

**MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ÉCOLE NATIONALE SUPÉRIEURE DE MANAGEMENT (ENSM)

Pôle Universitaire de KOLÉA



MÉMOIRE DE FIN D'ÉTUDES

Master en « Management Des Organisations »

**L'impact des facteurs de contingence sur l'adoption du
*balanced scorecard***

Étude empirique sur les entreprises économiques algériennes

Elaboré par

Sara Aicha AMRANI

Encadré par

Dr. Mehdi BOUCHETARA

Année Universitaire 2020/2021

RÉSUMÉ

De nombreuses études contribuent à l'extension de la connaissance du modèle du *balanced scorecard*, l'outil managérial moderne, orienté vers l'avenir. Par conséquent, nous cherchons à analyser l'existence de relations significatives entre certains facteurs de contingence et le degré d'adoption du *balanced scorecard*. Pour ce faire, une étude quantitative basée sur une enquête par questionnaire est menée auprès de 43 individus appartenant aux entreprises économiques algériennes. Les résultats indiquent que trois facteurs de contingences seulement (l'âge, la stratégie de différenciation et, l'intensité de la concurrence) s'avèrent être significativement associés au degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*.

Ainsi, nous concluons que l'adoption du *balanced scorecard* augmente avec la rivalité des entreprises dans les marchés, avec le degré de diversité de leurs produits/services et que, les entreprises les plus anciennes et les plus matures sont les plus susceptibles d'utiliser cet outil.

Mots clés : Système de mesure de la performance, *Balanced scorecard*, Facteurs de contingence, Performance, Contrôle de gestion, Entreprises économiques.

SUMMARY

Numerous studies contribute to the expansion of knowledge of the balanced scorecard model, the modern and future-oriented managerial tool. Therefore, we seek to analyse the existence of significant relationships between certain contingency factors and the degree of adoption of the balanced scorecard. To do so, a quantitative study based on a questionnaire survey is conducted among 43 individuals belonging to Algerian economic enterprises. The results indicate that only three contingency factors (age, differentiation strategy and competition intensity) are significantly associated with the degree of use of the balanced scorecard indicators.

Thus, we conclude that the adoption of the balanced scorecard increases with firms' market competition, with the degree of products and services diversity and that, the oldest and most mature enterprises are the most likely to use this tool.

Key-words: Performance Measurement System, Balanced Scorecard, Contingency factors, Performance, Management control, Economic enterprises.

ملخص

تساهم العديد من الدراسات في توسيع نطاق المعرفة المتعلق بنموذج بطاقة الأداء المتوازن، والذي يعتبر أداة تسيير حديثة وتطليه. لذلك، نسعى من خلال هذه الدراسة، إلى تحليل عوامل البيئة الداخلية والخارجية وعلاقتهم مع درجة تبني المؤشرات المتوازنة الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن في أنظمة قياس وتسيير أداء الشركات. للإجابة على مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها، يتم اتباع دراسة كمية تعتمد على استبيان استقصائي مع 43 فردًا ينتمون إلى شركات اقتصادية جزائرية بمختلف الخاصيات.

تشير النتائج إلى أن ثلاثة عوامل فقط (العمر، استراتيجية التمايز، وشدة المنافسة) مرتبطة بشكل كبير بدرجة استخدام مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن. وهكذا نستنتج أن اعتماد بطاقة الأداء المتوازن يزداد مع تنافس الشركات في الأسواق، ومع درجة تنوع منتجاتها / خدماتها، وأن الشركات الأقدم والأكثر نضجًا هي الأكثر احتمالًا لاستخدام هذه الأداة.

الكلمات المفتاحية: نظام قياس الأداء، بطاقة الأداء المتوازن، أداء، عوامل التأثير، مراقبة التسيير، المؤسسات الاقتصادية.

REMERCIEMENTS

Je suis éternellement reconnaissante à Dieu de m'avoir accordé la santé et le courage d'atteindre mes objectifs et de m'avoir permis de rester concentrée et déterminée jusqu'à la fin.

Je tiens à exprimer ma profonde et sincère gratitude à Dr Mehdi BOUCHETARA, d'avoir été pour moi l'exemple idéal d'un encadrant encourageant, à l'écoute et surtout, toujours disponible pour me fournir des conseils inestimables tout au long de cette recherche. Son dynamisme, son implication, sa sincérité et sa motivation m'ont profondément inspiré.

Je remercie également mon tuteur de stage Mr Hichem Mohelleb – Chef de Département au sein de la DESPE-NAFTAL pour son support et son temps.

Je remercie mes chers parents, qui ont travaillé toute leur vie pour me fournir tout ce dont j'ai besoin et m'ont donné un amour et un soutien sans fin. Ma mère, Mme. Ouahiba Amrani qui m'a inculqué de si bonnes valeurs et sans sa présence, soutien, ses conseils et son amour, je ne serai jamais arrivée là où je suis aujourd'hui. A Mon père, M. Azeddine Amrani, qui a été un grand exemple et m'a appris que la persévérance et la volonté de réussir sont des éléments essentiels de la vie.

La réalisation de cette étude est valorisée par l'aide et le soutien de ma chère amie, Kawthar Benouared. Merci de m'avoir consacré ton temps et d'avoir partagé tes connaissances avec moi.

Je remercie ma partenaire, ma jumelle, ma meilleure amie et tout ce dont j'ai de plus chère, Ahlem Fatma zohra Amrani, pour ses encouragements, son soutien et sa présence.

Merci à mes frères, Zine el Abidine et Yacine Amrani, ma belle-sœur, Sarah Amrani et ma cousine Imen Bouzide pour l'aide apportée.

Et enfin, je remercie mes copines Amira Feredj et Amel Iayaden d'avoir comblé mon expérience à l'ENSM et pour tous leurs encouragements et aides.

Merci à toute autre personne ayant contribué de près ou de loin à la finalisation de ce travail.

Table des matières

RÉSUMÉ.....	I
LISTE DES TABLEAUX	VII
LISTE DES FIGURES	VIII
INTRODUCTION	1
1.1. Contexte et intérêt du thème	2
1.2. Objectif	4
1.3. Problématique.....	5
1.4. Hypothèses	5
1.5. Méthode	7
1.6. Terrain de recherche	8
1.7. Intérêt de la recherche.....	8
1.8. Annonce du plan	9
CHAPITRE I : CADRE THÉORIQUE	10
Section 01 : Revue de littérature.....	11
1.1. Approche du Balanced ScoreCard	11
1.2. Liens de causalité et la carte stratégique au sein du <i>Balanced Scorecard</i>	13
2.3. Impact des facteurs de contingences sur le contenu des tableaux de bord.....	17
Section 02 : Contrôle de gestion et Système de Mesure de la Performance	25
2.1. Contrôle de gestion	25
2.1.1. Notion	25
2.1.2. Périmètre du contrôle de gestion	26
2.1.3. Instruments du contrôle de gestion	27
2.2. Système de Mesure de la Performance.....	31
2.2.1. Définition du Système de Mesure de la Performance	31
2.2.2. Importance et objectifs	32
2.2.3. Modèles de Système de Mesure de la Performance.....	32
Section 03 : Indicateurs et Tableau de Bord	34
3.1. Indicateurs de Performance (IPs)	34
3.1.1. Définition de l'Indicateur de Performance.....	34
3.1.2. Types de mesures	35
3.1.3. Critères de sélection des mesures	36
3.2. Tableau de bord.....	36
3.2.1. Notion du tableau de bord de gestion	36
3.2.2. Objectifs et utilité du tableau de bord	37

3.2.3.	Types de tableau de bord	37
4.1.	Émergence et définition du <i>balanced scorecard</i>	39
4.1.1.	Émergence du <i>balanced scorecard</i>	39
4.1.2.	Notion et importance du <i>balanced scorecard</i>	39
4.1.3.	Fonctionnalités du tableau	40
4.2.	Structure du <i>balanced scorecard</i> : les quatre perspectives	40
4.2.1.	Perspective financière	41
4.2.2.	Perspective client.....	41
4.2.3.	Perspective processus interne	42
4.2.4.	Perspective apprentissage et croissance	43
4.3.	Contribution du <i>Balanced ScorCard</i> vis-à-vis du système de management stratégique	44
4.3.1.	Carte stratégique et liens de causalité	44
4.3.2.	Déclinaison de la stratégie.....	45
4.3.3.	Apport du <i>balanced scorecard</i>	47
CHAPITRE II : CADRE MÉTHODOLOGIQUE.....		49
1.	Données.....	50
1.1.	Population et échantillon	50
1.2.	Les variables de mesure.....	51
1.2.1.	Variable dépendante « degré d'utilisation des indicateurs du BSC ».....	51
1.2.2.	Variables indépendantes « Facteurs de contingence »	52
2.	Méthode	54
CHAPITRE III : RÉSULTATS ET DISCUSSION.....		56
Introduction		57
1.	Résultats	57
1.1.	Résultats de l'analyse unidimensionnelle	57
1.1.1.	Profils des répondants.....	57
1.1.2.	Profils des entreprises	59
1.1.3.	Caractéristiques du service contrôle de gestion	61
1.1.4.	Équilibrage du <i>balanced scorecard</i>	62
1.1.5.	Type de stratégie	63
1.1.6.	Structure organisationnelle	64
1.1.7.	Incertitude de l'environnement	65
1.1.8.	Intensité de la concurrence	65
1.2.	Résultats de l'analyse bidimensionnelle	66
1.3.	Résultats de la régression multiple.....	69

2. Discussion	72
CONCLUSION	77
1. Aperçu et résumé.....	78
2. Principaux résultats obtenus	79
3. Implications théoriques	80
4. Implications managériales.....	81
5. Limites	82
6. Prolongements possibles de la recherche	82
BIBLIOGRAPHIE.....	83
ANNEXES.....	89

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1. Revue des auteurs qui traitent les liens des facteurs de contingence et le BSC.....	23
Tableau 2. Facteurs de contingence communs étudiés par les auteurs dans la revue de littérature ..	24
Tableau 3. Les types de budgets dans la gestion budgétaire	30
Tableau 5. Les étapes d'utilisation du tableau de bord stratégique.....	38
Tableau 6. Les étapes d'utilisation du tableau de bord opérationnel	38
Tableau 7. Présentation des variables relatives à l'intégration des indicateurs des quatre axes du BSC.....	51
Tableau 8. Interprétation des scores d'intégration des quatre axes du balanced scorecard.....	52
Tableau 9. Distribution des fréquences des caractéristiques des répondants	58
Tableau 10. Distribution des fréquences des caractéristiques des entreprises.....	59
Tableau 11. Description de la variable Service Contrôle de gestion	61
Tableau 12. Description de l'utilisation des outils de contrôle de gestion.....	61
Tableau 13. Description de l'utilisation du balanced scorecard	62
Tableau 14. Degré d'utilisation des indicateurs financiers et non-financiers	63
Tableau 15. Scores moyens des quatre axes de l'équilibrage du balanced scorecard	63
Tableau 16. Description du type de stratégie adoptée par les entreprises	64
Tableau 17. Répartition des entreprises par type de stratégie.....	64
Tableau 18. Description du type de structure organisationnelle.....	65
Tableau 19. Degré d'incertitude de l'environnement.....	65
Tableau 20. Degré de concurrence des entreprises	65
Tableau 21. Corrélation entre les facteurs de contingence et les indicateurs du BSC utilisés.....	67
Tableau 22. Matrice de corrélation et les indices de VIF (Annexe 02).....	71
Tableau 23. Modèle de régression (degré d'utilisation des indicateurs du BSC).....	71
Tableau 24. Validation du modèle	76

LISTE DES FIGURES

Figure 1. Modèle de recherche	7
Figure 2. Positionnement de la carte stratégique au sein du processus de la planification stratégique	15
Figure 4. Structure générale de la carte stratégique	45
Figure 5. Schéma de déclinaison de la vision et mission sur les quatre perspectives du BSC	46
Figure 6. Graphique circulaire démontrant les pourcentages des fonctions occupées par les répondants de l'étude	58
Figure 7. Propriété de l'entreprise	59
Figure 8. Propriété étrangère de l'entreprise (multinationale).....	59
Figure 9. Graphique circulaire démontrant les pourcentages des secteurs d'activité des entreprises	60

INTRODUCTION

1.1. Contexte et intérêt du thème

L'incertitude, l'intensité de la concurrence [\(Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#), la rapidité des évolutions technologiques et le raccourcissement du cycle de vie des produits caractérisent l'environnement d'aujourd'hui [\(Nimpa & Teulon, 2018\)](#). Ces caractéristiques environnementales ont mené à une crise dans le domaine du contrôle de gestion. Les outils traditionnels de ce dernier ainsi que des systèmes de mesure de la performance, basés principalement sur les mesures financières, sont mis en question [\(Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#).

L'intérêt accordé au savoir et à d'autres actifs intangibles met l'accent sur l'évaluation de la performance financière future sur la base des indicateurs non financiers plutôt que par des indicateurs financiers uniquement [\(Nimpa & Teulon, 2018\)](#).

Dans le cadre de l'environnement concurrentiel d'aujourd'hui, l'intégration ou l'équilibre dans le système de mesure de la performance est désormais nécessaire pour le succès à long terme des entreprises [\(Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\)](#).

Dans un aspect théorique, les chercheurs soulignent l'importance de développer des outils qui ont le potentiel d'évoluer en fonction des changements organisationnels, environnementaux et technologiques [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#). En pratique, et, afin de s'adapter à un environnement interne et externe de plus en plus complexe, se conformer aux besoins internes de développement d'une organisation et atteindre les objectifs de cette dernière, les dirigeants d'entreprises accordent une attention croissante aux questions stratégiques [\(Li, An, & Liu, 2021\)](#). L'un des outils qui répondent à ce potentiel ; le *balanced scorecard* ou, le tableau de bord prospectif.

Néanmoins le développement de d'autres systèmes et modèles, le développement continu du concept du *balanced scorecard* allant d'un simple outil d'évaluation de la stratégie et de mesure de la performance, à un système de management stratégique puis, à un système de mesure durable est largement discuté, évalué et appliqué au cours des trois dernières décennies [\(Moura, 2020\)](#). Ce sujet prend de plus en plus d'ampleur dans les recherches scientifiques qui abordent cet outil de différents angles [\(Dudic, Dudic, Gregus, Novackova, & Djakovic, 2020\)](#).

De nombreuses études contribuent donc, à l'extension de la connaissance du modèle du *balanced scorecard* qui est considéré comme étant un outil managérial moderne orienté vers

l'avenir [\(Benková, Gallo, Balogová, & Nemec, 2020\)](#). Elles ont même abouti à l'émergence de ce modèle, l'adaptant au secteur public [\(Tran & Nguyen, 2020\)](#), en particulier aux gouvernements locaux, aux ministères et aux agences gouvernementales [\(Dudic, Dudic, Gregus, Novackova, & Djakovic, 2020\)](#).

En Algérie, le contexte est caractérisé par la mobilisation sociale et la transition politique prolongées, la croissance de l'économie algérienne ne cesse de se dégrader depuis quelques années, indiquant ainsi, son instabilité [\(Groupe de la banque mondiale, 2020\)](#). Au niveau sectoriel, le recul structurel de l'industrie des hydrocarbures persiste toujours, notamment avec le recul des prix de pétrole due principalement à la crise sanitaire actuelle [\(MEFR, 2020\)](#), avec une modeste contribution du segment hors hydrocarbures à la croissance de l'économie. Le secteur privé est considéré comme principal moteur de la croissance économique [\(Groupe de la banque mondiale, 2020\)](#).

Le présent thème gagne en importance et il existe un nombre considérable d'articles scientifiques qui explorent l'application du modèle de tableau de bord prospectif dans les entreprises comme modèle de mesure de leurs performances [\(Dudic, Dudic, Gregus, Novackova, & Djakovic, 2020\)](#). De plus en plus d'utilisateurs sont satisfaits des résultats de ce modèle dans les entreprises et, c'est précisément la raison pour laquelle ce modèle a été choisi pour cette recherche comme modèle de base pour mesurer la performance et l'évaluation de la mise en œuvre d'activités innovantes dans les entreprises algériennes.

Ce document s'intéresse également à l'étude du niveau d'intégration des tableaux de bord prospectifs dans les entreprises économique algériennes ainsi qu'à l'étude des facteurs de contingence qui influencent cette intégration. Il donne matière à réflexion aux directeurs financiers et aux contrôleurs de gestion sur la manière de répondre efficacement aux besoins d'information des cadres supérieurs, des managers et du personnel opérationnel [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

L'analyse des recherches empiriques menées sur les déterminants des systèmes de contrôle de gestion d'une entreprise fait apparaître deux visions distinctes de la théorie de la contingence, à savoir la contingence objective ou structurelle et, la contingence subjective ou comportementale [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

Dans notre étude, nous nous sommes limités à étudier les facteurs de la contingence structurelle, également appelée contingence organisationnelle qui peuvent être résumés par quelques caractéristiques fondamentales qui renvoient aux concepts plus généraux des

contextes internes et externes d'une entreprise. En particulier, [Bouamama, Basly et Zian \(2021\)](#) affirment que l'adoption des *balanced scorecards* peut dépendre d'un ensemble de facteurs organisationnels et environnementaux tels que la taille de l'entreprise, sa stratégie, l'orientation de la relation client, la structure organisationnelle et les caractéristiques de l'environnement externe.

1.2. Objectif

L'objectif principal de notre étude est de mesurer le degré d'intégration et la nature des indicateurs prospectifs, multidimensionnels et équilibrés s'inscrivant dans l'approche du *Balanced Scorecard* dans les systèmes de mesure et de contrôle de la performance des entreprises, confrontées à des environnements émergents et changeants [_\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Sharma & Sharma, 2020; Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021\)](#), notamment dans le cas des entreprises algériennes.

Toutefois, d'autres objectifs secondaires et spécifiques peuvent être dérivés. Nous citons :

- Connaître la notion du *balanced scorecard* et ses principaux axes de performance [\(S.Kaplan & P.Norton, 1992; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\)](#),
- Étudier le concept de *strategy map* et des relations de cause-à-effet [_\(Kaplan & Norton, 2000; S.Kaplan & P.Norton, 2007; Cokins, 2020; Kober & Northcott, 2020; Moraga, Quezada, Palominos, Oddershede, & Silva, 2020; Li, An, & Liu, 2021\)](#),
- Identifier le rôle qu'occupe le *balanced scorecard* comme outil de pilotage stratégique et opérationnel dans le système de mesure de la performance des entreprises [_\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Thananchayan & Gooneratne, 2018; Bescos, Deville, & Foulquier, 2020; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Mamabolo & Kerrin, 2020; Oliveira, Martins, Camilleri, & Jayantilal, 2021\)](#),
- Étudier l'impact des facteurs de contingence sur l'adoption des tableaux de bord prospectifs [_\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#) en termes de degré d'utilisation et de variété des indicateurs de performance [_\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#),
- Identifier les raisons d'adoption ou de non-adoption de cet outil de gestion par les entreprises [_\(Nimpa & Teulon, 2018; Zahoor & Saha, 2018; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Dudic, Dudic, Gregus, Novackova, & Djakovic, 2020\)](#).

1.3. Problématique

Afin de pouvoir atteindre les objectifs de notre recherche, nous formulons notre problématique comme suit :

Existent-ils un impact significatif entre les facteurs de contingence et le degré d'adoption du *balanced scorecard* par les entreprises économiques algériennes ?

(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018; Sharma & Sharma, 2020; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021)

1.4. Hypothèses

Dans le but de répondre à notre problématique, et d'après les travaux de Quesado, Aibar-Guzmán et Rodrigues (2016), Aliouat, Frij et Chraïbi (2017), Hoang, Dinh, Tran et Nguy (2018), Asiaei et Bontis (2019), Costantini, Landi et Bonazzi (2020), Sharma et Sharma (2020), Francois-Xavier, Noe et Souaibou (2021), Rherib, El Amili et Baba El Khourchi (2021) et, Bouamama, Basly et Zian (2021), nous mettons en évidence deux hypothèses de recherche. Ces hypothèses préconisent l'existence de liens entre des variables internes et/ou externes (Hassan, Nordin, & Azamin, 2021) et la variété des indicateurs utilisés pour mesurer les quatre dimensions de la performance régies par le *balanced scorecard*.

- **Facteurs internes**

Les facteurs internes font référence aux éléments qui constituent l'environnement interne de l'entreprise et qui sont contrôlables par celle-ci. Néanmoins cette prise de contrôle, ces éléments peuvent favoriser ou entraver la performance et l'environnement commercial de l'entreprise. Un large éventail de déterminants est défini dans la littérature pour influencer les entreprises à adopter un système de mesure innovant et transversal (Hassan, Nordin, & Azamin, 2021).

Les caractéristiques internes représentent un facteur critique dans l'adoption des pratiques modernes de contrôle de gestion dans divers types d'entreprises. Dans la littérature, un ensemble d'éléments internes sont impliqués dans les enquêtes pour déterminer s'il y a un effet sur l'adoption de l'innovation et l'utilisation des pratiques modernes de gestion à savoir ; le *balanced scorecard* (Hassan, Nordin, & Azamin, 2021). Dans le cas des entreprises

économiques algériennes, les facteurs organisationnels qui affectent le système de mesure de la performance ont été explorés.

Nous pouvons souligner que parmi les facteurs les plus analysés, il y a des caractéristiques organisationnelles telles que la taille de l'entreprise, l'âge de l'entreprise, la stratégie, la structure organisationnelle, le secteur d'activité et le style de management [_\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Sharma & Sharma, 2020; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Asiaei & Bontis, 2019; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\).](#)

Pour pouvoir valider ou rejeter notre première hypothèse portant sur la relation entre les facteurs de contingence internes et l'adoption du *balanced scorecard*, nous utilisons les variables ; âge, taille, secteur d'activité, stratégie, structure organisationnelle et style de management.

H1 → Les facteurs de contingence internes ont un effet significatif sur le degré d'adoption du *balanced scorecard* [_\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Sharma & Sharma, 2020; Hassan, Nordin, & Azamin, 2021; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\).](#)

- **Facteurs externes**

Quant aux facteurs de contingence externes, ils font référence aux éléments appartenant à l'environnement externe de l'entreprise et qui sont non-contrôlables par cette dernière et, affectent la stabilité et le déroulement de son activité [_\(Hassan, Nordin, & Azamin, 2021\).](#) Ils sont les facteurs liés aux caractéristiques du marché et à l'incertitude de l'environnement [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\).](#)

L'incertitude environnementale est une variable explicative fondamentale des systèmes de contrôle de gestion [_\(Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\).](#) Elle incite au recueil d'informations sophistiquées pour améliorer le processus de prise de décision au regard des gestionnaires. Elle joue un rôle modérateur dans la relation entre la mise en œuvre du *balanced scorecard* et la performance des entreprises ce qui montre la valeur de la collecte

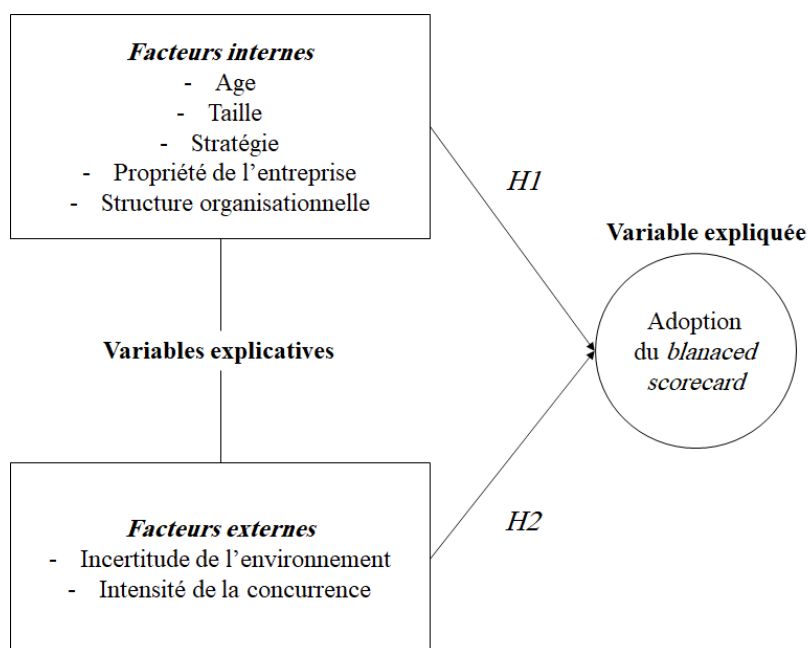
d'informations précises et opportunes sur les conditions émergentes qui interagissent avec les systèmes de gestion [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

L'incertitude environnementale et l'intensité concurrentielle sont utilisées comme des variables contingente dans de nombreuses études [\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018; Sharma & Sharma, 2020; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

H2 → Les facteurs de contingence externes ont un effet significatif sur le degré d'adoption du *balanced scorecard* [\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018; Sharma & Sharma, 2020; Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Hassan, Nordin, & Azamin, 2021\)](#).

