. 127-163.
- Dupuy Y. (1999), « Vingt ans de recherche française sur le contrôle comptable des performances », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Les vingt ans de l'AFC, mai, pp. 35-44.
- Fallery B. (1983), *Le système d'information du dirigeant de petite entreprise*, Thèse de doctorat de 3ème cycle, Université de Montpellier I.

- Fisher J.G. (1998), « Contingency theory, management control systems and firm outcomes : past results and future directions », *Behavioral Research in Accounting*, Supplement, Vol.10.
- Gervais M. et Thenet G. (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 1, n° 3, pp. 57-84.
- Gervais M. (2000), *Contrôle de Gestion*, Economica.
- 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.59-69.
- Gordon L.A. et Narayan V.K. (1984), « Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure : an empirical investigation », *Accounting, Organization and Society*, vol. 9, n° 1, pp.33-47.
- Gosselin M. et Dubé T. (2002), « Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion », *23<sup>ème</sup> congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse, 16 et 17mai.
- Hartmann F. (2000), « The appropriateness of RAPM : towards the further development of theory », *Accounting, Organizations and Society*, 25, 4-5, pp. 451-482.
- Hoque Z. et James W. (2000), « Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors : Impact on Organizational Performance », *Journal of Management Accounting Research*, Volume 12, pp. 1-17.
- Hofstede G.H. (1967), *The game of budget control*, Koumkljke Van Gromm & Comp.N.V.
- Jorissen A., Devinck S. et A.Vanstraelen (1997), « Planning and control : are these necessary tools for success ? Empirical results of survey and case research on small and medium-sized enterprises compared with research on large enterprises », *Congrès de l'IAAER*, Paris.
- Kalika M. (1987), *Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances*, Economica .
- Khandwalla P.N. (1972), « The effect of different types of competition on the use of management controls », *Journal of Accounting Research*, autumn, pp.275-285.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992), « The balanced scorecard, measures that drive performance », *Harvard Business Review*. January-February, pp. 71-79.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1993), « Putting the balanced scorecard to work », *Harvard Business Review*, septembre-octobre, pp. 134-147.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1996), « Using the balanced scorecard as a strategic management system », *Harvard Business Review*, juaunary-february, pp.76-85.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1998), *Le tableau de bord prospectif*, les Editions d'Organisation.
- Lorino P. (2000), « Le balanced scorecard revisité : dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique », *Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Metz, 2000.
- Malo J.L. (2000), « Tableaux de bord » in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, *Economica*, pp. 1133-1144.
- Macintosh N.B. (1981), « A contextual model of information systems », *Accounting, Organizations and Society*, vol.6, n° 1, pp.39-53.
- Macintosh N.B. (1985), *The social software of accounting and information systems*, John Wiley & Sons.
- Merchant K. (1981), « The design of the corporate budgeting system : influences on managerial behaviour and performance », *The Accounting Review*, vol. LVI, n° 4, October, pp.813-829.
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance, Contrôle, Stratégie*, Volume 4, n°2, juin, pp. 119-148.
- Otley D. [1998], « Performance management and strategy implementation : the role of management accounting in the modern organization », *Fourth International Management Control Systems Research Conference*, Université de Reading, Royaume-Uni, 6-8 juillet 1998.