Nous résumons notre modèle de recherche sur la **Figure 1**.

Figure 1. Modèle de recherche



1.5. Méthode

Afin de répondre à notre problématique et de tester nos hypothèses de recherche, notre étude s'appuie sur une étude quantitative visant à analyser les pratiques de mesure de la performance et ce, en menant une enquête par questionnaire [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Sharma & Sharma, 2020; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#). L'enquête est établie auprès d'un échantillon de 36 entreprises économiques algériennes ayant différents profils et 43 individus, répartis selon un ensemble de critères bien défini.

En tenant compte de l'objectif de la présente étude, nous considérons que la théorie de la contingence fournit le cadre adéquat pour fonder notre étude empirique. C'est l'une des principales approches théoriques qui soutiennent les études qui tentent d'expliquer les déterminants de l'utilisation de différentes pratiques de contrôle de gestion [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\)](#).

Ainsi, en appliquant les hypothèses de la théorie de la contingence, on peut dire que la propension d'une organisation à adopter le *balanced scorecard* est contingente à ses caractéristiques et l'environnement dans lequel elle opère [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Hassan, Nordin, & Azamin, 2021\)](#).

1.6. Terrain de recherche

Notre organisme d'accueil est NAFTAL – *Société Nationale de Commercialisation et de Distribution de Produits Pétroliers*, 100% filial de SONATRACH et, est une Société Par Action (SPA) au capital social de 40 MDA.

Elle a pour principales missions (document interne) :

- La commercialisation, le stockage, le transport et la distribution des produits pétroliers et dérivés ;
- La couverture des besoins du marché national en produits pétroliers et dérivés ;
- Le développement de toute forme d'activités conjointes en Algérie et hors Algérie avec des sociétés algériennes ou étrangères, la prise et la détention de tous portefeuilles d'actions, les prises de participations et autres valeurs mobilières dans toutes sociétés existantes ou à créer en Algérie ou à l'étranger ;

Et généralement toutes opérations industrielles, commerciales, financières, mobilières ou immobilières pouvant se rattacher directement ou indirectement à son objet social.

1.7. Intérêt de la recherche

Notre étude contribue à la littérature de deux manières. Premièrement, cette étude fournit des preuves sur les facteurs de contingence qui influencent l'utilisation des *balanced scorecards* pour la mesure de la performance dans les entreprises en Algérie. Deuxièmement, la plupart des études sur le *balanced scorecard* sont étrangères et donc, hors contexte algérien.

Vu les différences dans les résultats entre les études des différents pays, il nous semble intéressant de comparer si nos résultats sont similaires aux résultats rapportés dans les recherches précédentes.

1.8. Annonce du plan

Ce document est organisé comme suit :

La partie *introduction* donne une vue d'ensemble du contexte et de l'intérêt du thème. Elle présente les objectifs et identifie le problème de recherche. Elle présente également le modèle de recherche développé à partir de la littérature et discute de ses principaux concepts et composants puis, formule les hypothèses de recherche qui sont testées par la méthode de recherche appliquée.

Le *chapitre I* présente le cadre théorique sous quatre sections ; (1) Revue de littérature, (2) Contrôle de gestion et Système de Mesure de la Performance, (3) Indicateurs et Tableau de bord et enfin, (4) *Balanced scorecard*.

Le *chapitre II* présente le cadre méthodologique composé en une partie *Données* pour présenter l'échantillon de l'étude ainsi que les variables de mesure et, en une partie *Méthode* pour présenter la méthode de travail et de collecte des données.

Le *chapitre III* présente les résultats de l'étude empirique puis, une discussion de ces résultats avec ceux de la revue de littérature.

Enfin, la *conclusion* qui résume les éléments abordés dans le mémoire, les principaux résultats, les contributions théoriques et managériales de cette recherche. Elle se termine par une description des limites de la recherche ainsi que les éventuelles recherches futures possibles.

CHAPITRE I : CADRE THÉORIQUE

Section 01 : Revue de littérature

1.1.Approche du Balanced ScoreCard

En 1980, les dirigeants des entreprises commençaient à apercevoir l'inefficacité de leurs modes de gestion traditionnels basés sur des mesures financières [_\(Kaplan & Norton, 1992\)](#).

Aujourd'hui, et dans le cadre d'une concurrence basée sur l'information, beaucoup d'entreprises se transforment, car, pouvoir exploiter ses actifs intangibles est devenu plus décisif que de pouvoir gérer et investir dans des actifs physiques [_\(Kaplan & Norton, 1993\)](#). Cette façon de penser a émergé lorsque Robert S. Kaplan, professeur à la *Harvard Business School*, et David P. Norton, consultant, fondateur et directeur du groupe *Palladium*, ont mis au point, pour la première fois en 1992 [_\(Kaplan & Norton, 1993; Nimpa & Teulon, 2018\)](#), le *balanced scorecard* ou, dans la traduction française, le tableau de bord prospectif.

Le *balanced scorecard* est principalement développé comme étant un outil de mesure de la performance [_\(Kaplan & Norton, 1992; Mamabolo & Myres, 2020; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#).

Cet outil suggère quatre paramètres de métriques – financières (mesurer le niveau de la performance financière de l'entreprise), de clients (mesurer le niveau de satisfaction des clients), de processus internes (mesurer les innovations et la possibilité d'acquisition d'avantage concurrentiel), d'apprentissage et de croissance (mesurer le degré d'intégration de la ressource humaine et de leur développement organisationnel) [_\(Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 1993; S.Kaplan & P.Norton, 2007; Kaplan R. , 2010; Sharma & Sharma, 2020; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#).

Le *balanced scorecard* fournit aux dirigeants un cadre complet qui traduit les objectifs stratégiques d'une entreprise en un ensemble cohérent de mesures de la performance [_\(Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 1993\)](#). L'utilisation diversifiée et équilibrée de mesures financières et non financières permet de renforcer la relation entre la stratégie et les opérations. Elle reflète également l'importance accrue accordée à toutes les parties prenantes, contrairement aux indicateurs traditionnels purement financiers qui se concentrent uniquement sur les intérêts des actionnaires [_\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

Il a un aspect prospectif qui résulte principalement de sa capacité d'appréhender les performances passées et les performances futures en identifiant les facteurs-clés de succès [_\(Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#).

Le tableau de bord prospectif oblige les dirigeants à se concentrer sur les mesures les plus critiques qui se focalisent sur la vision stratégique [_\(Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 1993; Kaplan & Norton, 2000\)](#) d'où il importe de choisir les plus pertinentes [\(Libaert & Suart, 2019\)](#).

Les indicateurs sont qualifiés bons quand ils répondent à des objectifs précis, clairs et bornés dans le temps. Le choix de ces indicateurs est basé sur la stratégie adoptée, les enjeux les plus critiques de l'entreprise et sa capacité de répondre à un besoin d'évaluation et servir d'un pilier au processus de pilotage [_\(Libaert & Suart, 2019\)](#). Une bonne mesure doit faire une partie intégrante du processus de management et donc, du processus de formulation de la stratégie. La particularité dans le critère de sélection et limitation du nombre de mesures à intégrer participe au développement du *balanced scorecard* allant d'un outil de mesure de la performance à un système de management [_\(Kaplan & Norton, 1993\)](#).

Dans la troisième phase de développement du présent concept, le *balanced scorecard* (BSC) est passé d'un simple outil de mesure de la performance à un système complet de management stratégique [_\(Kaplan & Norton, 2001; S.Kaplan & P.Norton, 2007; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#). Étant de plus en plus associé à la planification et à la mise en œuvre stratégique, le BSC sert de cadre de gestion capable d'identifier et d'exploiter les principaux moteurs de valeur que les entreprises peuvent exploiter pour optimiser leurs stratégies [_\(Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#).

Pour chaque perspective du *balanced scorecard*, une liste d'objectifs et de cibles doit être dressée. Ce BSC permet donc aux entreprises de suivre les résultats financiers tout en surveillant simultanément les progrès réalisés dans le développement des capacités et l'acquisition des actifs incorporels dont elles auraient besoin pour leur croissance future. Ce tableau de bord permet aux gestionnaires d'introduire quatre nouveaux processus qui aident les entreprises à lier la stratégie à long terme d'une entreprise à ses objectifs financiers à court terme, à savoir ; la traduction de la vision, communiquer et établir des liens entre stratégie et objectifs, planification des activités en les intégrant aux plans financiers, rétroaction et apprentissage stratégique permettant de procéder aux ajustements nécessaires [\(S.Kaplan & P.Norton, 2007\)](#).

Le système de mesure de l'organisation affecte fortement le comportement des managers et des employés [_\(Kaplan & Norton, 1992; Kaplan & Norton, 2001\)](#). Le *balanced scorecard* est considéré comme un acteur non-humain qui influence les acteurs humains et apporte des

bénéfices spécifiques d'une utilisation à long terme, en raison des différents rôles joués par cet outil [\(Bescos, Deville, & Foulquier, 2020\)](#).

Malgré les freins et les difficultés techniques probables liés à la mise en œuvre des tableaux de bord prospectifs, la gestion des ressources humaines n'est pas le moindre des enjeux expliquant le succès de l'approche du *balanced scorecard* [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#). L'implication des employés, la culture axée sur la performance et l'engagement de la direction sont les principaux facteurs organisationnels qui influencent la mise en œuvre du système de mesure de la performance [\(Hassan, Nordin, & Azamin, 2021\)](#).

Il doit y avoir une réelle coopération entre managers, contrôleurs de gestion et employés [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#). À travers le *balanced scorecard*, la direction traduit sa stratégie et sa vision en un ensemble de mesures de performance que les employés peuvent comprendre. Cela permet ; à la direction, de coordonner et d'affiner toutes les opérations et activités afin de garantir que chaque activité soit alignée sur la stratégie de l'entreprise [\(Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#) et, aux cadres et aux employés, d'obtenir une image complète de la façon dont leur travail contribue au succès de l'entreprise [\(Thananchayan & Gooneratne, 2018\)](#).

Ceci dit, qu'une forte implication de la direction générale est requise [\(Kaplan & Norton, 2001\)](#) car elle possède la légitimité de faire comprendre et accepter le projet d'adoption et de l'utilisation effective du *balanced scorecard* par l'ensemble des acteurs, notamment en cas d'éventuelles rigidités organisationnelles [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

Le *balanced scorecard* est donc principalement utilisé pour aligner la stratégie sur les objectifs et améliorer les processus métiers et la communication au sein des organisations [\(Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#), tout en offrant aux praticiens un aperçu de la manière dont les outils de comptabilité de gestion peuvent réussir en les modifiant continuellement pour qu'ils correspondent aux attentes des managers et au contexte de l'entreprise [\(Thananchayan & Gooneratne, 2018\)](#).

1.2.Liens de causalité et la carte stratégique au sein du *Balanced Scorecard*

La notion de causalité est centrale dans le *balanced scorecard* [\(Kaplan & Norton, 1996; Kober & Northcott, 2020; Cokins, 2020; Moraga, Quezada, Palominos, Oddershede, & Silva, 2020\)](#). Le tableau de bord prospectif mesure les performances de l'entreprise sous quatre angles : financier, client, processus internes et, apprentissage et croissance. Une carte

stratégique est un cadre visuel pour les objectifs d'entreprise dans ces quatre domaines (Moraga, Quezada, Palominos, Oddershede, & Silva, 2020) applicables dans divers secteurs (Kaplan & Norton, 2000).

Cet outil est largement reconnu par les universitaires et les gestionnaires car il est capable d'aligner les stratégies organisationnelles (missions et visions), les indicateurs stratégiques et la gestion des parties prenantes (Oliveira, Martins, Camilleri, & Jayantilal, 2021).

Les cartes stratégiques mettent en évidence la ligne de mire souvent pas claire entre la stratégie de l'entreprise et le travail quotidien des employés (Kaplan & Norton, 2000). D'après Cokins, une carte stratégique comprend des liens de dépendance entre les indicateurs clés de performance qui dérivent du contexte de la mission et de la vision de l'organisation (Cokins, 2020).

Ces liens de dépendance suivent une direction ascendante des effets cumulatifs des contributions (Cokins, 2020) et améliore considérablement la collaboration et la coordination au sein de l'organisation (Kaplan & Norton, 2000). Par conséquent, le tableau de bord prospectif peut être utilisé pour évaluer et mesurer la communication et la performance organisationnelle des entreprises (Oliveira, Martins, Camilleri, & Jayantilal, 2021).

Les leaders organisationnels sont régulièrement confrontés au défi de communiquer leurs objectifs stratégiques à leurs parties prenantes (Oliveira, Martins, Camilleri, & Jayantilal, 2021). Si les dirigeants peuvent décrire la stratégie de leurs organisations d'une manière plus disciplinée, ils augmenteront les chances de réussite de sa mise en œuvre. Les cartes stratégiques aideront les organisations à envisager leurs stratégies de manière cohésive, intégrée et systématique (Kaplan & Norton, 2000).

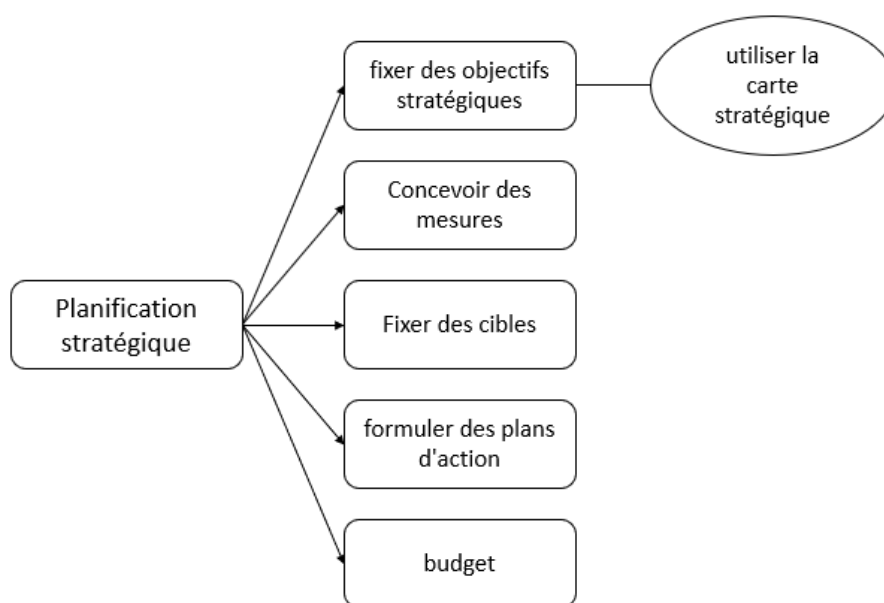
Selon Kaplan et Norton, l'un des principes fondamentaux du tableau de bord prospectif est que des relations de cause-à-effet existent entre les mesures au sein de ses quatre perspectives (Kaplan & Norton, 2000; Kober & Northcott, 2020).

Tester les relations causales dans le cadre d'un *balanced scorecard* présente des défis pratiques (Kober & Northcott, 2020). Il n'existe pas de méthodes standards pour identifier ces relations. Dans de nombreuses entreprises, elles sont identifiées de manière conceptuelle, en utilisant l'expérience et les connaissances des dirigeants de l'entreprise (Moraga, Quezada, Palominos, Oddershede, & Silva, 2020).

Kober et Northcott testent la validité des relations de cause-à-effet dans un *balanced scorecard* utilisé par 21 conseils de santé de district de Nouvelle-Zélande et trouvent des preuves de la plupart des relations causales attendues [_\(Kober & Northcott, 2020\)](#). Des relations causales d'une carte stratégique existante d'une entreprise de production sont également identifiées à travers une étude quantitative menée par [_\(Moraga, Quezada, Palominos, Oddershede, & Silva, 2020\)](#). En opposé, l'apport que pourrait avoir un tel outil et la relation de causalité énoncée par Kaplan et Norton, restent encore douteux dans l'esprit des dirigeants de petites et moyennes entreprises exerçant dans un contexte particulier, tel est le cas dans les pays moins développés [_\(Nimpa & Teulon, 2018\)](#).

Dans l'étude exploratoire de [Li, An et Liu](#), qui vise à explorer la relation entre les composantes du système de contrôle de gestion de *China Ressources Group* et l'influence de ces composantes sur l'effet de la mise en œuvre de ce système. Les résultats de l'étude attestent que le processus formel de planification stratégique crée un environnement d'application pour la carte stratégique et le *balanced scorecard*, ce qui facilite l'adoption de ces outils par l'entreprise. La **figure 2** traduit la combinaison de la carte stratégique et de la planification stratégique formelle qui permet d'établir une relation logique entre les objectifs stratégiques et les objectifs budgétaires, ainsi que de renforcer les capacités de l'entreprise [\(Li, An, & Liu, 2021\)](#).

Figure 2. Positionnement de la carte stratégique au sein du processus de la planification stratégique



Source : [_\(Li, An, & Liu, 2021, p. 4\)](#)

D'après [\(Kaplan & Norton, 2003\)](#), toute amélioration dans les actifs intangibles se répercute sur les résultats financiers et ce grâce à une chaîne de relations de cause-à-effet.

Dans l'étude des relations de dépendance séquentielle entre les quatre perspectives du tableau de bord prospectif (apprentissage et croissance, processus d'entreprise internes, clients et finances) établit sur 1 001 employés et 985 clients de deux banques de détail indiennes, les résultats indiquent que l'apprentissage et la croissance des employés influencent positivement les processus métiers internes qui, à leur tour, influencent la perspective du client. Enfin, la perspective du client a une influence positive significative sur la performance financière [\(Zahoor & Saha, 2018\)](#). Ces résultats correspondent à la chaîne de causalité entre les objectifs stratégiques décrite par [\(Kaplan R. , 2010\)](#).

Il est révélé que les processus métiers internes servent de médiateur à la relation entre l'apprentissage et la croissance des employés et la perspective du client [\(Zahoor & Saha, 2018\)](#). Les employés mieux formés aux outils de gestion de la qualité réduisent les temps de cycle et les défauts des processus ; les processus améliorés conduisent à des délais plus courts pour les clients, à une amélioration de la ponctualité des livraisons et, à une réduction des défauts rencontrés par les clients [\(Kaplan R. , 2010; Dudic, Dudic, Gregus, Novackova, & Djakovic, 2020\)](#).

De plus, la relation entre les processus métiers internes et la performance financière est significativement méditée par la perspective du client [\(Zahoor & Saha, 2018\)](#). Les améliorations de la qualité perçues par les clients entraînent une plus grande satisfaction de ces derniers, leur fidélisation ainsi que l'augmentation des dépenses, ce qui entraîne, en fin de compte, une augmentation des revenus et des marges au profit de l'organisation [\(Kaplan R. , 2010; Dudic, Dudic, Gregus, Novackova, & Djakovic, 2020\)](#).

Toutefois, la stratégie de l'organisation n'est, ni définit ni située sur la carte stratégique. Le réseau connecté des objectifs stratégiques est équivalent à la stratégie même [\(Cokins, 2020\)](#). Les managers trouvent que leurs cartes stratégiques représentent la stratégie de leurs entreprises [\(Moraga, Quezada, Palominos, Oddershede, & Silva, 2020\)](#).

Selon [\(Cokins, 2020\)](#) , les objectifs stratégiques suggèrent les actions qu'une organisation doit mener à bien (ou du moins faire des progrès considérables dans ce sens) ou les processus de base dans lesquels elle doit exceller afin de réaliser sa stratégie, ce qui lui permettrait de concrétiser sa vision. Le rôle de la carte stratégique est de communiquer, aux employés et aux gestionnaires, la direction que les dirigeants souhaitent donner à l'organisation. En court,

les objectifs stratégiques et la carte stratégique constituent la stratégie [_\(Cokins, 2020; Moraga, Quezada, Palominos, Oddershede, & Silva, 2020\).](#)

2.3.Impact des facteurs de contingences sur le contenu des tableaux de bord

Les universitaires et les praticiens accordent une attention croissante au développement d'un système de mesure de la performance multidimensionnel en réponse aux modèles de contrôle traditionnels. Plusieurs travaux de recherche offrent aux entreprises la possibilité de développer de nouveaux systèmes de mesure de la performance contenant à la fois des informations financières et non financières [_\(Kaplan R. , 2010; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\).](#)

Le *balanced scorecard* est utilisé pour mesurer quantitativement les performances des entreprises. Les quatre perspectives adaptées d'un *balanced scorecard* peuvent être utilisées comme indicateurs de performance [_\(Mamabolo & Myres, 2020\).](#)

Les chercheurs perçoivent les avantages des systèmes de mesure de la performance pour les entreprises publiques et privées. En outre, ils affirment que l'échec ou le succès du processus d'adoption dépend de divers facteurs externes et internes [_\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Hassan, Nordin, & Azamin, 2021\).](#) Ils interprètent les facteurs externes comme étant les forces environnementales qui ne sont pas au contrôle des institutions. D'autre part, les facteurs internes présentent un ensemble de variables contrôlables qui favorisent ou entravent les performances et l'environnement commercial de l'organisation [_\(Hassan, Nordin, & Azamin, 2021\).](#)

Sur le plan théorique, l'application de la théorie de la contingence au domaine du contrôle de gestion montre que les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion peuvent varier d'une entreprise à une autre en fonction de facteurs tels que la taille, l'âge et, le secteur d'activité [_\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou , 2021\),](#) ainsi que la stratégie commerciale, l'environnement, la structure, le style de management, et d'autres [_\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\).](#)

Cependant, un nombre significatif d'études conduisent à l'élaboration de différents systèmes de mesure de la performance intégrant des facteurs de contingence [_\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\).](#)

La taille – La taille de l'entreprise est l'un des facteurs de contingence les plus étudiés dans la théorie des organisations [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

L'étude quantitative menée sur des entreprises françaises de taille intermédiaire (*Intermediate-Size Entreprises*), démontrent que leurs *balanced scorecards* peuvent être qualifiés de déséquilibrés. Selon les auteurs, une ISE est une entreprise qui compte entre 250 et 4 999 employés. Les responsables financiers dans ce type d'entreprises n'utilisent pas, dans la même mesure, tous les indicateurs constituant les quatre dimensions du *balanced scorecard* [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

En revanche, l'auteur Rherib et al., affirment que les grandes entreprises ; ayant plus de 100 employés, ont des systèmes de mesure de performance plus sophistiqués et sont plus susceptibles d'avoir le *balanced scorecard* comme outil de pilotage stratégique [\(Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#). L'utilisation du *balanced scorecard* est privilégiée par les grandes entreprises ayant plus de 100 employés [\(Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#).

D'autres auteurs soutiennent le précédent constat affirmant que la taille de l'entreprise incite à suivre des mesures de performance équilibrées et prospectives [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Sharma & Sharma, 2020\)](#). Plus la taille est grande, plus l'entreprise tend à équilibrer son système de mesure de la performance afin qu'il soit conforme à la structure du *balanced scorecard* [\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#). La taille de l'entreprise a un lien positif et significatif avec l'équilibrage des tableaux de bord des entreprises [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021\)](#).

Pour plus de précision, la taille a un impact positif sur le niveau d'utilisation des indicateurs clients et d'apprentissage organisationnel [\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021\)](#). Alors que les résultats de [Francois-Xavier, Noe et Souaibou](#) indiquent qu'il n'y a pas de lien entre la taille et la présence d'indicateurs financiers et indicateurs de processus internes, [Aliouat, Frij et Chraïbi](#) écartent l'existence de lien entre la taille et l'intégration des indicateurs financiers mais indiquent que la taille et les indicateurs de l'axe processus internes sont positivement corrélés.

L'âge – un second facteur répondu ; l'âge de l'entreprise [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#).

L'âge de l'entreprise a généralement un impact sur les comportements organisationnels (Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016). Les organisations les plus anciennes sont plus susceptibles d'adopter les techniques de comptabilité de gestion, en raison de l'existence d'un apprentissage plus élevé de la gestion. Si l'on applique ces idées au degré d'adoption du *balanced scorecard*, on s'attend à ce qu'il soit plus élevé dans les entreprises plus anciennes (Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021).

Les résultats fournis par l'étude quantitative basée sur les facteurs de contingence et le développement des indicateurs dans les entreprises publiques, indiquent que la relation entre l'âge et l'équilibre des tableaux de bord n'est pas significative (Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021). Ce constat est aussi confirmé par les résultats de recherche de (Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021). Ceci dit que l'âge n'affecte pas la variété et l'intégration des indicateurs du *balanced scorecard* (Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021).

Cependant, cette relation reste significative entre l'âge de l'entreprise et le degré d'utilisation des indicateurs de l'axe apprentissage organisationnel du *balanced scorecard*. Plus l'entreprise est âgée, plus elle est susceptible d'utiliser des indicateurs d'apprentissage organisationnel (Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021).

Le secteur d'activité – en termes d'impact du secteur d'activité des entreprises sur les pratiques du contrôle de gestion, les trois principaux types (industrielle, commerciale et entreprise de service) influent sur l'adoption des indicateurs multidimensionnels du *balanced scorecard* (Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021).

Cependant, les tableaux de bord du secteur industriel sont modérément plus équilibrés que ceux du secteur commercial et du secteur des services (Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021). Ainsi, le secteur industriel peut être une catégorie de référence quant à l'utilisation des BSCs (Bouamama, Basly, & Zian, 2021).

Nous pouvons ajouter une catégorisation de secteur d'activité ; le secteur privé et le secteur public (Hassan, Nordin, & Azamin, 2021). Dans les entreprises où la participation de l'État est faible, l'équilibrage moyen des tableaux de bord est élevé contrairement aux entreprises détenues à 100 % par l'État, où l'équilibrage moyen des tableaux de bord est faible (Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021).

La stratégie – le type de la stratégie adopté est également considéré comme facteur de contingence impactant l'adoption du *balanced scorecard* (Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018; Asiaei & Bontis, 2019). C'est la recherche d'une position concurrentielle favorable dans un secteur d'activité (Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018).

Les études de Aliouat, Frij et Chraïbi (2017) et de Hoang, Dinh, Tran et Nguy distinguent deux types de stratégies ; stratégie de domination par les coûts et stratégie de différenciation. Une orientation de différenciation met davantage l'accent sur l'utilisation des perspectives non financières du *balanced scorecard* (Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018).

En conséquence, nous pouvons s'attendre à ce que les entreprises qui poursuivent une stratégie de différenciation soient plus susceptibles d'utiliser l'approche du *balanced scorecard* que les entreprises qui poursuivent une stratégie de domination par les coûts (Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018). La stratégie de différenciation se concentre sur la fourniture de produits ou de services que les clients perçoivent comme uniques. Il s'agit notamment de la qualité supérieure, de la flexibilité du produit, de la livraison et de la conception du produit (Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018).

Les résultats de la recherche de Aliouat, Frij et Chraïbi (2017), sur l'influence de la stratégie de l'entreprise sur le niveau d'adoption du *balanced scorecard*, montrent qu'il n'existe pas une relation significative (Le coefficient de corrélation r de Pearson $< 0,059$). Les entreprises doivent adapter leur niveau de différenciation en fonction de l'environnement dont elles exercent.

Toutefois, certaines pratiques et stratégies organisationnelles, comme la responsabilité sociale des entreprises, pourraient, en effet, influencer la structure et l'adoption de systèmes d'entreprise particuliers, à savoir les systèmes de mesure des performances, notamment le *balanced scorecard* englobant des indicateurs sociaux et environnementaux (Asiaei & Bontis, 2019).

La structure et le style de management – deux caractéristiques de la structure organisationnelle sont couramment utilisées dans la littérature sur la contingence (Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018). Il s'agit de la mécanisation structurelle et de son opposé, l'organicité structurelle (Labadidi, Labadidi, Colak, & Dayan, 2020).

Une structure mécaniste implique une prise de décision centralisée, une adhésion stricte à des règles et procédures formellement prescrites, et des rôles et relations soigneusement

construits, qui, ensemble, favorisent la coordination, la spécialisation et l'efficacité. Une structure organique, en revanche, se caractérise par une faible spécialisation et une faible formalisation, facilite la prise de décision décentralisée, encourage la flexibilité et met l'accent sur la communication horizontale plutôt que verticale [\(Labadidi, Labadidi, Colak, & Dayan, 2020\)](#).

Le suivi d'un style de management moderne et d'une structure sociale développée (amélioration des conditions de travail, valorisation des compétences, des qualifications et des relations professionnelles) impactent positivement la variété des indicateurs qui équilibrent le système de mesure de la performance (le coefficient de corrélation r de Pearson $> 0,722$) [\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017\)](#). Alors que, selon [Hoang, Dinh, Tran et Nguy \(2018\)](#) et [Sharma et Sharma \(2020\)](#), la structure de l'organisation n'est pas significativement liée à l'utilisation du *balanced scorecard*.

À côté de la taille, l'âge, le secteur d'activité et la nature de la stratégie de l'entreprise, beaucoup d'auteurs évoquent d'autres facteurs de contingence pouvant influencer sur le degré d'adoption du *balanced scorecard* [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Sharma & Sharma, 2020; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#), parmi, nous citons :

La cotation en bourse – en raison de la complexité du tableau de bord prospectif. Il semble que les grandes entreprises cotées en bourse aient tendance à adopter cet outil en raison de la disponibilité relative des ressources (temps, expertise, fonds, etc.) pour soutenir son utilisation [\(Sharma & Sharma, 2020\)](#). La cotation en bourse comme facteur de contingence s'avère être significativement associé à la variété et au degré d'utilisation des indicateurs de performance dans les *balanced scorecards*. De même pour les deux autres facteurs de contingence (l'informatisation et la décentralisation) [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#)

L'incertitude de la conjoncture – l'environnement comprend tous les facteurs externes à l'organisation. L'incertitude environnementale perçue est l'une des variables contingentes cruciales qui sont largement utilisées dans la recherche sur les caractéristiques de l'information comptable de gestion [\(Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\)](#).

L'étude empirique menée par [Aliouat, Frij et Chraibi \(2017\)](#), sur 15 entreprises industrielles montre l'existence d'une forte corrélation entre l'incertitude de l'environnement et l'intégration des quatre axes du BSC (Le coefficient de corrélation r de Pearson $> 0,607$). En revanche, selon [Sharma et Sharma \(2020\)](#) et [Bouamama, Basly et Zian \(2021\)](#), l'environnement ne semble pas influencer le degré d'utilisation et la variété du contenu des

balanced scorecards. De même pour les autres facteurs de contingence et de contrôle (la taille, l'industrie, la formation des managers, la stratégie d'entreprise, l'utilisation des budgets et la méthode ABC) [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

Cependant, lorsque l'incertitude de l'environnement est associée à l'importance de la taille de l'entreprise, une relation significative et positive est constatée [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#). Les grandes entreprises opérant dans un environnement incertain produisent des tableaux de bord plus équilibrés et plus diversifiés [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#) afin de faire face à la conjoncture mondiale qui est complexe et incertaine [\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017\)](#).

L'intensité de la concurrence – Hoang, Dinh, Tran et Nguy révèlent que le niveau de concurrence est le facteur le plus important qui peut affecter l'utilisation de l'approche du *balanced scorecard*. L'intensité de la rivalité entre les concurrents d'une industrie fait référence à la mesure dans laquelle les entreprises d'une industrie font pression les unes sur les autres et limitent leur potentiel de profit [\(Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\)](#).

La propriété étrangère et le marché mondial – Les auteurs constatent que la propriété étrangère est liée de manière significative et cohérente à l'utilisation du *balanced scorecard* [\(Sharma & Sharma, 2020\)](#). Les entreprises dont le capital d'origine étrangère a une importance considérable dans la structure de propriété montrent un degré plus élevé d'utilisation de cet outil mais, l'accès au marché mondiale ne l'est pas [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\)](#), contrairement au constat de [\(Sharma & Sharma, 2020\)](#).

La culture organisationnelle – d'autres études se sont intéressées à la notion de la culture organisationnelle qui est un ensemble de croyances et de valeurs communes qui influencent certainement le comportement et les objectifs de l'institution et, aident les employés à comprendre le fonctionnement de leurs organisations [\(Hassan, Nordin, & Azamin, 2021\)](#).

Les résultats de la recherche menée par [Hassan, Nordin et Azamin \(2021\)](#), affirment qu'il y'a un effet modéré de la culture organisationnelle sur la relation entre l'adoption de l'innovation et les pratiques de gestion moderne et, les facteurs environnementaux qui rentrent dans les systèmes de mesure de la performance. De même pour la taille qui est positivement liée à l'innovation vu que les grandes organisations détiennent plus de ressources financières, de capital humain et de capacités de recherche et de développement de produits [\(Sharma & Sharma, 2020\)](#).

D'un côté, les résultats des multiples recherches menées par (Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Asiaei & Bontis, 2019; Sharma & Sharma, 2020; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Hassan, Nordin, & Azamin, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021) qui s'intéressent aux facteurs de contingence internes ; la taille, l'âge, le style de management, le secteur d'activité, la formation des employés, la stratégie, etc., déclarent que la majorité de ces facteurs ont une influence significative sur le degré d'appropriation du tableau de bord prospectif.

D'un autre côté, les constats perçus par (Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Sharma & Sharma, 2020; Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Hassan, Nordin, & Azamin, 2021; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018) évoquant les facteurs de contingence externes tels que l'incertitude de l'environnement, la concentration sur des marchés mondiaux, etc., attestent que ces facteurs impactent les niveaux d'adoption de la structure équilibrée du *balanced scorecard*.

Tableau 1. Revue des auteurs qui traitent les liens des facteurs de contingence et le BSC

N°	Auteurs	Année	Recherche	Méthode
1	(Bouamama, Basly, & Zian)	2021	Étudier l'existence de relation significative entre les facteurs de contingence et le contenu des tableaux de bord équilibrés en termes de degré d'utilisation et de variété des indicateurs de performance	Méthode quantitative, suivant une enquête par questionnaire. Analyse par des régressions multiples et des analyses multi-groupes
2	(Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi)	2021	Étudier l'impact de deux facteurs de contingence sur l'adoption des tableaux de bord prospectifs ; la taille et l'âge de l'entreprise	Étude quantitative, enquête par questionnaire
3	(Francois-Xavier, Noe, & Souaibou)	2021	Déterminer la nature des indicateurs développés dans les tableaux de bord des entreprises publiques et vérifier le lien existant entre certains facteurs de contingence et les indicateurs de pilotage développés dans ces tableaux de bord	Étude quantitative, enquête par questionnaire
4	(Sharma & Sharma)	2020	Examiner les facteurs liés à l'utilisation du tableau de bord prospectif par les entreprises privées	Étude quantitative, enquête par questionnaire
5	(Costantini, Landi, & Bonazzi)	2020	Étudier le taux d'utilisation et l'utilité perçue du <i>balanced scorecard</i> ainsi que les déterminants et motivations potentiels de son utilisation (ou de la non-utilisation)	Analyse quantitative
6	(Asiaei & Bontis)	2019	Proposer un modèle conceptuel dont le système de mesure de la performance intégré, à savoir le <i>balanced scorecard</i> durable, joue un rôle dans l'association entre la RSE et la performance des entreprises	Une méthode d'enquête sur terrain

7	(Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018)	2018	Tester l'hypothèse de la relation entre les variables de contingence et l'utilisation du <i>balanced scorecard</i> pour la mesure de la performance	Analyse de régression par les moindres carrés ordinaires
8	(Aliouat, Frij, & Chraïbi)	2017	Mesurer le degré d'intégration des indicateurs reliés au <i>balanced scorecard</i> dans le contrôle de la performance de l'entreprise et, montrer l'intérêt de rebalancer les outils de pilotage stratégiques et opérationnels des entreprises activant dans le secteur industriel afin de se munir d'un moyen d'affrontations aux crises et à la concurrence aigue	Une étude quantitative hypothético-déductive basée sur des questionnaires et une analyse de corrélation
9	(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues)	2016	Analyser la relation entre un ensemble de facteurs organisationnels extrinsèques et intrinsèques et l'adoption du tableau de bord prospectif par des organisations portugaises privées	Méthode quantitative, suivant une enquête par questionnaire

Le tableau suivant montre les facteurs de contingence communs étudiés par les auteurs évoqués dans le tableau précédent (tableau 1).

Tableau 2. Facteurs de contingence communs étudiés par les auteurs dans la revue de littérature

		Articles								
		1	2	3	4	5	6	7	8	9
Facteurs de contingence	Taille	X	X	X	X	X			X	X
	Age		X	X						X
	Structure organisationnelle	X			X			X	X	
	Secteur d'activité			X		X				
	Incertitude de l'environnement et intensité de la concurrence	X			X			X	X	
	Style de management								X	
	Stratégie						X	X	X	X
	Cotation en bourse	X			X					
	Participation publique			X						
	Informatisation	X								
	Propriété étrangère et marché mondiale				X					X
	Responsabilité sociale des entreprises						X			

Section 02 : Contrôle de gestion et Système de Mesure de la Performance

2.1. Contrôle de gestion

Les méthodes classiques pour mesurer et piloter la performance des organisations, seules, sont devenues incapables de répondre aux exigences des projets globaux de management de la performance. Le contrôle de gestion muni les organisations d'une armure d'outils capables d'épauler leurs systèmes de mesures de la performance afin d'assurer la bonne acquisition et exploitation des ressources et d'atteindre leurs objectifs sur le court et le long terme (AMIFI & Benlakouiri , 2019).

2.1.1. Notion

Il convient de clarifier le sens du contrôle dans le contexte de l'entreprise (Ragaigne & Tahar, 2015). « *Le contrôle de gestion comprend un aspect 'contrôle' (maîtrise d'une situation) et 'gestion' (optimisation des moyens rares mis à disposition)* » (Leroy, 2018).

Il est utile de répondre aux deux principales questions 'Pourquoi ?' et 'Quoi ?'. Ces questionnements aident à identifier et préciser l'objectif général de la démarche de contrôle de gestion et de son objet (Berland, 2014).

La performance est « *l'objet central du contrôle de gestion au nom duquel est mis en œuvre l'ensemble des dispositifs techniques de la discipline* » (Berland, 2014). La performance est donc, au cœur du processus de contrôle de gestion (Berland, 2014). Ce processus cherche, à travers ses étapes, de piloter et d'atteindre les objectifs de performance fixés par l'entreprise (Alazard & Sépari, 2015). « *Aujourd'hui le contrôle de gestion doit remplir deux rôles : aider à piloter l'efficacité, c'est-à-dire gérer les facteurs clés de compétitivité, et aider à piloter l'efficience, c'est-à-dire gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés. Ainsi, par l'efficience et l'efficacité, le contrôle peut aider à piloter la performance* » (Alazard & Sépari, 2015, p. 148).

La mise en place du contrôle de gestion fortifie la motivation des acteurs, facilite la circulation des informations et donne une vision sur les performances à travers l'évaluation des résultats (AMIFI & Benlakouiri , 2019).

Plusieurs auteurs ont tenté de donner des définitions du contrôle de gestion. Nous en retenons cinq ;

« Le contrôle de gestion est défini comme le pilotage de la performance de l'entreprise. Il vise à atteindre les objectifs que l'entreprise s'est fixée d'après une stratégie déterminée, tout en recherchant à optimiser les moyens mis en œuvre. Une analyse régulière des écarts entre les réalisations et les prévisions permet de prendre des mesures correctives, de s'adapter aux évolutions imprévues. Le contrôle de gestion constitue une aide à la prise de décision » [\(Béatrice et Francis Grandguillot, 2015\)](#).

« Le contrôle de gestion est à la fois une fonction remplie par le contrôleur de gestion lui-même et un processus permettant le pilotage de l'ensemble de l'entreprise, que ce soit la direction générale, la direction intermédiaire ou bien la direction opérationnelle. Il se distingue de la fonction financière, qui, elle, garantit le développement économique de l'entreprise par le biais de l'allocation optimale des ressources financières » [\(Leroy, 2018\)](#). Ici, l'auteur présente brièvement la fonction contrôle de gestion tout en la distinguant de la fonction financière [\(Leroy, 2018, p. 1\)](#).

« Le contrôle de gestion est l'ensemble des pratiques créatrices d'ordre et de sens reposant sur l'exploitation de données chiffrées financières et non financières, visant à orienter les comportements des acteurs. Sa définition ainsi posée, le contrôle ressort comme l'un des principaux processus de management de l'organisation » [\(Berland, 2014\)](#). Le contrôle est l'une des plus importantes fonctions du management d'entreprise. La pratique du management vient répondre à une finalité, à atteindre un objectif ou à une obtention de résultats précis. Par le contrôle de gestion, l'entreprise est dotée d'un moyen, à côté d'autres, permettant l'atteinte de ses résultats [\(Berland, 2014\)](#).

« Le contrôle de gestion devient alors un système d'information global proposant un tableau de bord pour piloter plusieurs étapes. Pour développer cet axe, il convient d'utiliser les systèmes de communication, de télématique, d'échanges de données informatisées, de logiciels intégrés (ERP) qui permettent de transmettre en temps réel et de manière sécurisée des données sur tous les flux » [\(Alazard & Sépari, 2015, p. 132\)](#). Cette définition montre la relation étroite entre le Système d'Information (SI) de l'entreprise et le contrôle de gestion. Qui l'alimente avec des données qui seront ensuite traduites en informations utiles afin de pouvoir piloter les divers processus que possède l'entreprise [\(Alazard & Sépari, 2015\)](#).

2.1.2. Périmètre du contrôle de gestion

D'après Igor Ansoff, l'organisation est divisée en trois niveaux de décision ; stratégique, tactique et opérationnelle. Etant donné que « le processus de gestion touche toutes les

décisions et les actions d'une entreprise » [_\(Alazard & Sépari, 2015, p. 8\)](#), nous pouvons distinguer pour chaque niveau de décision un processus de gestion qui lui convient.

- **Contrôle stratégique**

« La stratégie peut se définir comme l'ensemble des choix et des décisions qui portent sur les objectifs de long terme, les modalités d'action et l'allocation de ressources et qui ont pour but d'assurer la performance et la pérennité de l'entreprise » [_\(Brulhart, Favoreu, & Gherra, 2015\)](#).

La réflexion stratégique faite par la direction sur la mission, les métiers, les domaines d'activités stratégiques, les facteurs clés de succès ainsi que les objectifs à long terme de l'entreprise s'inscrit dans la phase de la planification stratégique [_\(Leroy, 2018; Ragainne & Tahar, 2015\)](#). Le contrôle stratégique vise donc à mettre en œuvre la stratégie de l'entreprise et à piloter ses choix stratégiques [_\(Ragainne & Tahar, 2015\)](#).

- **Contrôle opérationnel**

Appelé aussi contrôle d'exécution ou contrôle quotidien. Il s'intéresse aux actions courantes (≤ 1 an) afin de garantir et de vérifier la bonne mise en application des processus répétitifs et des tâches individuelles conformes aux objectifs des actions quotidiennes et des règles de fonctionnement [_\(Alazard & Sépari, 2015; Ragainne & Tahar, 2015\)](#).

Le contrôle de gestion s'installe donc comme une interface entre les deux niveaux de gestions précédents ; entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel. *« Le contrôle de gestion apparaît comme un processus articulant le long terme avec le court terme, de la stratégie à l'exécution » [_\(Alazard & Sépari, 2015, p. 148\)](#). « Il s'agit d'un processus permettant aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes et quotidiennes des services sont en cohérence » [_\(Ragainne & Tahar, 2015\)](#).*

2.1.3. Instruments du contrôle de gestion

La visée du contrôle de gestion est de piloter la performance de l'entreprise. Il mesure et analyse les résultats et fait en sorte que ces derniers correspondent aux objectifs stratégiques et opérationnels déjà définis. *« Pour mettre en place et exploiter son système de contrôle de gestion, l'entreprise dispose de plusieurs outils tels que la gestion prévisionnelle, le contrôle budgétaire... » [_\(Béatrice et Francis Grandguillot, 2015\)](#).*

- **Comptabilité analytique**

« *La comptabilité est une technique permettant de refléter les opérations de l'entreprise et sa situation* » (Disle, 2015, p. 1). Dans une optique opérationnelle, la comptabilité répond à un ensemble d'actions ou de tâches. Elle consiste en la collecte, l'organisation, la saisie, le traitement, le classement et l'enregistrement de l'information financière. Ce processus d'obtention de l'information crédible, fournit aux acteurs concernés ; un élément de preuve en gardant la traçabilité et le suivi des transactions et un instrument de contrôle et une aide à la prise de décision (Disle, 2015; Ferré & Zarka, 2014).

Elle remplit trois principaux rôles ; la reddition des comptes ou l'enregistrement des transactions économiques, l'aide à la décision et le contrôle (Ferré & Zarka, 2014).

À la différence de la comptabilité générale, la comptabilité analytique « *se présente comme un outil d'analyse afin de permettre aux gestionnaires de prendre les bonnes décisions* » (Duménil, 2014).

Chez les Très Petites Entreprises et les Petites et Moyennes Entreprises, la comptabilité analytique est l'outil ultime de pilotage de leurs exploitations. En revanche, chez les moyennes et grandes entreprises, cet instrument est utilisé comme un des outils du contrôle de gestion, il leur fournit l'ensemble des principaux éléments permettant la bonne prise de décision (Cappelletti, Baron, Desmaison, & Ribiollet, 2014).

La comptabilité analytique est « *le support des coûts opérationnels* » (Cappelletti, Baron, Desmaison, & Ribiollet, 2014). Elle fournit une meilleure connaissance des dépenses engagées par l'entreprise et produit des informations pertinentes. Ainsi, à chaque situation nécessitant une prise de décision, le comptable aura le bagage nécessaire pour quantifier et orienter les divers choix possibles (Brien, Senécal, Sakaitis, & Veillette, 2017).

- **Gestion budgétaire**

La gestion budgétaire « *s'inscrit dans le cadre prévisionnel du contrôle de gestion* » (Selmer, La boîte à outils du contrôle de gestion, 2019). Elle consiste à décliner les choix et objectifs stratégiques de l'entreprise en plans et objectifs opérationnels mesurables à moyen terme et en budgets à court terme (Brien, Senécal, Sakaitis, & Veillette, 2017).

La gestion budgétaire, faisant partie des instruments du contrôle de gestion, présente un mécanisme d'allocation et de contrôle des ressources. Cet instrument permet la simulation, l'aide à la décision ainsi que la motivation des acteurs [\(Leclère, 2012\)](#).

L'importance de la procédure budgétaire relève de son apport aux différents aspects de l'entreprise ; financiers, organisationnels, managérial et humains. Elle favorise la communication financière externe (allocation des ressources et prévisions financières) et la coordination des actions (déclinaison de la stratégie). Elle présente également une source de motivation à la performance et sécurisation des individus en termes du devenir de l'entreprise et ce, en ayant une vision claire et communiquée [\(Alazard & Sépari, 2015\)](#).

Nous retenons la définition de la gestion budgétaire suivante : « *Selon le Plan Comptable Général (PCG), la gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire, avec la participation des responsables, en programmes d'actions chiffrés appelés 'budgets', les décisions prises par la direction* » [\(Mathé, 2015\)](#).

« *Le budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé et retenu par la direction, il doit contribuer à la coordination et l'exécution de ce programme en intégrant les aspects financiers et non financiers sur un horizon annuel* » [\(Alazard & Sépari, 2015\)](#). Toutefois, il importe de distinguer entre un plan, un programme et un budget. Le plan donne une projection sur une situation future de l'activité d'une entité économique, s'étalant sur quelques années. Le programme par contre, est une prévision à court terme, donnant en détail, les niveaux d'activité, le nombre d'unités de facteurs consommés, etc. Le budget quant à lui, représente le « *chiffrage en unités monétaires de la mise en œuvre d'un programme* » [\(Leclère, 2012\)](#).

Généralement, l'entreprise possède un budget général ou directeur, celui-ci, englobe deux catégories de budgets ; les budgets d'exploitations ou opérationnels et les budgets financiers [\(Leclère, 2012; Brien, Senécal, Sakaitis, & Veillette, 2017\)](#).

Le budget général : C'est le budget global de l'entreprise réalisant une synthèse prévisionnelle des différents budgets spécifiques des diverses fonctions de l'organisation. Il participe aux décisions basées sur les informations fournies par l'exploitation et le financement [\(Leclère, 2012; Alazard & Sépari, 2015\)](#).

Les budgets d'exploitations : Ils présentent les actions prévues pour la réalisation des activités spécifiques de l'entreprise, les produits à réaliser ainsi que les charges à engager

dans une période déterminée. Nous y trouvons le budget des ventes, de production ou des charges d'exploitation et des achats [\(Brien, Senécal, Sakaitis, & Veillette , 2017\)](#).

Les budgets financiers : Ils expriment les besoins et moyens financiers de l'entreprise résultant de la mise en œuvre des budgets d'exploitation. Ceux-ci englobent, le budget de caisse globale ou de trésorerie et le budget d'investissement [\(Brien, Senécal, Sakaitis, & Veillette , 2017; Alazard & Sépari, 2015\)](#).

Tableau 3. Les types de budgets dans la gestion budgétaire

Budget général	
Budgets d'exploitation	Budgets financiers
Budget des ventes Budget de production Budget des achats	Budget de caisse globale Budget d'investissement

Source : [\(Brien, Senécal, Sakaitis, & Veillette , 2017\)](#)

• Audit

Le dernier élément des trois instruments du contrôle de gestion retenus dans cette recherche est bien l'audit.

- Concept de l'audit

L'audit est un « *processus méthodique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des preuves objectives et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits* » [\(ISO19011, 2018\)](#).

L'audit est « *la procédure de la conformité d'une tâche, d'une activité ou d'un processus, d'une entreprise* » [\(Pigé, 2017, p. 53\)](#). Par le biais de l'audit, l'auditeur examine les rapports et les informations suivant une démarche spécifique afin d'émettre un constat par rapport à la situation. Il veille à ce qu'il y est une conformité aux normes de référence [\(Pigé, 2017\)](#).

La mission d'audit nécessite la participation d'un ensemble de parties prenantes telles que ; l'audité (l'organisme ou la partie auditée), l'auditeur (la personne effectuant l'audit), le client de l'audit (demandeur de l'audit), conclusions d'audit (des rapports et des comptes rendus démontrant les résultats de l'audit) [\(ISO19011, 2018\)](#).

- Éléments de l'audit

Le plan d'audit : selon la norme [\(ISO19011, 2018, p. 2\)](#), le plan d'audit est la « *description des activités et des dispositions nécessaires pour réaliser un audit* ».

Le risque : provenant d'un effet d'incertitude. Cet effet est « *un écart, positif ou négatif, par rapport à une attente* » [\(ISO19011, 2018\)](#) prédéfinie.

Le contrôle interne : la fiabilité et la praticabilité d'un audit nécessite une bonne connaissance des forces et faiblesses du contrôle interne, autrement, les deux activités se complètent. Son utilité est conditionnée par trois critères, qu'il soit défini, pratiqué et efficient [\(Pigé, 2017\)](#). L'examen des contrôles internes aide l'auditeur à déterminer les domaines présentant le risque le plus élevé et à concevoir les tests à effectuer dans la section des travaux sur le terrain [\(Nzechukwu, 2017\)](#).

2.2. Système de Mesure de la Performance

2.2.1. Définition du Système de Mesure de la Performance

Avant d'établir le système de mesure de la performance, il importe de comprendre ce que signifie la performance.

L'objectif principale de toute entreprise est la maîtrise de sa performance, ce qui nécessite l'implication de toutes les parties prenantes. Nous abordons la performance selon ses deux principaux objectifs stratégiques, à savoir : l'efficacité et l'efficience [\(AMIFI & Benlakouiri, 2019\)](#). Un bon fonctionnement des entreprises signifie la capacité d'atteindre les résultats et les objectifs fixés (efficacité) et de parvenir à un maximum de ces résultats avec le minimum de ressources possible (efficience) [\(AMIFI & Benlakouiri, 2019; Alazard & Sépari, 2015\)](#). « *La performance est une notion polysémique, complexe et difficile à définir* » [\(Issor, 2017\)](#), elle a beau été définie selon l'unique dimension financière car, la réussite des entreprises a toujours été limitée à la maximisation des bénéfices ou des rendements sur les capitaux investis. Tandis que la concurrence impacte plusieurs facteurs, la performance devient alors « *un concept multidimensionnel qui intègre différentes dimensions pour la définir et différents indicateurs de mesure* » [\(Issor, 2017\)](#).

Selon Moura « *un système de mesure de la performance est un ensemble de mesures utilisées pour quantifier l'efficience et l'efficacité des actions* » [\(Moura, 2020\)](#). Lors de la conception et la mise en œuvre du système de mesure de la performance, il importe de prendre en considération les trois niveaux qui le comportent, à savoir :

- Le niveau 1 : qui comprend les mesures individuelles qui opérationnalisent la quantification de l'efficience et de l'efficacité des actions ;

- Le niveau 2 : qui comprend l'ensemble des mesures collectives qui donnent un aperçu sur la performance organisationnelle ; et
- Le niveau 3 : qui comprend l'infrastructure nécessaire pour collecter, organiser, analyser, diffuser et agir sur les données et les mesures [\(Moura, 2020\)](#).

2.2.2. Importance et objectifs

Un système de mesure des performances basé sur le tableau de bord prospectif met l'accent sur l'importance d'utiliser tous les types d'informations, tant financières que non financières, qui sont essentielles pour rester compétitif [\(Oriot, Alcouffe, Boutary, & Misiaszek, 2017; García-álvarez & Atristain-suárez, 2020\)](#). La mesure non justifiée et la mauvaise exploitation des informations pour l'amélioration de la prise de décision et des performances de l'organisation, devient alors un gaspillage de temps, de ressources et d'efforts [\(García-álvarez & Atristain-suárez, 2020\)](#).

Les rapports comptables sur les performances d'une entreprise sont désormais souvent fondés sur des facteurs de réussite critiques selon quatre dimensions différentes : la première dimension des informations financières est généralement complétée par trois dimensions non financières (clients, processus commerciaux et ressources humaines/innovation) [\(Krause & Arora, 2019\)](#).

Les mesures de performance devraient aligner les activités quotidiennes avec les objectifs stratégiques de l'organisation et ses facteurs critiques de succès. Elles améliorent la performance et créent une appropriation, une responsabilisation ainsi qu'un épanouissement plus large pour l'organisation [\(Parmenter, 2015\)](#).

L'un des rôles du système de mesure de la performance est de permettre l'amélioration de l'efficience et de l'efficacité, en contribuant à la stratégie organisationnelle et au suivi des résultats [\(Moura, 2020\)](#).

2.2.3. Modèles de Système de Mesure de la Performance

Face à la complexité croissante des entreprises et des marchés, aux systèmes comptables traditionnels devenus obsolètes et à l'intensification de la concurrence, le besoin de devoir mesurer d'autres aspects autre que la finance est apparue, tels que la qualité, l'innovation, la satisfaction client etc., et ce, en adoptant la philosophie de l'amélioration continue. Comme conséquences de cette insuffisance et afin de pouvoir répondre à ce besoin, de nombreux modèles de système de mesure de la performance sont proposés. Parmi ces modèles, nous

citons : la pyramide de la performance, le *balanced scorecard* et le prisme de performance [_\(Silvi, Bartolini, Raffoni, & Visani, 2015\)](#).

Ces modèles viennent remplir un but commun, celui de construire un tableau de bord de mesures permettant de refléter les objectifs de l'entreprise et d'instaurer une cohésion entre les indicateurs financiers et non-financiers [_\(Silvi, Bartolini, Raffoni, & Visani, 2015\)](#).

- ***Balanced ScoreCard* de Kaplan et Norton**

La conception des Systèmes de Mesure de la Performance est une tâche complexe, notamment chez les administrations publiques, qui nécessitent des ajustements dans leur conception et mise en œuvre afin de répondre aux particularités et circonstances uniques de ces dernières [_\(Moura, 2020; Peris-Ortiz, García-Hurtado, & Devece, 2019\)](#).

La perception des aspects sociaux en tant qu'exigences de conception est une question cruciale pour la conception du système. Les recherches sur les systèmes de mesure de la performance ont abouti à l'émergence de modèles adaptés à l'administration publique. Parmi les modèles les plus répondus dans la littérature et la pratique, le tableau de bord prospectif, développé par Kaplan et Norton (1992).

Le modèle a été appliqué au secteur public, en particulier aux gouvernements locaux, aux ministères et aux agences gouvernementales. Néanmoins le développement de d'autres systèmes et modèles, le *balanced scorecard* est largement discuté, évalué et appliqué au cours des trois dernières décennies [_\(Moura, 2020; Dudic, Dudic, Gregus, Novackova, & Djakovic, 2020\)](#).

L'adoption de systèmes de mesure de la performance holistique, allant au-delà des mesures financières, est désormais importante [_\(Moura, 2020\)](#). Ces mesures prennent différentes dimensions, telles que la dimension client, la dimension processus interne et la dimension apprentissage et développement [_\(Kaplan & Norton, 1996; Silvi, Bartolini, Raffoni, & Visani, 2015; Moura, 2020\)](#).

Le modèle du *balanced scorecard* va être abordé de manière plus détaillée dans les points de recherche qui suivent.

- **Tableau de bord Skandia**

Skandia Navigator est classé comme un modèle non monétaire et a été développé pour la première fois par l'auteur Leif Edvinsson en 1998. Il peut être utilisé par la direction comme

un modèle qui réalise la gestion de la performance et la valeur des actifs incorporels (Sulanjaku, 2014).

Les auteurs soutiennent que la comptabilité traditionnelle ne répond pas toujours à la valeur du marché et ce, en raison de la valeur des actifs incorporels ou du capital intellectuel. Le modèle analyse les actifs incorporels et leurs composants en les divisant en plusieurs éléments et en établissant différents systèmes de mesure pour chacun d'entre eux. Grâce à ce modèle, la direction est en mesure d'établir un lien entre la vision stratégique de l'entreprise et ses objectifs, servant ainsi d'outil de communication et d'information. Concrètement, le modèle divise le capital intellectuel en deux composantes principales : le capital humain et le capital structurel (Sulanjaku, 2014).

Section 03 : Indicateurs et Tableau de Bord

Afin de permettre aux organisations d'évaluer, de piloter et de contrôler l'ensemble des performances de leurs activités, à chaque niveau organisationnel ou au niveau global, elles doivent avoir un dispositif d'exploitation rapide des informations importantes, pertinentes, synthétiques et faciles à interpréter. Pour ce faire, elles doivent acquérir, à côté des instruments de contrôle de gestion cités en haut (comptabilité analytique, gestion budgétaire et audit), d'autres outils de gestion, notamment le tableau de bord et les indicateurs de performance.

3.1. Indicateurs de Performance (IPs)

3.1.1. Définition de l'Indicateur de Performance

Les indicateurs sont l'un des outils les plus utilisés du contrôle de gestion dont l'objectif principal est l'amélioration des performances sur le court, le moyen et le long terme (AMIFI & Benlakouiri, 2019), « *un indicateur est une représentation chiffrée d'un phénomène mise sous contrôle* » (Ragaigne & Tahar, 2015, p. 158).

Les indicateurs de performance, en revanche, sont des mesures qui peuvent être liées à une équipe ou à un groupe d'équipes travaillant en étroite collaboration dans un objectif commun. Les bonnes ou mauvaises performances sont désormais la responsabilité d'une seule équipe. Ces mesures apportent donc clarté et appropriation (Parmenter, 2015).

Dans le cadre du rôle qu'ont les indicateurs dans le processus de prise de décision, un indicateur n'est jugé pertinent que lorsqu'il parvient à mesurer un objectif clair.

3.1.2. Types de mesures

- Key Performance Indicators (KPI's)

Nous pouvons adopter la définition des indicateurs clés de performance suivante : « *Un KPI est une mesure de l'efficacité avec laquelle l'organisation ou un individu réalise une activité opérationnelle, tactique ou stratégique essentielle au succès actuel et futur de l'organisation* » [\(Kerzner, 2017\)](#).

Les indicateurs clés de performance servent de signaux d'alerte précoces indiquant que, si une condition défavorable existe et n'est pas traitée, les résultats pourraient être mauvais. Son objectif ultime est d'identifier ce qui doit être fait pour améliorer les performances et maintenir le bon déroulement de la stratégie [\(Kerzner, 2017\)](#). Leur développement ainsi que leur bonne implémentation se traduisent par une différence positive pour l'organisation [\(Parmenter, 2015\)](#). Ils peuvent être affichés dans des tableaux de bord, des cartes de pointage et des rapports [\(Kerzner, 2017\)](#).

La nécessité de ces indicateurs réside dans le fait qu'ils doivent refléter des facteurs contrôlables, et ce, dans le but de parvenir à l'objectif des systèmes de mesure des performances qui est, l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacéité des entreprises. Il est inutile de mesurer une activité si les utilisateurs ne peuvent pas en modifier le résultat [\(Kerzner, 2017\)](#).

- Indicateurs de Pilotage

« Ils permettent la conduite d'un programme en évolution. Ce sont ceux qui permettent de vérifier que l'on va bien dans la bonne direction. Si des écarts sont constatés, ou si des facteurs nouveaux risquent de compromettre la bonne marche, les données affichées apportent une aide à la décision pour un éventuel changement de cap ou pour prendre des mesures correctives » [\(Thierry Libaert & Jacques Suart, 2019\)](#).

- Indicateurs de résultat

Ce sont les indicateurs de fin de période calendaire. Leur but est l'évaluation des résultats issus d'action mises en œuvre par une certaine équipe et dans un domaine précis, et ce, par rapport aux objectifs fixés [\(Parmenter, 2015; Thierry Libaert & Jacques Suart, 2019\)](#). « *Les enseignements tirés servent à la conception de la stratégie et du plan d'action suivants* » [\(Thierry Libaert & Jacques Suart, 2019\)](#).

3.1.3. Critères de sélection des mesures

Les critères de sélection des mesures pour le suivi des performances et des progrès dans l'ensemble de l'entreprise sont comme suit :

- Représentativité : *« L'objet d'une mesure est de décrire ce qui s'est passé et de comprendre les mécanismes de ce mouvement vers plus de complexité et toujours plus de performance. Pour être considéré comme efficace, le système de mesure doit reconnu comme précis, objectif et vérifiable »* [_\(Selmer, La boîte à outils du contrôle de gestion, 2019\).](#)
- Objectivité : une mesure subjective est une source de conflit. C'est pourquoi il importe de faire recours à l'objectivité dans le choix des mesures. *« Une mesure objective est réalisée de façon indépendante et vérifiable ; elle ne laisse pas d'ambiguïté »* [_\(Selmer, La boîte à outils du contrôle de gestion, 2019\).](#)
- Réactivité : ce critère implique que les mesures soient continues ou relevées à des courtes fréquences [_\(Thierry Libaert & Jacques Suart, 2019; Romero-McCarthy, Casanueva-Fernández, & Daniela Garza-Leal, 2020\).](#)

3.2. Tableau de bord

L'utilisation des mesures de performance et des tableaux de bord s'est intensifiée au cours des 20 dernières années [_\(Alexander, 2018\).](#) Pour une meilleure réactivité des entreprise, les tableaux de bord viennent pallier les limites de la gestion budgétaire en lui offrant un outil de gestion s'inscrivant dans deux logiques ; celle de la remontée des informations ou le *reporting* et celle de pilotage et de suivi du déroulement des plans d'actions et des résultats réalisés.

3.2.1. Notion du tableau de bord de gestion

Un tableau de bord est un outil de pilotage regroupant un ensemble d'informations chiffrées sur des variables de plusieurs domaines de gestion et les présente de manière synthétique [\(Alazard & Sépari, 2015\).](#) Il rassemble également des indicateurs significatifs à caractère commercial, financier, technique et/ou humain utiles au pilotage de la performance à court terme [_\(Béatrice et Francis Grandguillot, 2015\).](#)

Le tableau de bord reflète les caractéristiques de gestion et de décisions des responsables. Il permet de voir si les résultats d'exploitation dans un intervalle de temps déterminé sont en accord avec les objectifs retenus [_\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017\).](#) Il sert comme *« un outil*

de synthèse et un instrument d'information à court terme, conçu pour chaque centre de responsabilité et centré sur les variables d'action de manière à permettre aux responsables d'engager rapidement des actions correctives » (Ibid., p 13).

3.2.2. Objectifs et utilité du tableau de bord

Le tableau de bord, à dimensions multiples, sert d'un instrument de contrôle et de comparaison, de dialogue et de communication et aide à la décision. Cependant, la prise de décision devrait être en temps réel, adaptée selon la personne qui prend la décision et permet le pilotage des objectifs diversifiés [\(Alazard & Sépari, 2015; AMIFI & Benlakouiri, 2019\)](#). Le tableau de bord *« doit être adapté à l'organisation et à la stratégie de l'entreprise »* [\(Ragaine & Tahar, 2015, p. 158\)](#).

C'est un outil ayant, d'un côté, un rôle de facilitateur permettant aux dirigeants l'exercice de leurs responsabilités et d'un autre, rationaliser l'exploitation des ressources mis à disposition des acteurs de l'entreprise [\(Ragaine & Tahar, 2015\)](#).

Le tableau de bord remplit principalement deux fonctions, le *reporting* et le pilotage [\(Ragaine & Tahar, 2015; Béatrice et Francis Grandguillot, 2015\)](#).

- Le *reporting* : permet de *« rendre des comptes sur les résultats obtenus et de dialoguer entre différents niveaux hiérarchiques. Ces tableaux de bord sont la contrepartie des délégations accordées. Ils servent à informer le niveau hiérarchique supérieur sur la performance réalisée et le degré d'atteinte des objectifs en tant qu'outil de motivation »* [\(Ragaine & Tahar, 2015, p. 161\)](#).
- Le pilotage : permet de *« suivre l'avancement des plans d'actions et les résultats obtenus. Ces tableaux de bord servent à la propre gouverne de l'acteur qui les suit pour l'aider à piloter son activité dans le cadre d'une aide au diagnostic. Ils sont liés soit au suivi d'actions en cours, soit à des points sur lesquels le responsable souhaite maintenir un état de vigilance en contrôlant les résultats atteints »* [\(Ragaine & Tahar, 2015, p. 161\)](#).

3.2.3. Types de tableau de bord

- Tableau de bord stratégique

« Le tableau de bord stratégique aide à piloter les choix stratégiques et à suivre les actions engagées. Il facilite le pilotage global de l'entreprise et de ses activités, dans le respect des grands équilibres. Il permet de suivre la réalisation des objectifs stratégiques » [\(Selmer,](#)

2019, p. 74). Cet outil de management suppose l'existence d'une vision stratégique commune des dirigeants mobilisant ainsi les acteurs autour des leviers stratégiques et éléments pertinents.

Tableau 4. Les étapes d'utilisation du tableau de bord stratégique

Étape	Intitulé	Déroulement
1	Élaborer la stratégie	Cette étape définit le positionnement des produits/services de l'entreprise sur les marchés ainsi que les principales actions à entreprendre pour la réussite.
2	Facteurs Clés de Succès	Traduire, à chaque niveau organisationnel, les facteurs clés de succès et les risques en leviers opérationnels.
3	Adapter le tableau de bord aux évolutions de la stratégie	- Les indicateurs de performance représentent les facteurs clés de succès et les risques, - Les indicateurs de pilotage représentent les actions relatives aux objectifs et, - Les indicateurs de suivi représentent l'écart entre la performance actuelle et la performance cible.

Source : [\(Selmer, 2019\)](#)

- Tableau de bord opérationnel

« Le tableau de bord opérationnel est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels permettant à un responsable d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations, et de prendre des décisions d'orientation de la gestion, afin d'atteindre les objectifs issus de la stratégie » [\(Selmer, 2019, p. 78\)](#). Il reflète la contribution du niveau opérationnel ou fonctionnel au déploiement de la stratégie de l'entreprise en traduisant les objectifs en plans d'action concrets [\(Ibid.\)](#).

Le tableau de bord opérationnel permet aux équipes fonctionnelles la fixation des mesures et des cibles. Il est important que le nombre de ces mesures soit limité et que leur choix est fait en adhérant tous les membres de l'équipe pour des fins d'appropriations des mesures [\(Selmer, 2019\)](#).

Tableau 5. Les étapes d'utilisation du tableau de bord opérationnel

Étape	Intitulé	Déroulement
1	Identifier les indicateurs de performance	- Préciser la mission du responsable, - Identifier les objectifs prioritaires à mettre sous contrôle en termes de coûts, de délai et de qualité, - Associer à chaque objectif un indicateur de performance.
2	Identifier les indicateurs de pilotage	- Identifier les actions critiques à mettre sous contrôle, afin de s'assurer de l'atteinte de la performance attendue, - Associer à chaque action un indicateur de pilotage.

Source : [\(Selmer, 2019\)](#)

Section 04 : *Balanced ScoreCard* (Tableau de bord prospectif)

Dans l'évolution historique des mesures de performance citée dans la littérature, il parvient que, jusqu'aux années 1990, les chercheurs abordaient la performance d'un seul angle, à savoir, la comptabilité et la finance. Ce n'est qu'après les années 90s, avec la turbulence de l'environnement économique et l'intensité de la concurrence, que sont apparus de nouveaux modèles de mesure de la performance, plus globaux et plus représentatifs des activités des organisations donnant une vision future des performances [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

Le tableau de bord prospectif s'inscrit dans le cadre d'une démarche intégratrice du pilotage de la performance des organisations [\(Makhloufi , Sadaoui, & Badi, 2021\)](#). Une démarche intégratrice car il cherche à traduire la stratégie d'entreprise et à décliner les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels [\(AMIFI & Benlakouiri , 2019\)](#).

4.1.Émergence et définition du *balanced scorecard*

4.1.1. Émergence du *balanced scorecard*

La principale cause de l'émergence du *balanced scorecard* est bien que les mesures financières seules ne soient plus suffisantes pour mesurer la performance des organisations [\(Kaplan & Norton, 1996; Moura, 2020\)](#). Comme conséquence à cette insuffisance, trois autres perspectives ont été ajoutée au tableau de bord afin de compléter les indicateurs financiers traditionnels. Ces perspectives concernent l'orientation client, les processus internes, l'apprentissage et la croissance de l'organisation [\(Mamabolo & Kerrin , 2020\)](#).

Le *balanced scorecard* a été créé principalement comme un système de mesure des performances, mais, il a évolué jusqu'à devenir un système complet de management stratégique [\(Quezada, Aguilera, Palominos, & Oddershede, 2021\)](#).

4.1.2. Notion et importance du *balanced scorecard*

Les pratiques traditionnelles de mesure de la performance du contrôle de gestion des entreprises sont critiquées d'insuffisance d'efficacité. Pour y remédier, Kaplan et Norton ont proposé, en 1992, un nouvel outil de mesure de la performance appelé le *Blanced ScoreCard*. Cet outil peut être défini comme étant « *un tableau de bord intégrant, en plus des indicateurs financiers, des indicateurs non financiers. L'idée fondamentale et novatrice réside dans la recherche d'un équilibre entre les objectifs de court terme et de long terme, la performance externe (actionnaires et clients) et internes (employés efficaces et innovants)* » [\(Nimpa & Teulon, 2018, p. 130\)](#).

« *Le balanced scorecard est un système de management qui permet de réaliser des améliorations dans des domaines tels que le développement des produits, des processus, des clients et des marchés* » [\(Kaplan & Norton, 1993\)](#). Il permet aux responsables de voir s'ils se sont améliorés dans un domaine au détriment d'un autre. [\(S.Kaplan & P.Norton, 1992\)](#).

Tout en donnant aux cadres supérieurs des informations provenant de quatre perspectives différentes, le *balanced scorecard* minimise la surcharge d'informations en limitant le nombre de mesures utilisées, car, cet outil, incite les managers à se concentrer sur les mesures les plus critiques [\(S.Kaplan & P.Norton, 1992\)](#).

4.1.3. Fonctionnalités du tableau

Premièrement, ce sont les objectifs stratégiques et les exigences concurrentielles d'une organisation qui servent de base pour la définition des mesures du tableau de bord prospectif. Deuxièmement, les mesures traditionnelles se basant sur des rapports et des états financiers passés n'indiquent pas les pistes d'amélioration auprès des gestionnaires. Le tableau de bord prospectif au contraire, met en évidence les champs d'amélioration grâce à sa capacité de démontrer la situation et les plans actuels et futurs de l'entreprise [\(Mamabolo & Kerrin , 2020\)](#).

Troisièmement, il établit un équilibre entre les mesures externes comme le résultat d'exploitation et les mesures internes comme le développement de nouveaux produits. Enfin, c'est un outil complet qui montre les efforts de l'organisation, en définissant et en communiquant les priorités aux parties prenantes ; gestionnaires, employés, investisseurs et même clients [\(Mamabolo & Kerrin , 2020\)](#).

Le tableau de bord prospectif identifie, à partir de la mission et de la stratégie de l'entreprise, des objectifs stratégiques qui sont regroupés en quatre perspectives : financière, clients, processus internes, croissance et apprentissage. Des indicateurs de performance sont définis pour mesurer le niveau de réalisation de ces objectifs stratégiques. Clairement, ces indicateurs mesurent donc le niveau de réalisation de la mission et de la stratégie de l'entreprise [\(Quezada, Aguilera, Palominos, & Oddershede, 2021\)](#).

4.2. Structure du *balanced scorecard* : les quatre perspectives

Le tableau de bord prospectif est distingué par sa structure englobant diverses perspectives rassemblant presque tous les champs de l'organisation (finance, ressources humaines, innovation, apprentissage organisationnel etc.). Ses principaux axes sont ; l'axe financier,

l'axe client, l'axe processus internes et l'axe apprentissage et croissance. Toutefois, d'autres axes ou perspectives peuvent être ajoutées, selon le centre d'intérêt et les moteurs de l'organisation [\(Parmenter, 2015\)](#).

4.2.1. Perspective financière

Les mesures de la performance financière se concentrent sur le contrôle des entrées (liquidités disponibles, dépenses) et des sorties (revenus, bénéfices) financières de l'organisation. Elles se concentrent principalement sur les revenus et les dépenses, afin que l'organisation puisse atteindre la viabilité économique. Ces types de contrôle peuvent mettre l'accent sur la réalisation d'objectifs à court terme, par exemple les bénéfices courants, au détriment de la santé à long terme de l'organisation, par exemple sa capacité à innover [\(Kunc, 2019\)](#).

Il importe, lors de la construction du *balanced scorecard* de lier les objectifs financiers des unités commerciales avec la stratégie de l'entreprise. Ces objectifs financiers doivent avoir un lien de relation de cause-à-effet avec les autres perspectives du tableau afin d'améliorer les performances financières, et puis, aboutir, sur le long terme, à la performance économique souhaitée [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

Parmi les thèmes financiers qui peuvent fournir ces liens entre les quatre perspectives, nous citons : augmentation des revenus, amélioration des coûts, de la productivité, de l'utilisation des actifs etc. Ayant des stratégies différentes pour les unités commerciales, il serait peu probable qu'une seule mesure financière, et surtout qu'un seul objectif pour une seule mesure financière, soit approprié pour un large éventail d'unités commerciales. Ainsi, lorsqu'ils commencent à élaborer la perspective financière de leur tableau de bord prospectif, les dirigeants des unités commerciales doivent déterminer les mesures financières appropriées à leur stratégie. Les objectifs et mesures financiers doivent jouer un double rôle : ils définissent la performance financière attendue de la stratégie, et ils servent de cibles ultimes pour les objectifs et mesures de toutes les autres perspectives du tableau de bord [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

4.2.2. Perspective client

Dans cette perspective du tableau de bord prospectif, les entreprises identifient les segments de clientèle et de marché dans lesquels elles ont choisi d'entrer en concurrence. Ces segments représentent les sources qui fourniront la composante de revenu des objectifs financiers de

l'entreprise. Le point de vue du client permet aux entreprises d'aligner leurs principales mesures de résultats pour le client ; satisfaction, fidélité, maintien, acquisition et rentabilité, sur les clients et les segments de marché ciblés. Elle leur permet également d'identifier et de mesurer, de manière explicite, les propositions de valeur qu'elles offriront aux clients et segments de marché ciblés. Les propositions de valeur représentent les moteurs, les indicateurs principaux, pour les mesures des résultats essentiels pour les clients [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

En plus d'aspirer à satisfaire et à attirer les clients, les responsables des unités commerciales doivent, dans la perspective client du tableau de bord prospectif, traduire leurs énoncés de mission et de stratégie en objectifs spécifiques basés sur le marché et le client. Les entreprises qui essaient d'être tout pour tout le monde finissent généralement par n'être rien pour personne. Les entreprises doivent identifier les segments de marché dans leurs populations de clients existants et potentiels, puis sélectionner les segments dans lesquels elles choisissent d'être en concurrence. L'identification des propositions de valeur qui seront fournies aux segments ciblés devient la clé du développement d'objectifs et de mesures pour la perspective client. Ainsi, la perspective client du tableau de bord traduit la mission et la stratégie d'une organisation en objectifs spécifiques concernant les clients et les segments de marché ciblés, qui peuvent être communiqués dans toute l'organisation [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

4.2.3. Perspective processus interne

Dans cette perspective, l'identification des processus les plus critiques pour atteindre les objectifs des clients et des actionnaires est désormais la première étape. Les objectifs et les mesures de la perspective processus interne sont généralement développés après la formulation des objectifs et des mesures des autres perspectives ; financière et client [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

Cette séquence permet aux entreprises de concentrer les mesures des processus internes sur les processus qui permettront d'atteindre les objectifs fixés pour les clients et les actionnaires [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

Les systèmes de mesure de la performance existants de la plupart des organisations se concentrent sur l'amélioration des processus opérationnels actuels. Pour le tableau de bord prospectif, Kaplan et Norton recommandent aux responsables de définir une chaîne de valeur complète des processus internes qui commence par le processus d'innovation (identification

des besoins actuels et futurs des clients et développement de nouvelles solutions pour ces besoins), allant au processus d'exploitation puis la fourniture des produits et services existants aux clients existants, et se termine par le service après-vente. La fourniture de services après-vente ajoute à la chaîne de valeur que les clients reçoivent des offres de produits et de services de l'entreprise [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

Le point de différence entre le tableau de bord prospectif et le système traditionnel de mesure de la performance est le processus de dérivation des objectifs et des mesures dans la présente perspective. Dans le tableau de bord prospectif, les objectifs et les mesures pour la perspective des processus métiers internes sont dérivés de stratégies explicites pour répondre aux attentes des actionnaires et des clients ciblés. Ce processus séquentiel et descendant révèle généralement des processus d'affaires entièrement nouveaux dans lesquels l'organisation doit exceller [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

L'établissement d'objectifs et de mesures pour ces processus n'aurait pu être dérivé que d'une procédure descendante qui traduisait la stratégie en objectifs opérationnels. Avec une telle procédure, les managers ont identifié, du point de vue des processus métiers internes, de nouvelles procédures qui conduiraient à une performance révolutionnaire pour les clients et les actionnaires [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

4.2.4. Perspective apprentissage et croissance

L'atteinte du succès concurrentiel est conduite par l'ensemble des mesures basées sur le client et les processus opérationnels internes, introduites dans le tableau de bord prospectif. Elles identifient les domaines dans lesquels l'organisation doit exceller pour atteindre une performance révolutionnaire. La concurrence mondiale devenue intense, les entreprises sont emmenées à améliorer continuellement leurs produits et processus déjà existants et d'avoir la capacité d'introduire des produits entièrement nouveaux avec des capacités étendues [\(S.Kaplan & P.Norton, 1992\)](#).

Cette capacité d'innover, de lancer de nouveaux produits, de créer de la valeur pour les clients, d'améliorer les efficiences d'exploitation et d'apprendre de façon continue que l'entreprise ait l'aptitude de pénétrer de nouveaux marchés, augmenter ses revenus et ses marges, se croître et, ainsi, augmenter la valeur pour les actionnaires [\(S.Kaplan & P.Norton, 1992\)](#).

Les objectifs dans la perspective apprentissage et croissance fournissent l'infrastructure la capacité d'atteindre les objectifs ambitieux dans les trois autres perspectives. Les objectifs dans cette perspective sont les moteurs de la réalisation d'excellents résultats dans les trois premières perspectives du tableau de bord (finances, clients et processus internes) [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

4.3.Contribution du *Balanced ScorCard* vis-à-vis du système de management stratégique

4.3.1. Carte stratégique et liens de causalité

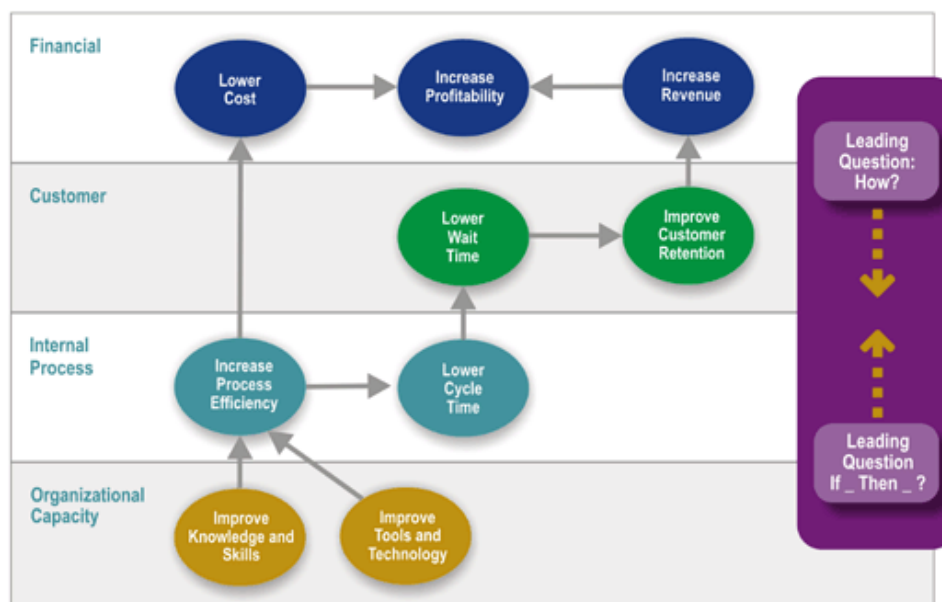
« Une stratégie est un ensemble d'hypothèses sur les causes et les effets. Les relations de cause à effet peuvent être exprimées par une séquence d'instructions "si-alors" » [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#). D'après Kaplan et Norton et dans le cadre du concept du *balanced scorecard*, les relations de causalité entre les objectifs stratégiques sont vite reconnues [\(Kaplan R. S., 2010\)](#). La logique suivie ici est que les objectifs stratégiques des perspectives processus internes et apprentissage et croissance organisationnelle ne peuvent être optimisés de manière individuelle. Ils doivent être intégrés et alignés en vue de livrer une plus-value qui sous-tend la stratégie de l'organisation [\(S.Kaplan & P.Norton, 2004\)](#).

Pour illustrer ces liens de causalité, nous citons un exemple évoqué par Kaplan. Une chaîne causale simple d'objectifs stratégiques serait la suivante : « *des employés mieux formés aux outils de gestion de la qualité réduisent les temps de cycle et les défauts des processus ; l'amélioration des processus entraîne une réduction des délais de livraison aux clients, une amélioration de la ponctualité des livraisons et une diminution des défauts constatés par les clients ; les améliorations de la qualité constatées par les clients entraînent une augmentation de la satisfaction, de la fidélisation et des dépenses, ce qui conduit, en fin de compte, à une augmentation des revenus et des marges* » [\(Kaplan R. S., 2010, p. 21\)](#). Tous les objectifs sont liés par des relations de cause à effet, en commençant par les employés, en passant par les processus et les clients, et en aboutissant à une meilleure performance financière [\(Ibid.\)](#).

L'idée de liens de causalité entre les objectifs et les mesures du tableau de bord prospectif a conduit à la création d'une carte stratégique [\(S.Kaplan & P.Norton, 2004; Kaplan R. S., 2010\)](#). La carte stratégique est une sorte d'un diagramme connectant les objectifs stratégiques par des liens de cause-à-effet faisant ressortir la valeur pour l'entreprise (**Figure 4**). Aujourd'hui, tous les projets de tableau de bord prospectif établissent d'abord une carte

stratégique des objectifs stratégiques puis sélectionnent les mesures pour chaque objectif (Kaplan R. S., 2010).

Figure 3. Structure générale de la carte stratégique



Source : <https://balancedscorecard.org/bsc-basics/what-is-a-strategy-map/#> (01/06/2021)

4.3.2. Déclinaison de la stratégie

Parvenir à traduire sa stratégie dans son système de mesure donne la capacité d'exécuter cette stratégie car les objectifs ainsi que les cibles sont bien communiqués. Le *balanced scorecard* crée un mécanisme de communication transparent et efficace au sein des organisations. Les mesures adoptées fournissent un langage commun pour la communication (García-álvarez & Atristain-suárez, 2020). Cette communication focalise les managers et les employés sur les facteurs critiques, leur permettant d'aligner les investissements, les initiatives et les actions sur la réalisation des objectifs stratégiques. Un *balanced scorecard* réussit est celui qui parvient à communiquer la stratégie à travers un ensemble de mesures financières et non-financières (Figure 5) (Kaplan & Norton, 1996).

Mission : c'est une énonciation qui définit la raison d'être de l'organisation, décrivant son objectif fondamental et global à poursuivre (Kaplan & Norton, 2008).

Vision : c'est une traduction de ce que l'organisation veut atteindre sur le moyen et le long terme (Kaplan & Norton, 2008).

La vision et la mission définissent l'attention des dirigeants et des employés sur ce qui est pertinent dans l'organisation [\(Kunc, 2019\)](#).

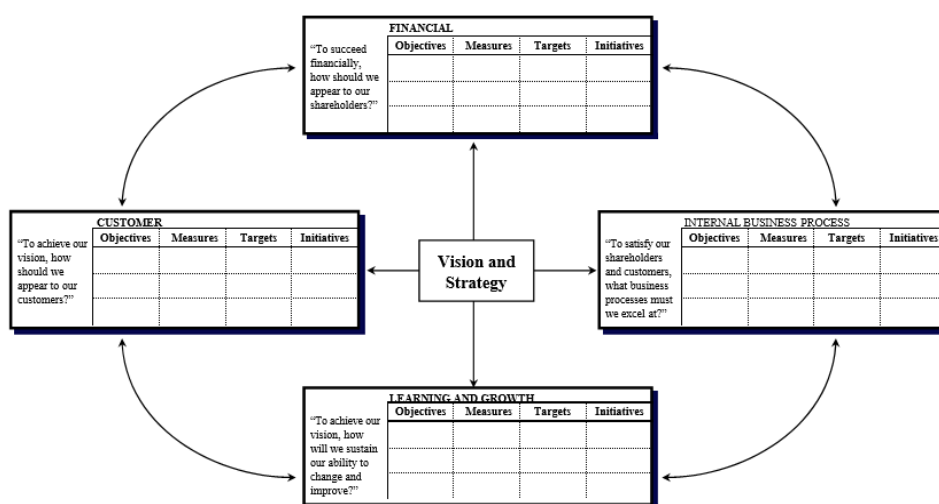
Objectif : il représente le but à atteindre, issu d'une réflexion prévisionnelle et d'une forte volonté. « *Les objectifs permettent de mobiliser l'attention des responsables et de leurs équipes sur les priorités fixées par la direction, et de les motiver pour améliorer les résultats de leur service, de leur département ou de leur entreprise* » [\(Selmer, 2019\)](#). Les objectifs à impliquer dans le tableau de bord prospectif sont d'ordre stratégique et opérationnel.

Indicateur : c'est une donnée quantifiée, une mesure qui permet le suivi des facteurs clés de succès, qui exprime l'efficacité (réalisation de résultats) et/ou l'efficience (consommation de ressources) d'une tâche, d'une activité ou d'un programme en comparaison avec une norme de référence ou d'un plan déterminé d'une stratégie d'entreprise [\(Duménil, 2014; AMIFI & Benlakouiri, 2019\)](#).

Cible : Les managers doivent fixer, pour les mesures, des cibles (*targets*) ambitieux, acceptés et soutenus par les acteurs [\(Kaplan & Norton, 1996\)](#).

Initiative : Le tableau de bord prospectif traduit les objectifs de la carte stratégique en mesures et en cibles. Ces dernières ne seront pas atteintes après une simple identification ; l'organisation doit lancer un ensemble de programmes d'action qui permettront d'atteindre les cibles de toutes les mesures. Pour ce faire, l'organisation doit fournir des ressources rares - personnes, financement et capacité - pour chaque programme d'action. Ces programmes d'action sont appelés des initiatives stratégiques [\(S.Kaplan & P.Norton, 2004\)](#).

Figure 4. Schéma de déclinaison de la vision et mission sur les quatre perspectives du BSC



Source : [\(Kaplan R. S., 2010, p. 4\)](#)

4.3.3. Apport du *balanced scorecard*

Un système de management stratégique est « *un ensemble d'actions et de décisions qui s'articulent dans la formulation et la mise en œuvre des buts et objectifs d'une organisation. En outre, le système de management stratégique est un ensemble complet et intégré de plans et une mise en œuvre efficace* » [\(Rafiq, Zhang, Yuan, Naz, & Maqbool, 2020, p. 4\)](#).

L'objectif principal de chaque entreprise est de maximiser ses bénéfices, ses gains et son profit. Dans le but d'atteindre cet objectif, les entreprises sont emmenées à travailler davantage sur leurs systèmes de management stratégique pour une meilleure rentabilité et assurer leur pérennité sur le long terme.

La concurrence acharnée dans l'environnement dynamique d'aujourd'hui oblige le monde des entreprises à s'efforcer de mettre en place des systèmes stratégiques hautement efficaces qui permettent aux organisations de travailler de manière indépendante. Cette concurrence incite les entreprises, au niveau interne, à concentrer leurs efforts sur l'alignement des comportements des acteurs sur la stratégie [\(García-álvarez & Atristain-suárez, 2020\)](#). Au niveau externe, elles se voient obligées à s'adapter au mode de développement de la société, à savoir, le développement durable [\(Rafiq, Zhang, Yuan, Naz, & Maqbool, 2020\)](#).

Premièrement, dans l'optique de la conduite des acteurs, l'un des principaux objectifs d'un système de mesure devrait clairement être de motiver les acteurs à aligner leur comportement sur la stratégie choisie par l'entreprise. La clarté et la spécificité de ce que l'organisation veut atteindre sont désormais importantes. Le fait de traduire la stratégie en indicateurs clairs oblige les managers à être précis et à détecter les écarts et les problèmes non résolus. La notion selon laquelle les mesures de la performance améliorent la motivation des personnes à atteindre les objectifs stratégiques, est conditionnée à ce que les systèmes de mesure de la performance soient développés et utilisés de manière à renforcer la participation des subordonnés, leur responsabilisation psychologique et leur engagement envers les objectifs [\(García-álvarez & Atristain-suárez, 2020\)](#).

Deuxièmement, dans une optique de développement durable, la concurrence invite invisiblement les organisations à travailler sur un système de management stratégique durable, inimitable et rapidement adaptable pour améliorer les performances organisationnelles de manière efficace et efficiente. Traditionnellement, le système de management des performances de l'entreprise était déployé en vue d'obtenir des résultats financiers, mais, par la suite, les mesures non financières sont devenues impératives pour les

organisations. De plus, la contribution à l'environnement en tant que facteur de développement durable est en train de devenir une priorité de l'ère actuelle, car elle est définie comme le résultat stratégique d'une organisation pour qu'elle se démarque de la concurrence. [_\(Rafiq, Zhang, Yuan, Naz, & Maqbool, 2020\).](#)

La mise en œuvre du *balanced scorecard* permet donc, d'aligner les équipes de direction, les unités opérationnelles, les ressources humaines, les technologies de l'information et les ressources financières sur la stratégie de l'organisation [_\(Peris-Ortiz, García-Hurtado, & Devece, 2019\).](#) Les mesures du tableau de bord prospectif devraient aligner le comportement des individus sur le plan d'action prévu et les inciter à suivre leurs tâches prédéfinies afin d'atteindre les objectifs stratégiques [_\(García-álvarez & Atristain-suárez, 2020\).](#) Le tableau de bord prospectif s'inscrit également en tant qu'outil du Système de Management Stratégique, permettant de traduire les éléments organisationnels essentiels à la croissance [\(Rafiq, Zhang, Yuan, Naz, & Maqbool, 2020\).](#)

Bien que chaque organisation relève les défis de manières différentes, à des rythmes différents et avec des conséquences différentes, cinq principes communs doivent être pris en compte. La mise en œuvre du *balanced scorecard* doit être basée sur ces cinq principes ; opérationnaliser la stratégie, aligner l'ensemble de l'organisation sur la stratégie, faire de la stratégie le travail quotidien de toute l'entreprise en impliquant toutes les parties prenantes, faire de la stratégie un processus continu et mobiliser le changement grâce au leadership des dirigeants [_\(Peris-Ortiz, García-Hurtado, & Devece, 2019\).](#)

CHAPITRE II : CADRE MÉTHODOLOGIQUE

1. Données

Nous allons présenter dans cette partie la population et l'échantillon de notre étude puis, présenter nos variables de mesures à savoir ; la variable dépendante qui est l'équilibrage des tableaux de bord et, les variables indépendantes qui font référence aux facteurs de contingence répartis en deux groupes : facteurs de contingence internes et facteurs de contingence externes.

1.1.Population et échantillon

L'échantillon de la recherche est obtenu comme suit :

Tout d'abord, à partir de la base de données de la Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie, contenant 18.161 entreprises [\(CACI, s.d.\)](#) et, par le biais de la restriction de la durée de collecte des données, nous avons pu identifier 120 entreprises. Parmi ces entreprises, seules 70 entreprises disposent d'une adresse électronique des Directeurs Généraux et ont donc été incluses dans notre échantillon.

En effet, une autre plateforme nous a servi de base de données, à savoir : *LinkedIn*, qui contient des contacts de personnes professionnelles où nous avons collecté les coordonnées des directeurs généraux, contrôleurs de gestion, auditeurs et financiers des entreprises ciblées, puis leur avons envoyé notre questionnaire.

Le choix de ces profils de répondants est fondé sur les rôles de ces derniers au niveau de la prise de décision sur la stratégie et la gestion des organisations ainsi que leur connaissance des informations sur lesquelles nous voulons des preuves [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\)](#).

Nous avons pu contacter, de *LinkedIn*, 116 personnes que nous ajoutons aux 70 entreprises obtenues de la CACI, pour obtenir un nombre total de 186 personnes contactées.

Nous avons obtenu 57 réponses dont 43 sont complètes et exploitables, soit un taux de réponse de 23,12%.

Les réponses proviennent d'organisations publiques et privées des secteurs manufacturiers et des services, y compris l'informatique, la communication, les banques, le conseil et l'éducation, les instituts gouvernementaux et le commerce [\(Labadidi, Labadidi, Colak, & Dayan, 2020\)](#), qu'elles soient petites, moyennes ou grandes, à l'exception des très petites entreprises (moins de 10 employés) [\(Amhalhal, Anchor, Papalexi, & Dastgir, 2021\)](#) et des

associations. Les données recueillies auprès de différentes industries représentant des environnements commerciaux distincts, permettent de garantir une variabilité suffisante du contexte environnemental examiné [\(Labadidi, Labadidi, Colak, & Dayan, 2020\)](#).

1.2. Les variables de mesure

En tenant compte des hypothèses définies précédemment, nous identifions un ensemble de variables. Une variable dépendante concernant l'adoption du *balanced scorecard* et des variables indépendantes qui concernent les facteurs de contingence suivis dans cette étude.

1.2.1. Variable dépendante « degré d'utilisation des indicateurs du BSC »

La variable dépendante "degré d'utilisation des indicateurs du *Balanced ScoreCard* (BSC)" fait référence à l'utilisation du *balanced scorecard* par les entreprises de l'échantillon. Dans cette recherche, la variable dépendante est mesurée par le degré d'utilisation des indicateurs financiers, de clients, de processus internes, et d'apprentissage et de croissance [\(S.Kaplan & P.Norton, 1992; Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#).

Plus précisément, une liste de 14 objectifs de mesure de la performance a été soumise à l'appréciation des répondants qui étaient invités à évaluer, sur la base d'une échelle de Likert à trois points, le degré d'utilisation de ces mesures appartenant aux quatre groupes de performance du *balanced scorecard* ([Annexe 01](#)), où les répondants pouvaient choisir s'ils étaient d'accord, moyennement d'accord ou pas d'accord avec une affirmation donnée. L'échelle de Likert comportait également une possibilité de choix permettant aux répondants d'indiquer la possibilité de rester neutre [\(Benková, Gallo, Balogová, & Nemec, 2020\)](#).

Tableau 6. Présentation des variables relatives à l'intégration des indicateurs des quatre axes du BSC

Variables	Score Minimal	Score Maximal
Indicateurs financiers (MeF)	1	3
Indicateurs Clients (MeC)	1	3
Indicateurs Processus Internes (MePI)	1	3
Indicateurs Apprentissage et Croissance (MeAC)	1	3
Degré d'utilisation des quatre axes du BSC	4	12 points

Source: [\(Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#)

La mesure globale est la somme des scores obtenus sur les quatre dimensions. Plus le score global des quatre axes de performance est élevé (sur 12 points), plus l'utilisation des indicateurs de performance dans le tableau de bord est intense et vice versa [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#).

L'interprétation des scores précédents est identifiée dans le tableau ci-dessous.

Tableau 7. Interprétation des scores d'intégration des quatre axes du *balanced scorecard*

Degré d'utilisation du Balanced Scorecard	Pas d'accord	Ni pas d'accord ni d'accord	D'accord
Score	4	8	12
Interprétation	Tableau de bord non équilibré	Neutre	Tableau de bord équilibré

Source: [\(Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#)

Toutefois, toujours dans le cadre d'évaluer cette variable, nous avons demandé aux entreprises si elles utilisaient un certain type de tableau de bord comme outil de contrôle de gestion. Cette question nous permet d'identifier qui, dans notre échantillon, utilisent le *balanced scorecard* et qui, au contraire, n'utilisent que le tableau de bord classique, voir même, aucun des deux [\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017\)](#).

1.2.2. Variables indépendantes « Facteurs de contingence »

En effet, d'après certains auteurs [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Asiaei & Bontis, 2019; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Sharma & Sharma, 2020; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#) ayant adopté une approche contingente comme cadre théorique de référence afin d'identifier les différents facteurs qui influencent et conditionnent la mise en œuvre et l'utilisation du *balanced scorecard*, des variables possibles ont été progressivement identifiées, dénommées facteurs contingents ou contextuels qui semblent expliquer la décision d'une entreprise d'adopter ou non le *balanced scorecard*.

- **Facteurs de contingence internes**

Taille – Pour mesurer la taille de l'entreprise, nous avons considéré l'effectif de cette dernière. L'effectif est regroupé en quatre groupes ; « moins de 50 employés », « de 50 à 100 employés », « de 100 à 200 employés », « plus de 200 employés » [\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#).

Age – Cette variable est mesurée par l'âge de l'entreprise, c'est-à-dire par le nombre d'années écoulées depuis son début d'activité. Sur la base de ces données, les entreprises sont regroupées en quatre grands groupes « moins de 5 ans » ; « entre 5 et 10 ans » ; « entre 10 et 15 ans » ; « plus de 15 ans » [\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017\)](#).

Stratégie – La stratégie de l’entreprise est mesurée à travers des échelles de mesure de Likert à trois points permettant d’identifier le type de la stratégie adopté par les entreprises de l’échantillon ; stratégie de différenciation ou stratégie de domination par les coûts [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017; Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\)](#).

Nous avons étudié cette variable via les éléments suivants : services aux clients, offres de produits et enfin, la réduction des coûts.

Propriété étrangère – La présente variable est mesurée par une question dichotomique qui prend la valeur 1 si l’entreprise appartient à un groupe multinational et la valeur 2, si non. Nous obtenons une variable binaire ; propriété nationale et propriété internationale et ce, conformément à l’étude de [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\)](#).

Nous avons également mesuré la propriété des entreprises d’un autre angle où nous avons adressé une question à choix unique à laquelle sont associées trois modalités ; secteur public, secteur privé ou mixte.

Structure organisationnelle – Cette variable indépendante est mesurée par la distribution du pouvoir et des responsabilités [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#) et ce, en posant des questions à choix unique pour déterminer le type de la structure, le style de management, les acteurs incluent dans le processus de prise de décision ainsi que le sens de circulation de l’information au sein de l’entreprise. Nous allons retenir deux catégories de structures : centralisée et décentralisée.

- **Facteurs de contingence externes**

Incertitude de l’environnement – La perception de l’incertitude environnementale est mesurée en évaluant le degré de dynamisme de l’environnement (aux deux niveaux ; économique et technologique) et le degré de turbulence ou de prévisibilité des actions et des comportements des concurrents [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

Intensité de la concurrence – Le deuxième facteur externe est mesuré à travers une échelle linéaire de Likert à 5 points, allant de « 1 : très faible » à « 5 : très forte ».

Les questions de l’enquête sont reprises de celles des chercheurs précédents, avec quelques légères modifications. Il importe de préciser que les différentes questions posées concernant chacune des variables ont été regroupées en une seule variable conformément à [Hoang, Dinh, Tran et Nguy \(2018\)](#).

2. Méthode

Pour évaluer les relations entre les variables explicatives et la variable dépendante, une recherche quantitative est utilisée pour traiter notre question de recherche et est donc adoptée et, opérationnalisée à travers une enquête par questionnaire [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Sharma & Sharma, 2020; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#) administré à un échantillon d'entreprises économiques algériennes.

Les entreprises de l'échantillon ont été contactées par le biais d'un questionnaire d'enquête construit à l'aide de *Google Form* et a été distribué en ligne suivant [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021\)](#). Le questionnaire comprend principalement des questions fermées, le plus souvent dichotomiques et/ou à choix multiples et des questions à échelle [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\)](#).

Les questions sont regroupées en blocs en fonction du sujet auquel elles se réfèrent [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\)](#). Nous avons eu un total de 9 rubriques. Les différentes échelles et les éléments composant les rubriques et les items ont d'abord été fondés sur une revue exhaustive de la littérature et sur quelques études relatives à la variété et au degré d'utilisation des indicateurs de tableaux de bord [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

D'après le retour de quelques participants à l'étude, une durée moyenne de réponse au questionnaire de 15 à 20 min est observée et ce, conformément à la durée de l'enquête de [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

Les données recueillies sont traitées statistiquement avec le programme SPSS (Statistical Package for the Social Sciences : version 25) en se référant à [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021\)](#).

Pour tester nos hypothèses, trois étapes d'analyse statistique sont menées. Tout d'abord, une analyse descriptive pour identifier les profils des répondants ainsi que des entreprises pour lesquelles ils appartiennent [\(Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017\)](#). Deuxièmement, examiner les variables de contingence et la variété des indicateurs, c'est-à-dire la diversité du contenu de la mesure de la performance, selon les quatre composantes des tableaux de bord prospectifs. Ensuite, une analyse explicative s'appuyant sur une régression multiple qui permet

d'examiner la relation entre les facteurs de contingence et le degré d'utilisation des indicateurs des tableaux de bord [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#).

CHAPITRE III : RÉSULTATS ET DISCUSSION

Introduction

Dans le chapitre *Résultats et Discussion* nous allons voir en premier lieu la partie *Résultats* qui comprend trois types d'analyse ; analyse unidimensionnelle, analyse bidimensionnelle et en fin, une analyse explicative qui s'appuie sur une régression multiple. Les résultats de l'analyse descriptive nous montrent les caractéristiques de notre échantillon d'étude puis, une analyse bidimensionnelle ainsi qu'une analyse de régression multiple où nous allons croiser les variables indépendantes avec la variable dépendante afin de voir la relation qu'existe entre eux ainsi que le sens de cette relation.

Deuxièmement, dans la partie *Discussion*, nous allons procéder à une comparaison entre les résultats de notre étude et ceux de la revue de littérature.

1. Résultats

1.1. Résultats de l'analyse unidimensionnelle

Dans cette partie et à travers une analyse descriptive des données via SPSS, nous allons présenter les profils et les caractéristiques des personnes ayant participé à notre étude ainsi que le profil des entreprises qui constituent notre échantillon.

En deuxième lieu, nous allons analyser le degré d'adoption du *balanced scorecard* par les entreprises répondantes et voir le score d'intégration des quatre dimensions de la performance ; financière, clients, processus internes, apprentissage et croissance.

1.1.1. Profils des répondants

La première section du questionnaire contient deux questions sur les répondants, tandis que la deuxième contient des questions sur l'entreprise à laquelle ils appartiennent. Cette partie de l'enquête vise à fournir une brève description des données démographiques sur les profils des répondants et des entreprises manufacturières et non manufacturières participants à l'étude [\(Amhalhal, Anchor, Papalexi, & Dastgir, 2021\)](#).

Le **tableau 9** résume les caractéristiques générales des répondants (fonction et expérience) [\(Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\)](#) qui peuvent affecter la qualité de leurs perceptions et de leurs réponses au questionnaire [\(Amhalhal, Anchor, Papalexi, & Dastgir, 2021\)](#).

D'après le **schéma 6** ainsi que le **tableau 9**, l'échantillon de l'étude est principalement constitué de contrôleur de gestion, directeurs généraux, auditeurs et financiers avec un taux de 79,08% de la somme des répondants. Il est essentiel de s'assurer que les personnes

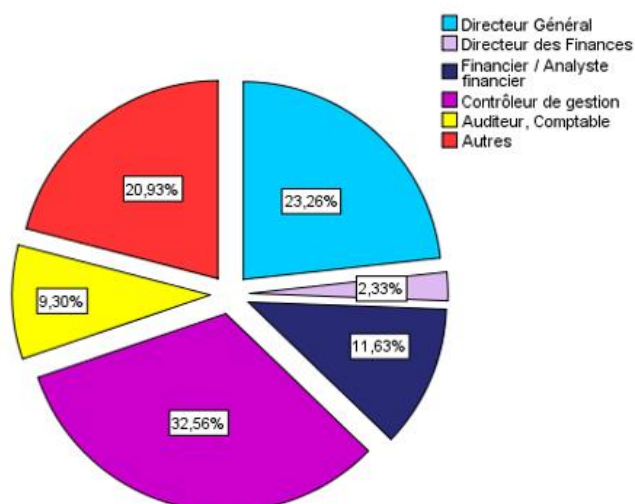
interrogées occupent des postes à responsabilité et qu'elles aient des connaissances et une expérience des caractéristiques organisationnelles et environnementales ainsi que des pratiques de contrôle utilisées au sein de leurs organismes [\(Amhalhal, Anchor, Papalexi, & Dastgir, 2021\)](#).

Il est clair qu'une grande majorité des gestionnaires qui ont répondu à l'enquête sont moyennement expérimentés ; seulement 27,9% occupent leur poste actuel depuis plus de 10 ans.

Tableau 8. Distribution des fréquences des caractéristiques des répondants

Mesure	Items	Fréquence	Pourcentage
<i>Statut du répondant</i>	Directeur général	10	23,3
	Directeur des Finances	1	2,3
	Financier / Analyste financier	5	11,6
	Contrôleur de gestion	14	32,6
	Auditeur, comptable	4	9,3
	Autres	9	20,9
	Total	43	100,0
<i>Expérience</i>	Moins d'un an	7	16,3
	D'un à 5 ans	10	23,3
	De 5 à 10 ans	14	32,6
	Plus de 10 ans	12	27,9
	Total	43	100,0

Figure 5. Graphique circulaire démontrant les pourcentages des fonctions occupées par les répondants de l'étude



1.1.2. Profils des entreprises

Le **tableau 10** et les **figures 7 et 8** ci-dessous, présentent les principales caractéristiques des entreprises répondantes. Le tableau couvre six caractéristiques principales : l'âge de l'entreprise, la taille de l'entreprise (en termes de nombre d'employés et de chiffre d'affaires), le secteur économique, le secteur d'activité de l'entreprise et le type de propriété.

Tableau 9. Distribution des fréquences des caractéristiques des entreprises

Mesure	Items	Fréquence	Pourcentage
Age	Moins de 5 ans	4	9,3
	Entre 10 et 15 ans	9	20,9
	Plus de 15 ans	30	69,8
	Total	43	100,0
Taille « Effectif »	PME	16	37,2
	Grande entreprise	27	62,8
	Total	43	100,0
Secteur économique	Primaire	8	18,6
	Secondaire	13	30,2
	Tertiaire	22	51,2
	Total	43	100,0

Figure 6. Propriété de l'entreprise

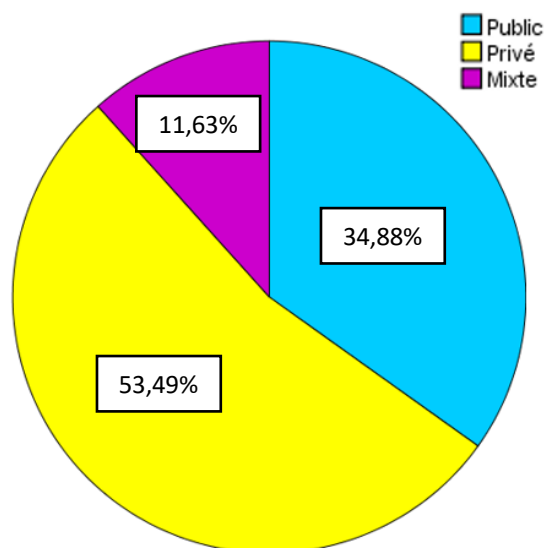
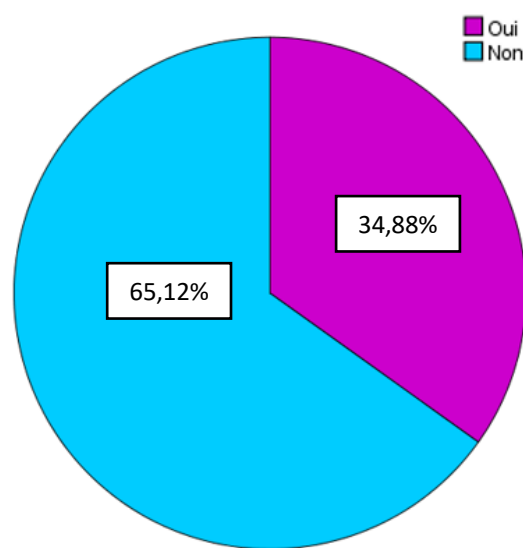


Figure 7. Propriété étrangère de l'entreprise (multinationale)

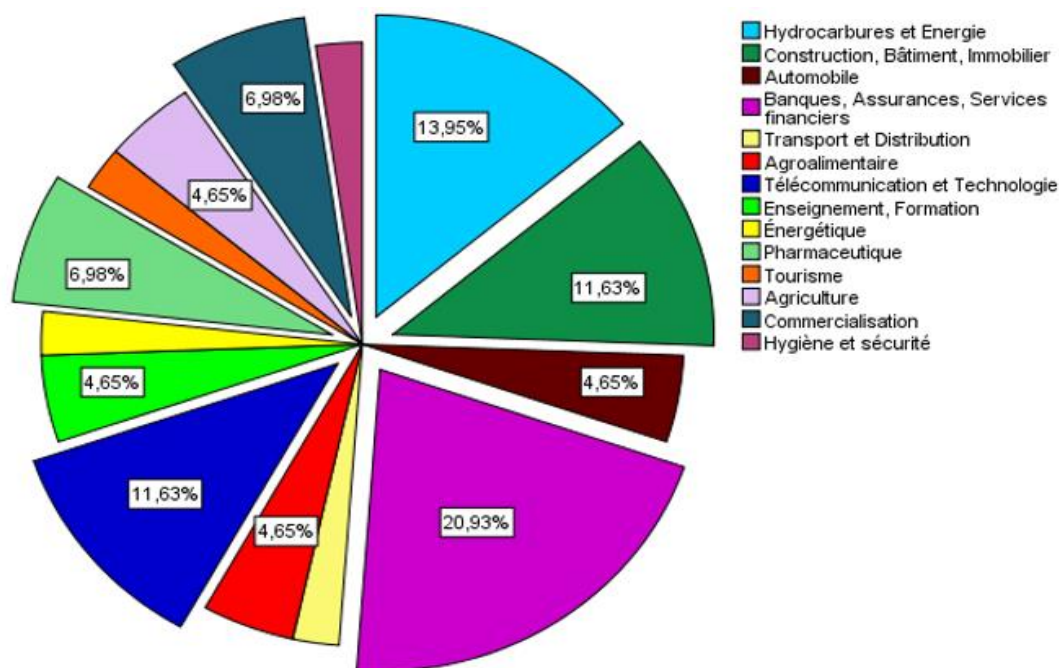


D'après le **tableau 10** et les figures précédentes, la majorité des entreprises appartiennent à la propriété privée (53,49% de l'échantillon). Seulement 34,88% des entreprises répondantes sont appropriées par des multinationales (15 entreprises privées/mixtes).

Près de 63% de l'échantillon sont des grandes entreprises (plus de 200 employés) et, 37,2% sont des petites ou moyennes entreprises (moins de 200 employés).

Parmi les entreprises de l'échantillon, 69,8 % sont établies depuis plus de 15 ans. L'âge et l'ancienneté de l'entreprise nous donnent une vision sur sa capacité de survie et de son positionnement dans son cycle de vie. Une entreprise ancienne c'est une entreprise qui a dépassée la phase critique ou de démarrage de son activité [\(Aliouat, Frij, & Chraibi, 2017\)](#).

Figure 8. Graphique circulaire démontrant les pourcentages des secteurs d'activité des entreprises



En termes de type d'industrie. 51,2% des entreprises incluent dans l'échantillon opèrent dans le secteur économique tertiaire à savoir l'industrie du service ; entreprises bancaires et services financiers avec 20,93% et, entreprises de télécommunication et technologie avec 11,63%.

Le deuxième secteur économique qui prime c'est le secteur secondaire avec 30,2% de l'échantillon combinant notamment ; l'industrie de construction et bâtiment, l'industrie automobile et l'industrie agroalimentaire.

Troisièmement, le secteur primaire avec 18,6% de l'échantillon dont 13,95% des entreprises opèrent dans le secteur des hydrocarbures, énergie et mines.

Concernant l'ancienneté des services contrôle de gestion, nous retenons l'âge de la première mise en application des services contrôle de gestion de l'échantillon et qui est réparti en deux catégories : mature et immature.

1.1.3. Caractéristiques du service contrôle de gestion

Tableau 10. Description de la variable Service Contrôle de gestion

Mesure	Items	Fréquence (n)	Pourcentage (%)
<i>Ancienneté du service Contrôle de gestion</i>	<i>Immature</i> Moins d'un an	7	16,3
	Entre 1 et 5 ans	9	20,9
	<i>Mature</i> Entre 5 et 10 ans	8	18,6
	Plus de 10 ans	13	30,2
	Total	37	86,0
<i>Rattachement hiérarchique du contrôle de gestion</i>	Indépendant des autres directions	4	9,3
	Dépendant des autres directions	39	90,7
	Total	43	100,0

D'après le tableau précédent, nous constatons que 16,3% des services de contrôle de gestion des entreprises ont « moins d'un an », 20,9% ont « entre 1 et 5 ans », 18,6% ont « entre 5 et 10 ans » et en fin, 30,2% ont « plus de 10 ans ». La grande majorité des entreprises (48,8 %) ont un service contrôle de gestion dont l'âge est d'au moins 5 ans (en tenant compte du taux des valeurs manquantes qui est de 14%), ce qui témoigne de la maturité relative des services contrôle de gestion de l'échantillon.

Nous constatons également que 90,7% des services contrôle de gestion des entreprises de l'échantillon sont rattachés aux autres directions, notamment ; la Direction Générale et la Direction Finance. Seulement 14% sont rattachés aux directions opérationnelles. Le rattachement hiérarchique du service contrôle de gestion est important en ce qui concerne son rôle de pourvoyeur d'information entre les directions financières et les directions opérationnelles (Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017).

Tableau 11. Description de l'utilisation des outils de contrôle de gestion

Mesure	Items	Fréquence	Pourcentage (%)
<i>Utilisation des Outils contrôle de gestion</i>	Comptabilité générale	17	39,5
	Comptabilité analytique	21	48,8
	Gestion budgétaire	28	65,1
	Tableaux de bord	39	90,7

Remarque : nous avons retenu seulement les fréquences qui indiquent l'utilisation des outils de contrôle de gestion (1. Oui) car, il s'agit d'une question à plusieurs réponses possibles.

Le **tableau 12** nous montre que les outils de contrôle de gestion (comptabilité générale, comptabilité analytique, gestion budgétaire et tableaux de bord) sont majoritairement tous

utilisés par les entreprises de notre échantillon. Cependant, la gestion budgétaire et les tableaux de bord sont les plus répondus et, avec des taux de 65,1% et 90,7 % du même ordre.

La gestion budgétaire et les tableaux de bord sont souvent utilisés à une fréquence quotidienne par les entreprises de notre échantillon.

1.1.4. Équilibrage du *balanced scorecard*

A partir du **tableau 13** nous pouvons constater que 55,8% (plus que la moitié) des entreprises n'utilisent pas le *balanced scorecard* comme outil de pilotage de la performance, tandis que 44,2% utilisent cet outil.

Tableau 12. Description de l'utilisation du *balanced scorecard*

Mesure	Items	Fréquence	Pourcentage
<i>Utilisation du BSC</i>	Oui	19	44,2
	Non	24	55,8
	Total	43	100,0

Quant à l'équilibrage des tableaux de bord, le **tableau 15** présente le score moyen de cette variable dépendante, obtenu à partir du calcul des scores moyens des quatre axes du *balanced scorecard* ; indicateurs financiers, indicateurs clients, indicateurs de processus internes et, indicateurs d'apprentissage et croissance.

Les résultats des **tableaux 14** et **15** montrent que les responsables financiers et les contrôleurs de gestion des entreprises économiques n'utilisent pas, dans la même mesure, tous les indicateurs constituant les quatre dimensions du *balanced scorecard*. En effet, les *balanced scorecards* mis en œuvre par les entreprises de l'échantillon sont moyennement déséquilibrés. Comme le montre le **tableau 14**, 74,5% des entreprises ont une utilisation élevée des indicateurs financiers dans leur système de mesure de la performance tandis que 67,2% des entreprises ont une utilisation élevée des indicateurs de performance client. De plus, 65,1% des répondants reconnaissent avoir une utilisation élevée des indicateurs de processus puis, vient l'utilisation élevée des indicateurs d'apprentissage et de croissance par 62,8% des répondants seulement, il apparaît que celles-ci sont plus faible que celles concernant les indicateurs financiers.

Le **tableau 14** présente les scores moyens pour les quatre axes de performance. Avec un score moyen de 2,68, les indicateurs financiers sont les indicateurs les plus utilisés. Ensuite, les indicateurs de performance clients sont classés en deuxième position et sont suivis par les indicateurs de processus internes.

Enfin, le score moyen global pour l'utilisation des indicateurs d'apprentissage et de croissance est le plus faible (2,50). Ces indicateurs sont donc peu utilisés dans les *balanced scorecards* des entreprises économiques algériennes, comme le confirme le fait que près de 37,3% des managers reconnaissent utiliser ces indicateurs de façon marginale (utilisation faible ou moyenne) (Tableau 14).

Tableau 13. Degré d'utilisation des indicateurs financiers et non-financiers

Degré d'utilisation du BSC (Indicateurs évalués sur 3 points)	% des entreprises			
	Indicateurs financiers	Performance des Clients	Processus Internes	Apprentissage et Croissance
<i>Faible</i>	4,7	14,0	7,0	11,7
<i>Moyen</i>	20,9	18,6	27,9	25,6
<i>Fort</i>	74,5	67,2	65,1	62,8
Total	100	100	100	100

En résumé, les mesures de performance les plus utilisées par les entreprises de notre échantillon concernent les aspects financiers, suivis par les aspects de performance des clients. De plus, les indicateurs d'apprentissage et de croissance sont les moins utilisés par les entreprises de notre échantillon.

Tableau 14. Scores moyens des quatre axes de l'équilibrage du *balanced scorecard*

Variables	N	Min	Max	Score moyens	Ecart type
Degré d'utilisation des indicateurs financières (MeF)	43	1	3	2,68	,47114
Degré d'utilisation des indicateurs clients (MeC)	43	1	3	2,60	,53083
Degré d'utilisation des indicateurs de processus internes (MePI)	43	1	3	2,58	,51351
Degré d'utilisation des indicateurs d'apprentissage et croissance (MeAC)	43	1	3	2,50	,52135
Équilibrage du <i>balanced scorecard</i> (BSC)	43	4	12	10,36	

1.1.5. Type de stratégie

Le tableau ci-dessous (tableau 16) indique le type de stratégie adopté par les entreprises étudiées ; stratégie de différenciation ou stratégie de domination par les coûts. Les résultats de ce même tableau montrent que c'est bien la stratégie de différenciation qui prime avec un taux de 67,4% de l'échantillon.

Tableau 15. Description du type de stratégie adoptée par les entreprises

Mesure	Items	Fréquence (n)	Pourcentage (%)
<i>Type de stratégie</i>	Différenciation	29	67,4
	Domination par les coûts	14	32,6
	Total	43	100,0

Tableau 16. Répartition des entreprises par type de stratégie

Type de stratégie (Indicateurs évalués sur 3 points)	Différenciation		Domination par les coûts	
Degrés	N	(%)	N	(%)
<i>Faible</i>	7	16,3	12	27,9
<i>Moyen</i>	11	25,6	14	32,6
<i>Fort</i>	25	58,1	17	39,5
Total	43	100	43	100

D'après le **tableau 17**, il est clair que la stratégie de différenciation est fortement suivie par notre échantillon (58,1%). La majorité des entreprises fournissent des produits ou services de qualité, respectent les délais de livraison et les adaptent aux attentes des clients afin de se différencier de ses concurrents par le biais de la qualité, disponibilité et unicité des produits ou services proposés [_\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017\).](#)

1.1.6. Structure organisationnelle

Le tableau suivant (tableau 18) nous indique que plus que la moitié (56,1%) des entreprises de l'échantillon adoptent une structure organisationnelle centralisée car, elles suivent des structures hiérarchiques ou fonctionnelles et le style de management le plus courant est directif ou persuasif contrairement à 43,9% des entreprises qui suivent une structure décentralisée en adoptant des organisations plus autonomes et plus souples telles que ; la structure divisionnaire et les styles de management délégitif et participatif.

Les résultats du **tableau 18** sont aussi impactés par les acteurs impliqués dans le processus de prise de décision [_\(Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018\)](#) et le sens de circulation de l'information au sein de l'entreprise. Nous remarquons que la prise de décision est centralisée dans 53,5% des entreprises de l'échantillon, elle est majoritairement prise par le plus haut niveau de management. Le même constat est fait pour le sens de l'information, 74,4% des entreprises dont l'information circule généralement dans un sens descendant.

Tableau 17. Description du type de structure organisationnelle

Mesure	Items	Fréquence (n)	Pourcentage (%)
<i>Type de structure</i>	Centralisée	23	56,1
	Décentralisée	18	43,9
	Total	41(valeurs manquantes = 2)	100,0
<i>Prise de décision</i>	Centralisée	23	53,5
	Décentralisée	20	46,5
	Total	43	100
<i>Circulation de l'information</i>	Centralisée	32	74,4
	Décentralisée	11	25,6
	Total	43	100

1.1.7. Incertitude de l'environnement

Tableau 18. Degré d'incertitude de l'environnement

Incertitude de l'environnement (Indicateurs évalués sur 3 points)		Dynamisme		Turbulence
Degrés	n	(%)	n	(%)
<i>Faible</i>	5	11,7	11	25,6
<i>Moyen</i>	19	44,2	20	46,5
<i>Fort</i>	19	44,2	12	28
Total	43	100	43	100

D'après le tableau ci-dessus, l'incertitude environnementale (dynamisme et turbulence) perçue est considérée comme moyenne à forte par la plupart des répondants.

1.1.8. Intensité de la concurrence

Le tableau suivant (tableau 20) ainsi que la **figure 12** résument le degré de concurrence des entreprises de l'échantillon. Il est clair que 69,7% des entreprises exercent dans un environnement très fortement ou fortement concurrentiel. En croisant l'activité des entreprises avec l'intensité de la concurrence, il s'est avéré que le secteur financier et le secteur des hydrocarbures rencontrent une plus grande rivalité contrairement aux autres secteurs d'activité évoqués précédemment.

Tableau 19. Degré de concurrence des entreprises

Degré de concurrence (Indicateurs évalués sur 5 points)	Fréquences (n)	Pourcentage (%)	Moyenne	Ecart type
<i>Très faible</i>	2	4,7	3,93	1,142
<i>Faible</i>	3	7,0		
<i>Ni faible ni pas faible</i>	8	18,6		
<i>Forte</i>	13	30,2		
<i>Très forte</i>	17	39,5		
Total	43	100		

1.2.Résultats de l'analyse bidimensionnelle

Pour tester les relations entre les deux principaux groupes de facteurs de contingence et la variété des indicateurs du tableau de bord prospectif, les corrélations entre nos sept variables explicatives (variables internes : taille, âge, stratégie, propriété de l'entreprise, structure organisationnelle ; variables externes : incertitude de l'environnement – dynamisme et turbulence – et, intensité de la concurrence) et les quatre axes du *balanced scorecard* sont donc calculées (Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Bouamama, Basly, & Zian, 2021).

Le **tableau 22** résume les résultats de l'analyse de corrélation (le coefficient de corrélation de PEARSON) qui cherche à mesurer le sens et la force qui existent entre nos couples de variables dépendantes et indépendantes (Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Hamrouni, 2017; Bouamama, Basly, & Zian, 2021).

Comme le montrent le **tableau 21**, la taille, l'âge, la concurrence, le type de stratégie et l'incertitude de l'environnement semblent avoir une relation significative avec la diversité des indicateurs du *balanced scorecard*. En revanche, la propriété de l'entreprise (nationale ou internationale) ainsi que le type de structure organisationnelle (centralisée ou décentralisée) n'ont aucun impact sur l'adoption d'indicateurs diversifiés.

D'après le **tableau 21**, la stratégie de différenciation semble être positivement corrélée avec les quatre types d'indicateurs du *balanced scorecard*. Il convient de noter que cette relation est très forte concernant les indicateurs clients ($r = 0,795$; $p < 0,01$), suivie des indicateurs de processus internes ($r = 0,528$; $p < 0,01$) (indicateurs non-financiers) puis, les indicateurs financiers ($r = 0,480$; $p < 0,01$) et les indicateurs d'apprentissage et de croissance ($r = 0,477$; $p < 0,01$).

Par conséquent, même si les indicateurs financiers sont plus fréquemment utilisés par les managers interrogés (tableau 15), la stratégie de différenciation tend à les pousser à utiliser plus fréquemment les indicateurs non financiers. Nous pouvons expliquer ces résultats à travers les réponses au questionnaire qui montrent que les entreprises qui adoptent une stratégie de différenciation tendent à présenter des services et des offres de produits favorables pour leurs clients (réduire et respecter les délais de livraison, améliorer les processus de travail, présenter des produits de qualité et assurer leur disponibilité, répondre aux attentes des clients...).

Tableau 20. Corrélations entre les facteurs de contingence et les indicateurs du BSC utilisés

		Degré d'utilisation du BSC			
	Facteurs de contingences	Indicateurs Financiers	Performance des Clients	Processus Internes	Apprentissage et Croissance
	Taille	0,301*	0,121	0,262	0,037
	Age	0,333*	0,265	0,325*	0,330*
	Propriété étrangère	-0,150	0,037	-0,176	-0,105
	Structure organisationnelle	0,146	0,218	0,078	0,096
Stratégie	Stratégie de différenciation	0,480**	0,795**	0,528**	0,477**
	Stratégie de domination par les coûts	0,333*	0,500**	0,441*	0,282
Incertitude de l'environnement	Dynamisme de l'environnement	0,218	0,351*	0,314*	0,365*
	Turbulence de l'environnement	0,309*	0,191	0,353*	0,288
	Intensité de la concurrence	0,515**	0,760**	0,644**	0,550**

Notes : *Le coefficient est significatif au seuil de 0.05 ; ** Le coefficient est significatif au seuil de 0.01

À noter que la stratégie de domination par les coûts est également positivement corrélée avec trois types d'indicateurs du *balanced scorecard* et, ne présente aucune relation avec les indicateurs d'apprentissage et de croissance ($r = 0,282$; $p > 0,05$). Ceci s'explique par le manque d'investissements dans le développement des infrastructures et du capital humain qui sont source d'appropriation d'avantage concurrentiel.

Les résultats fournis par le **tableau 21**, indiquent que la relation entre l'âge et l'équilibre des tableaux de bord est significative. La variable dépendante "âge" est positivement corrélée avec trois types d'indicateurs du *balanced scorecard* ; indicateurs financiers ($r = 0,333$; $p > 0,05$), processus internes ($r = 0,325$; $p > 0,05$) et, apprentissage et croissance ($r = 0,330$; $p > 0,05$). Plus l'entreprise est ancienne, plus elle est susceptible d'utiliser des indicateurs financiers, de processus internes et d'apprentissage organisationnel. Toutefois, l'âge ne semble pas impacter l'adoption d'indicateurs liés à la performance des clients.

Toujours d'après les résultats du **tableau 21**, l'intensité de la concurrence a une très forte relation positive ($0,5 < r < 1$) avec l'intégration des quatre axes du *balanced scorecard* ; indicateurs financiers, performance des clients, processus internes et, apprentissage et croissance. La plus forte corrélation est surtout entre l'intensité de la concurrence et les

indicateurs clients ($r = 0,760$; $p < 0,01$). La mise en œuvre des indicateurs équilibrés du *balanced scorecard* augmente en fonction du degré de diversité des produits/services de l'entreprise et quand le niveau de concurrence sur le marché est élevé (Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018).

Conformément à nos attentes, l'incertitude environnementale semble avoir une relation linéaire positive moyenne avec les quatre dimensions d'indicateurs ($0 < r < 0,5$). Une relation assez étroite est mise en évidence en ce qui concerne le degré du dynamisme de l'environnement, puisque les résultats montrent que ce facteur de contingence est significativement corrélé avec trois des quatre indicateurs du *balanced scorecard*, à savoir ; performance clients, processus internes, apprentissage et croissance, qui sont à nouveau des indicateurs non financiers. Les entreprises dans un tel environnement tendent à changer fréquemment leurs pratiques marketing et à adopter des nouvelles technologies pour répondre aux nouveaux besoins et rester compétitives. La turbulence quant à elle, est positivement corrélée avec deux indicateurs ; processus internes ($r = 0,353$; $p < 0,05$) et financiers ($r = 0,309$; $p < 0,05$) (tableau 21). Les entreprises exerçant dans un environnement turbulent fluctuent leurs volumes de vente annuellement pour accroître leurs parts de marché et la notoriété de leurs marques d'un côté, et, de réduire les coûts et améliorer l'efficacité du travail d'un autre côté afin d'augmenter les bénéfices.

Selon le **tableau 21**, la taille de l'entreprise n'a pas d'impact significatif sur le degré d'intégration des indicateurs clients, des indicateurs de processus internes et, des indicateurs d'apprentissage et de croissance ($p > 0,05$). Ce qui signifie que ces variables sont indépendantes de la taille de l'entreprise qu'elle soit petite, moyenne ou grande. Contrairement, la variable du degré d'intégration des indicateurs financiers a une relation significative avec la taille de l'entreprise ($r = 0,301$; $p < 0,05$). Donc, plus la taille de l'entreprise est grande, plus elle tend à équilibrer ses tableaux de bord en intégrant des indicateurs financiers. Ces résultats démontrent l'importance de la présence des informations de nature financière dans notre échantillon, tel que : disposer de mesures indiquant le rendement des capitaux employés.

Enfin, contrairement à nos attentes, la propriété étrangère de l'entreprise ainsi que le type de structure organisationnelle (centralisée ou décentralisée) semblent n'avoir aucune relation significative avec le degré d'utilisation des quatre indicateurs relatifs au *balanced scorecard*,

($p > 0.05$) (tableau 21). Par conséquent, l'influence de ces variables sur la variété des indicateurs utilisés dans le *balanced scorecard* n'est pas établie.

1.3. Résultats de la régression multiple

Une matrice de corrélation et les indices de VIF sont présentés dans le **tableau 22**. La matrice de corrélation ne montre pas de fortes corrélations entre toutes les variables explicatives, à savoir la taille, l'âge, la propriété étrangère, la stratégie de différenciation, la stratégie de domination par les coûts, la structure organisationnelle, l'incertitude de l'environnement et l'intensité de la concurrence. Toutefois, nous constatons à travers ce même tableau, des relations de corrélation significatives entre 8 couples de variables.

D'après le tableau 22, l'intensité de la concurrence semble avoir des relations positives, significatives avec trois autres variables. La première plus forte corrélation entre ces variables explicatives est observée entre la stratégie de différenciation et l'intensité de la concurrence à une valeur de ($r = 0,941$; $p < 0,05$). La corrélation entre ces deux variables est à la fois forte (r est très proche de 1) et positive. Ceci implique que plus la concurrence est intense plus les entreprises adoptent une stratégie de différenciation et vice-versa.

La deuxième plus forte corrélation est observée entre l'intensité de la concurrence et l'incertitude de l'environnement ($r = 0,574$; $p < 0,05$). Plus l'environnement est incertain, turbulent et dynamique, plus la rivalité entre les concurrents s'intensifie et vice-versa puis, vient l'intensité de la concurrence et la stratégie de domination par les coûts, à une valeur de ($r = 0,542$; $p < 0,05$). Ces deux variables sont positivement corrélées entre elles.

La stratégie de différenciation a également des relations positivement significatives avec trois autres variables explicatives. La première combinaison est avec l'intensité de la concurrence et, est déjà abordée. La deuxième importante combinaison concerne la stratégie de différenciation et la stratégie de domination par les coûts, elles ont une relation linéaire positive ($r = 0,470$; $p < 0,05$). Nous pouvons expliquer cela par le fait que les entreprises peuvent se différencier de la concurrence en adoptant soit une stratégie de différenciation par le haut, c'est-à-dire présenter des produits/services de qualité supérieure et à un prix plus élevé soit, elles adoptent une stratégie de différenciation par le bas ce qui implique une offre moins complète mais à faible coûts. Cette dernière est compatible avec la stratégie de domination par les coûts. En troisième lieu, nous avons la stratégie de différenciation avec l'incertitude de l'environnement qui ont une relation positive et significative à une valeur de ($r = 0,415$; $p < 0,05$).

Nous citons également les deux relations qu'a l'incertitude de l'environnement avec la stratégie de différenciation (déjà citées en haut), la stratégie de domination par les coûts et, la propriété étrangère. L'incertitude de l'environnement a une relation significative avec la stratégie de domination par les coûts ($r = 0,277$; $p < 0,05$). Le dernier couple de variables (incertitude et propriété étrangère) présente une relation linéaire négative ($r = - 0,381$; $p < 0,01$). Une entreprise appartenant à un groupe multinational implique un exercice dans un marché mondiale qui est caractérisé par sa complexité, son incertitude et, par des changements environnementaux menaçants, imprévisibles et nouveaux. La relation négative signifie que plus l'environnement est incertain plus les entreprises se soit se limiter à des marchés locaux ou connus.

Enfin, la variable de l'âge a une relation linéaire positive et moyenne à la fois avec la stratégie de domination par les coûts ($r = 0,349$; $p < 0,05$) et avec la taille de l'entreprise ($r = 0,385$; $p < 0,05$).

En outre, comme le montre le **tableau 22**, la multicollinéarité n'est pas un problème dans notre modèle de régression, car toutes les valeurs VIF (Variance Inflation Factor) sont inférieures à 1,8.

Le **tableau 22**, indique également des relations de corrélation significatives entre certaines variables explicatives et la variable expliquée (degré d'utilisation des quatre axes du *balanced scorecard*). Les plus fortes corrélations positives ($+0,5 < r < +1$) sont observées entre l'intensité de la concurrence et la variable dépendante et, entre la stratégie de différenciation et cette même variable à une valeur de ($r = 0,748$; $p < 0,01$) et de ($r = 0,691$; $p < 0,01$).

La relation linéaire positive et moyenne ($0 < r < +0,5$) se trouve également entre la stratégie de domination par les coûts ($r = 0,471$; $p < 0,01$), l'incertitude de l'environnement ($r = 0,444$; $p < 0,01$), la taille ($r = 0,377$; $p < 0,01$) et le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*.

Pour tester l'influence des facteurs de contingence sur l'intensité de l'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*, une régression multiple est effectuée. Dans notre modèle, $R^2 = 0,645$; R^2 ajusté = 0,608 ce qui signifie que les variables explicatives contribuent à raison de 64,5% de la variabilité de la variable à expliquer (variance totale), à savoir ; le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*. De plus, nous avons $F(4,38) =$

17,27 ; $p < 0,001$, donc, nous pouvons conclure que notre modèle de régression est très significatif. Les résultats de l'analyse de régression sont présentés dans le **tableau 22**.

Tableau 21. Matrice de corrélation et les indices de VIF (Annexe 02)

Variables	1	2	3	4	5	6	7	8	9	VIF
1. Degré d'utilisation des indicateurs du BSC	1.000									
2. Taille	0,214	1.000								-
3. Age	0,377*	0,385*	1.000							1.072
4. Propriété étrangère	-0,116	-0,160	-0,072	1.000						-
5. Stratégie de différenciation	0,691**	0,009	0,225	-0,063	1.000					1,003
6. Stratégie de domination par les coûts	0,471**	0,026	0,349*	-0,129	0,470**	1.000				
7. Structure organisationnelle « Décentralisée »	-0,123	0,195	0,229	0,103	-0,129	-0,082	1.000			-
8. Incertitude de l'environnement	0,444**	0,062	0,206	-0,381*	0,415**	0,277**	0,083	1.000		1,504
9. Intensité de la concurrence	0,748**	0,034	0,242	-0,140	0,941**	0,542**	0,188	0,574**	1.00	1,529

Notes : *Le coefficient est significatif au seuil de 0.05 ; ** Le coefficient est significatif au seuil de 0.01

D'après les résultats de l'analyse bivariée précédente, la taille, la propriété étrangère ainsi que la structure organisationnelle ne semblent pas impacter le degré d'utilisation des indicateurs du balanced scorecard et, sont donc écartées de l'analyse de régression. Parmi les 4 variables explicatives retenues dans le modèle de régression multiple (**tableau 23**), il n'y a que l'âge, la stratégie et l'intensité de la concurrence qui sont significatives ($p < 0,05$). Contrairement à nos attentes, l'incertitude de l'environnement n'a pas d'impact significative sur le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*.

Tableau 22. Modèle de régression (degré d'utilisation des indicateurs du BSC)

Variables explicatives	Coefficients β (Beta)	Student t	Sig
R		0,803	
R ²		0,645	
R ² ajusté		0,608	
Erreur standard de l'estimation		0,26455	
Constante		2,370	0,023
Age	0,217	2,168	0,036**
Stratégie	-0,213	-2,199	0,034**
Incertainitude de l'environnement	0,008	0,067	0,947
Intensité de la concurrence	0,692	5,793	0,000*
n=43			

Notes : *Le coefficient est significatif au seuil de 0,001 ; ** Le coefficient est significatif au seuil de 0,05

Les résultats suggèrent que le facteur ayant le plus fort effet ($\beta = 0,692$) est l'intensité de la concurrence. Elle a un impact positif sur le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced*

scorecard ($t = 5,793$; $p < 0,001$), autrement, les entreprises qui exercent dans un environnement fortement concurrentiel sont susceptibles d'utiliser plus efficacement et de manière plus équilibrée les quatre indicateurs de performance relatifs au *balanced scorecard*. D'après [Hoang, Dinh, Tran et Nguy \(2018\)](#), les entreprises qui appliquent le *balanced scorecard* opèrent sur des marchés concurrentiels et font face à une forte pression concurrentielle ([Ibid.](#)).

L'âge de l'entreprise a le second plus fort effet sur le degré d'adoption du *balanced scorecard* ($\beta = 0,217$). Toutefois, cet effet est faible. Plus l'entreprise est âgée, plus elle cherche à équilibrer ses tableaux de bord [\(Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016\)](#).

En troisième lieu, vient la stratégie de différenciation qui a un faible effet sur la variable dépendante ($\beta = -0,213$).

En revanche, et de manière inattendue, nous ne trouvons pas de support pour la relation hypothétique entre l'incertitude de l'environnement et le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard* conformément aux résultats de la matrice de corrélation (**tableau 22**) et, ne présente donc pas d'influence sur notre variable dépendante.

2. Discussion

Cette recherche répond aux appels de la littérature sur la nécessité de mener une analyse plus approfondie de l'impact des facteurs de contingence sur le degré d'utilisation et la diversité du contenu des tableaux de bord prospectifs [\(Bouamama, Basly, & Zian, 2021\)](#). L'objectif étant de définir et de discuter les principales différences et similitudes entre les résultats de notre étude et ceux observés dans la revue de littérature [\(Zerhouni, 2016\)](#).

Nos résultats relèvent l'existence de relations de cause à effet entre certains facteurs liés au contexte interne de l'entreprise, à savoir ; la taille, l'âge, la propriété étrangère, la stratégie et la structure organisationnelle et, certains facteurs externes à savoir ; l'incertitude de l'environnement et l'intensité de la concurrence.

Conformément aux résultats de [Bouamama, Basly et Zian \(2021\)](#), [François-Xavier, Noe et Souaibou \(2021\)](#), [Rherib, El Amili et Baba El Khourchi \(2021\)](#), nous avons constaté que l'utilisation des indicateurs financiers est dominante dans les *balanced scorecards* de nos entreprises économiques algériennes. Les indicateurs clients ainsi que les indicateurs de processus internes sont utilisés dans une moindre mesure. Toutefois, l'axe apprentissage et croissance est le plus faiblement utilisé par ces mêmes entreprises.

Bien que le *balanced scorecard* soit l'un des outils les plus influents dans le domaine du contrôle de gestion et de la mesure de la performance (Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020), 55,8% des entreprises de notre échantillon n'utilisent pas cet outil. Ces résultats sont cohérents avec les travaux de recherche précédents des mêmes auteurs qui montrent une utilisation relativement faible du *balanced scorecard*. Le pourcentage d'entreprises ayant adopté le BSC comme outil de pilotage de leurs activités dans cette enquête est de 44,2% (tableau 13), ce qui, sans être particulièrement négatif, est plus faible dans les pays moins développés (Ibid.).

Au moyen de l'analyse de corrélation, nous avons mis en évidence l'effet positif de trois facteurs de contingence internes (à l'origine de cinq facteurs) sur la diversité des indicateurs du *balanced scorecard* à savoir ; la taille, l'âge, et le type de stratégie (de différenciation et de domination par les coûts). Quant aux facteurs externes, les deux facteurs (l'incertitude de l'environnement et l'intensité de la croissance) sont également en relation significative avec la multi-dimension des indicateurs du BSC.

L'effet positif et significatif de la taille sur la variété des indicateurs du *balanced scorecard* est également observé dans les études de François-Xavier, Noe et Souaibou (2021), Rherib, El Amili et Baba El Khourchi (2021) et Aliouat, Frij et Chraïbi (2017). Il est intéressant de noter que, dans nos analyses, cette relation est significative seulement avec les indicateurs financiers et ce, contrairement aux résultats des études de Aliouat, Frij et Chraïbi (2017), François-Xavier, Noe et Souaibou (2021), Rherib, El Amili et Baba El Khourchi (2021) qui attestent qu'il y a une relation significative entre la taille et les trois autres indicateurs non-financiers du *balanced scorecard*, à savoir ; la performance clients, les processus internes et, l'apprentissage et la croissance.

En outre, l'âge de l'entreprise est significativement corrélé avec trois types d'indicateurs (financiers, processus internes, apprentissage et croissance), contrairement aux conclusions de François-Xavier, Noe et Souaibou (2021) et de Rherib, El Amili et Baba El Khourchi (2021) qui affirment qu'il n'y a aucune relation significative entre l'âge de l'entreprise et l'utilisation des indicateurs diversifiés.

La stratégie de différenciation est en relation positive entre tous les axes du *balanced scorecard*. Une très forte relation de corrélation de ce facteur est observée avec les indicateurs clients (notamment dans le cas de la stratégie de différenciation) de même dans l'enquête de Aliouat, Frij et Chraïbi (2017). Contrairement aux résultats de Aliouat, Frij et

Chraïbi (2017) et de Bouamama, Basly et Zian (2021), la propriété étrangère ainsi que la structure organisationnelle ne semblent pas avoir un impact significatif sur l'utilisation des quatre axes du *balanced scorecard*.

Ces résultats sont partiellement conformes à notre première hypothèse concernant l'impact des facteurs de contingence internes sur l'utilisation des indicateurs du BSC (60% du taux global relatif aux cinq facteurs internes).

L'incertitude de l'environnement est moyennement significative quant à l'utilisation des indicateurs des quatre axes du *balanced scorecard*. Ce résultat est adéquat avec ceux de Aliouat, Frij et Chraïbi (2017) et, est dissemblable aux résultats de Bouamama, Basly et Zian (2021) qui trouve que l'impact de cette variable sur la variété des indicateurs utilisés dans le BSC n'est pas établie (Bouamama, Basly, & Zian, 2021). Dans notre cas, l'intensité de la concurrence est très significative quant au degré d'utilisation des quatre types d'indicateurs et correspond aux conclusions de Aliouat, Frij et Chraïbi (2017).

Ces résultats sont conformes à notre deuxième hypothèse qui indique la présence de relations significatives entre les facteurs exogènes et le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*.

Les résultats de la matrice de corrélation affirment que l'âge, les deux types de stratégies (différenciation et domination par les coûts), l'incertitude de l'environnement ainsi que l'intensité de la concurrence sont en relations significatives avec le degré d'utilisation du *balanced scorecard*. Tandis que, la taille, la propriété étrangère ainsi que la structure organisationnelle ne le sont pas. Ces résultats sont en adéquation avec ceux de Hoang, Dinh, Tran et Nguy (2018), en termes de relation significative entre la stratégie de différenciation, l'incertitude de l'environnement, l'intensité de la concurrence et le degré d'utilisation du BSC et, ceux de Bouamama, Basly et Zian (2021), en termes de stratégie de différenciation uniquement. Toutefois, la structure décentralisée semble être significativement corrélée avec le degré d'adoption du *balanced scorecard* dans les études de ces mêmes autres (Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018; Bouamama, Basly, & Zian, 2021), ce qui n'est pas le cas pour nos résultats.

Contrairement à nos résultats et ceux de Bouamama, Basly et Zian (2021), la taille de l'entreprise semble avoir une corrélation significative avec l'intégration des quatre axes du *balanced scorecard*, les études de Quesado, Aibar_Guzmán et Rodrigues (2016), Aliouat, Frij et Chraïbi (2017), Sharma et Sharma (2020), Costantini, Landi et Bonazzi (2020),

Rherib, El Amili et Baba El Khourchi (2021) et de François-Xavier, Noe et Souaibou (2021), concluent que plus la taille de l'entreprise est grande, plus ses tableaux de bord sont équilibrés (Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016; Aliouat, Frij, & Chraïbi, 2017; Sharma & Sharma, 2020; Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020; Rherib, El Amili, & Baba El Khourchi, 2021; Francois-Xavier, Noe, & Souaibou, 2021).

Quant à l'âge, il a une relation significative avec le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*. Ce constat est inadéquat aux résultats généralement obtenus dans le contrôle de gestion par Quesado, Aibar_Guzmán et Rodrigues (2016), Rherib, El Amili et Baba El Khourchi (2021) et par François-Xavier, Noe et Souaibou (2021).

Enfin, le résultat qui affirme que la propriété étrangère n'est pas corrélée avec l'utilisation du *balanced scorecard* est contraire aux résultats de Quesado, Aibar_Guzmán et Rodrigues (2016) et de Sharma et Sharma (2020). En d'autres termes, les entreprises algériennes, dont le capital d'origine étrangère a une importance considérable dans la structure de propriété, présentent un degré moins élevé d'utilisation du *balanced scorecard* (Quesado, Aibar-Guzmán, & Rodrigues, 2016) et peuvent donc, ne pas coherer et correspondre au système de gestion et de contrôle de l'entité mère étrangère (Sharma & Sharma, 2020).

En outre, grâce à des analyses de régression multiples, qui sont plus appropriées pour tester nos hypothèses (Sharma & Sharma, 2020) et, malgré les nombreuses relations entre plusieurs facteurs et la variable dépendante concluent dans l'analyse de corrélation, l'âge, l'intensité de la concurrence et la stratégie de différenciation sont désormais les seuls facteurs qui sont significativement associés au degré d'utilisation des indicateurs des tableaux de bord prospectifs. Dans ce contexte, Kaplan et Norton ont soutenu que l'approche du *balanced scorecard* est plus appropriée lorsque le niveau de concurrence sur le marché est élevé et que l'adoption de la stratégie de différenciation ainsi que l'âge sont plus grands (Hoang, Dinh, Tran, & Nguy, 2018).

Ce constat est conforme aux résultats de Hoang, Dinh, Tran et Nguy (2018). Plus la concurrence est intense (marchés compétitifs et confrontés à une forte pression concurrentielle), plus il y a orientation de différenciation dans la stratégie, et plus les entreprises tendent à utiliser les indicateurs multidimensionnels relatifs au *balanced scorecard* (Ibid.).

Cependant, notre modèle de régression ne montre aucun impact de l'incertitude de l'environnement sur le degré d'adoption du *balanced scorecard* (tableau 23). Ce résultat est

aussi cohérent avec l'étude empirique de [Bouamama, Basly et Zian \(2021\)](#), mais inadéquat avec celle de [Hoang, Dinh, Tran et Nguy \(2018\)](#).

Ces résultats sont partiellement (50%) cohérents avec l'hypothèse selon laquelle les entreprises adaptent leurs *balanced scorecards* au degré d'intensité de la concurrence et de l'incertitude de l'environnement.

Après obtention de nos résultats de l'analyse de corrélation ainsi que l'analyse de la régression multiple et, après les avoir discuté et comparé avec les résultats de la revue de littérature, nous pouvons donc rejeter ou valider nos deux hypothèses de recherche. La validation du modèle préétabli est présentée dans le **tableau 24**.

Tableau 23. Validation du modèle

Facteurs	Les quatre axes du <i>balanced scorecard</i>	Indicateurs Financiers	Hypothèses	Validation
Internes			H1. Les facteurs de contingence internes ont un effet significatif sur le degré d'adoption du <i>balanced scorecard</i>	Partiellement validée (40%)
- Age - Taille - Stratégie - Propriété étrangère - Structure organisationnelle		Indicateurs Clients		
Externes		Indicateurs Processus Internes	H2. Les facteurs de contingence externes ont un effet significatif sur le degré d'adoption du <i>balanced scorecard</i>	Partiellement validée (50%)
- Incertitude de l'environnement - Intensité de la concurrence		Indicateurs Apprentissage et Croissance		

CONCLUSION

1. Aperçu et résumé

Ce mémoire étudie les relations entre les facteurs de contingence et leurs impacts sur l'évaluation de la performance, qui jouent un rôle crucial dans l'adoption d'outils modernes et sophistiqués à savoir ; le *balanced scorecard*, par les entreprises algériennes. Pour ce faire, un cadre conceptuel est développé en se basant sur la théorie de la contingence qui répond à notre question de recherche et qui s'articule comme suit :

Existent-ils un impact significatif entre les facteurs de contingence et le degré d'adoption du *balanced scorecard* par les entreprises économiques algériennes ?

Le présent document peut être résumé ainsi :

La partie *introduction* donne un aperçu sur le problème de recherche et son contexte. Elle explique ensuite l'importance de cette recherche, tant pour la science que pour la pratique. Elle identifie également les objectifs de l'étude, la question et le modèle de recherche constituant la base de notre enquête. Et enfin, elle présente le terrain de recherche et l'annonce du plan global.

Le *chapitre I* concerne le cadre théorique de notre recherche. En premier lieu, la revue de littérature est présentée afin de mieux encadrer notre problème. Elle aborde également les divers concepts liés à l'approche du *balanced scorecard* et, permet d'identifier les facteurs de contingence les plus répondus et, susceptibles d'impacter l'adoption des tableaux de bord prospectifs par les entreprises. Le but est d'être en mesure de développer un modèle de recherche qui sert de ligne directrice pour la conduite de notre étude empirique, permettant d'avoir une compréhension distinctive de notre problème de recherche. Aussi, ce chapitre définit les principaux concepts liés au contrôle de gestion, au système de mesure de la performance et, aux variables sur lesquelles est basée notre étude.

Le *chapitre II* présente en premier lieu les données de l'étude, à savoir ; l'échantillon, l'identification des variables et, la définition de leur moyen de mesure. Puis, il présente la méthodologie de recherche ainsi que la méthode de collecte et d'analyse des données utilisées.

Le *chapitre III* présente d'abord les résultats obtenus de l'analyse unidimensionnelle, les analyses bivariées et, l'analyse multidimensionnelle. Puis, la partie discussion, qui s'appuie sur une analyse comparative entre nos résultats et ceux présents dans la revue de littérature, qui met en évidence les principales similitudes et points de différences.

Et enfin, la *conclusion* qui résume les principaux résultats obtenus, les implications, les limites et, les éventuels prolongements possibles pour des recherches futures.

2. Principaux résultats obtenus

Premièrement, l'analyse unidimensionnelle nous a permis d'identifier les principales caractéristiques de notre échantillon. Cependant, nous rappelons que notre échantillon est principalement composé de 43 individus occupant des postes de responsabilité entre ; contrôleurs de gestion, financiers, managers et, directeurs généraux. Ces derniers appartiennent à des entreprises publiques, privées et/ou multinationales. Il est majoritairement composé de grandes entreprises (63%), ayant une maturité qui relève de plus de 15 ans d'exercice (69,8%). L'industrie des services financiers et des télécommunications, l'industrie des hydrocarbures et des mines ainsi que l'industrie de la construction et des bâtiments caractérisent les activités des entreprises incluent dans notre échantillon.

L'information pertinente est que 55,8% des entreprises n'utilisent pas le *balanced scorecard* dans leur système de mesure de la performance. Ce qui est positif en revanche est que, la moyenne de l'équilibrage des quatre axes du *balanced scorecard* est de 10,36 (sur 13 points), présentant un score considérable. Ces tableaux de bord se basent principalement sur les mesures financières. L'axe apprentissage et croissance en est le moins utilisé.

Notre échantillon se caractérise également par, l'adoption d'une stratégie de différenciation (67,4%). La majorité des entreprises fournissent des produits ou services adéquats aux attentes des clients. Toutefois, la structure organisationnelle centralisée domine avec un taux de 56,1%, où, le processus de prise de décision et la circulation de l'information sont rigides. Quant à l'environnement externe, il est caractérisé par l'incertitude, le dynamisme et, par la forte intensité de la concurrence.

Deuxièmement, la matrice de corrélation indique que l'âge, la concurrence, le type de stratégie et l'incertitude de l'environnement ont une relation significative avec la diversité et le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*. L'intensité de la concurrence et la stratégie de différenciation sont les seules qui indiquent une relation de corrélation avec tous les quatre types d'indicateurs du *balanced scorecard*.

En revanche, la taille, la propriété de l'entreprise ainsi que le type de structure organisationnelle n'en ont aucun impact. Néanmoins, la taille de l'entreprise présente une corrélation positive et moyenne avec le degré d'utilisation des indicateurs financiers.

Cette matrice de corrélation indique également la présence de relations significatives entre les facteurs de contingence même. La plus forte relation est observée entre la stratégie de différenciation et l'intensité de la concurrence.

Troisièmement, la taille, la propriété étrangère ainsi que la structure organisationnelle, ne montrant aucun impact, elles ont été mises à l'écart dans le modèle de régression linéaire. Les résultats de l'analyse de la régression multiple indiquent que parmi les quatre variables explicatives retenues dans le modèle de régression multiple (âge, stratégie, environnement et concurrence), seuls, l'âge, la stratégie ainsi que l'intensité de la concurrence sont significatives. En outre, l'incertitude de l'environnement n'a pas d'impact significative sur le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard*.

L'ensemble des résultats précédents et leur discussion avec les recherches préalables, nous ont permis d'arriver à la validation de notre modèle.

La première hypothèse (H1) indiquant la présence d'un impact significatif entre les facteurs de contingence internes et le degré d'adoption du *balanced scorecard* est partiellement validée à 40%.

La deuxième hypothèse (H2) indiquant la significativité de l'effet des facteurs de contingence externes sur le degré d'utilisation des indicateurs du *balanced scorecard* est également, partiellement validée à un taux de 50%.

3. Implications théoriques

Cette recherche contribue à la littérature en présentant un modèle de recherche qui démontre l'impact des facteurs de contingence, d'ordres environnemental et/ou managérial, sur l'adoption d'un outil complet ; le *balanced scorecard*.

En outre, une autre contribution a été apportée à l'ensemble des connaissances sur le concept du *balanced scorecard* et de ses relations causales. Étant donné que la littérature souligne le besoin d'études empiriques portant sur l'adoption organisationnelle des innovations en général et l'adoption du *balanced scorecard* (voire même un *balanced scorecard durable*)

par les entreprises économiques algériennes en particulier. En conséquence, cette recherche tente de répondre à ce besoin.

Toutefois, il existe un nombre considérable d'études abordant l'impact des facteurs de contingence sur l'équilibrage des *balanced scorecards*, étrangères ou nationales. Dans le contexte algérien, ce phénomène est très souvent étudié en appliquant la méthode des équations structurelles, la méthode PLS (Partial Least Squares) et, la méthode *Bootstrap* qui s'intéressent à identifier les liens de causalité entre les quatre dimensions du *balanced scorecard* elles-mêmes, et non pas entre le degré d'adoption du *balanced scorecard* et les facteurs impactant la multi-dimension et la diversité des systèmes de mesure de la performance.

Les résultats de cette recherche apportent une originalité quant à : (1) l'abord du présent phénomène par une étude purement statistique basée sur les chiffres et, (2) la démonstration des relations entre les différents facteurs de contingence et l'adoption du *balanced scorecard* et entre ces facteurs et chaque axe du même outil et, (3) la présentation d'un aperçu de ce phénomène aux gestionnaires et aux contrôleurs de gestion en particulier et, surtout, dans le contexte algérien.

4. Implications managériales

En termes pratiques, nos résultats soulignent l'importance de développer des outils innovants qui ont le potentiel d'évoluer en fonction des changements organisationnels, environnementaux et technologiques. Les contrôleurs de gestion sont souvent encouragés à se concentrer simultanément sur l'analyse des indicateurs financiers et des indicateurs opérationnels pour mesurer la performance. Par ailleurs, ce document donne des pistes de réflexion aux directeurs financiers et aux contrôleurs de gestion sur la manière de répondre efficacement aux besoins d'information de la direction générale, des managers et des opérationnels. Cela passe notamment par le développement de collaborations et du sens de communication avec les utilisateurs finaux.

En retour, les contrôleurs de gestion ont besoin du soutien de la direction de l'entreprise, notamment en cas d'éventuelles rigidités organisationnelles quant à l'adoption du *balanced scorecard*. Son accompagnement ainsi que son implication sont désormais importants.

5. Limites

Premièrement, notre modèle est limité à raison de son exclusion des effets de d'autres facteurs de contingence importants, tels que la culture organisationnelle, la responsabilité sociétale des entreprises, le secteur d'activité, la participation de l'état, l'informatisation...Cependant, le fait de se limiter à un seul pays nous permet de contrôler les effets des pratiques de gestion locales. Deuxièmement, nous fournissons des preuves d'associations et ne tirons pas de conclusions sur la causalité.

Une autre limite est due à la faible taille de notre échantillon (taux de réponse de 23,12%) qui peut générer un risque de biais. La présence de cette limite signifie que l'utilisation du *balanced scorecard* peut être généralement surestimée dans l'enquête [\(Costantini, Landi, & Bonazzi, 2020\)](#).

6. Prolongements possibles de la recherche

Même si cette étude présente des limites, les principaux résultats ont des implications potentielles pour les recherches futures, en particulier pour les chercheurs souhaitant tester les différences dans l'utilisation du *balanced scorecard* entre les différentes industries et approfondir les avantages et les inconvénients de son utilisation.

BIBLIOGRAPHIE

- García-álvarez, S., & Atristain-suárez, C. (2020). *Strategy, Power and CSR: Practices and Challenges in Organizational Management*. Emerald Publishing Limited.
- Hassan, A., Nordin, N., & Azamin, A. (2021, March 22). The Influence of Organizational Culture and the External and Internal Factors on Performance Measurement System Adoption: A Conceptual Framework. *Asian Journal of Interdisciplinary Research*, pp. 101 -110.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. United States of America: President and Fellows of Harvard College.
- Silvi, R., Bartolini, M., Raffoni, A., & Visani, F. (2015). The practice of strategic performance measurement systems: models, drivers and information effectiveness. *Productivity and Performance Management*, -.
- Alazard, C., & Sépari, S. (2015). *Contrôle de Gestion: tout en un* (éd. 3e). Paris: Dunod.
- Alexander, J. (2018). *Financial Planning & Analysis and Performance Management*. New Jersey: John Wiley & Son.
- Aliouat, B., Frij, R., & Chraïbi, A. (2017). Évaluation prospective de la performance et enjeu de développement : cas du Balanced Scorecard appliqué à la filière textile-habillement au Maroc. *Revue Internationale des Sciences de l'Organisation*, pp. 25-61.
- Amhalhal, A., Anchor, J., Papalexi, M., & Dastgir, S. (2021). Organisational performance and the use of multiple performance measures in an emerging market. *International Journal of Quality & Reliability Management*.
- AMIFI, H., & Benlakouiri, A. (2019, mars). Tableau de Bord et pilotage de la performance dans les organisations publiques: Cas OCP. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 3(8), 42-63.
- Asiaei, K., & Bontis, N. (2019, October). Using a balanced scorecard to manage corporate social responsibility. *Knowledge and Process Management*, pp. 1-9.
- Béatrice et Francis Grandguillot. (2015). *L'essentiel du Contrôle de Gestion* (éd. 9e). Paris: Gualino.
- Benková, E., Gallo, P., Balogová, B., & Nemec, J. (2020, February 6). Factors Affecting the Use of Balanced Scorecard in Measuring Company Performance. *Sustainability*, pp. 1-18.
- Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion* (éd. 1). Paris: Presses Universitaires de France.
- Bescos, P.-L., Deville, A., & Foulquier, P. (2020, May 12). BSC and long-term deployment: an actors' perspective. *Journal of Applied Accounting Research*, pp. 383-396.
- Bouamama, M., Basly, S., & Zian, H. (2021, February 8). How do contingency factors influence the content of balanced scorecards? An empirical study of French intermediate-size enterprises. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(3), pp. 373-393.
- Brien, R., Sénécal, J., Sakaitis, M., & Veillette, P. (2017). *Analyse financière et Gestion budgétaire*. Québec: Chenelière éducation.
- Brulhart, F., Favoreu, C., & Gherra, S. (2015). *Stratégie*. Paris: Dunod.

- CACI. (s.d.). *Chambre Algérienne de Commerce et d'Industrie: annuaire des entreprises Algériennes*. Récupéré sur <http://elmouchir.caci.dz/index.php>
- Cappelletti, L., Baron, P., Desmaison, G., & Ribiollet, F.-X. (2014). *Toute la fonction contrôle de gestion*. Paris: Dunod.
- Cokins, G. (2020, May 13). The strategy map and its balanced scorecard. *The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, pp. 1-16.
- Costantini, A., Landi, S., & Bonazzi, M. (2020, February 28). Factors Influencing the use of the Balanced Scorecard: Evidence from a Regional Context in Italy. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, pp. 578–596.
- Denis, T., & Yves, D. (2015). Unicité et Pluralité des Tableaux de Bords Organisationnels. *Recherches en Sciences de Gestion*, 111-129.
- Désiré-Luciani, M.-N., Hirsch, D., Kacher, N., & Polossat, M. (2013). *Le Grand Livre du Contrôle de Gestion*. Paris: Eyrolles.
- Disle, C. (2015). *DCG 9, Introduction à la comptabilité: l'essentiel en fiches*. Paris: Dunod.
- Dudic, Z., Dudic, B., Gregus, M., Novackova, D., & Djakovic, I. (2020, April 16). The Innovativeness and Usage of the Balanced Scorecard Model in SMEs. *Sustainability*, pp. 1-22.
- Duménil, M. (2014). *Le contrôle de gestion: 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts...* Le Mans: Gerso.
- Ferré, F., & Zarka, F. (2014). *Comptabilité*. Paris: Dunod.
- Francois-Xavier, M., Noe, N., & Souaibou, S. (2021). The Development Of Steering Indicators In Public Enterprises In Cameroon: An Implementation Based On Contengency Factors. *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, pp. 1283-1300.
- Groupe de la banque mondiale. (2020). *Algérie, note de conjoncture: Traverser la pandémie de COVID-19, engager les réformes structurelles*. Groupe de la banque mondiale, Région Moyen-Orient et Afrique du Nord.
- Hamrouni, A. (2017). *Analyse des données : Traitement statistique Des enquêtes avec SPSS*. Saarbrücken: Editions Universitaires Européennes.
- Hoang, V., Dinh, H., Tran, M., & Nguy, T. (2018). Determinants Influencing the Usage of Balanced Scorecard for Performance Measurement: THE CASE OF VIETNAM. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*.
- ISO19011. (2018). *lignes directrices pour l'audit des systèmes de management*). ISO.
- Issor, Z. (2017). La performance de l'entreprise: un concept complexe aux multiples dimensions. *Projectics / Proyéctica / Projectique*, pp. 93-103.
- Kaplan, & Norton. (2007a). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 1_14.
- Kaplan, R. (2010, March 17). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. *Harvard Business School Working Papers*.

- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, pp. 71-79.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: translating strategy into action*. United States of America: President and Fellows of Harvard College.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2000, September). Having trouble with your strategy? Then Map it. *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2001, June). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management. *American Horizon*, pp. 147–160.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2003). *Strategy maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston, USA: Harvard Business Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2008). *The execution premium : linking strategy to operations for competitive advantage*. Boston: Harvard Business Press.
- Kerzner, H. (2017). *Project Management Metrics, KPIs, and Dashboards: A Guide to Measuring and Monitoring Project Performance* (éd. 3e). New York: International Institute for Learning.
- Kesimli, I. (2019). *External Auditing and Quality*. Singapore: Springer.
- Kober, R., & Northcott, D. (2020). Testing cause-and-effect relationships within a balanced scorecard. *Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand*.
- Krause, H.-U., & Arora, D. (2019). *Key Performance Indicators for Sustainable Management: A Compendium Based on Balanced Scorecard Approach*. Berlin: Walter de Gruyter.
- Kunc, M. (2019). *Strategic Analytics: Integrating Management Science and Strategy* (éd. 1e). Hoboken: Wiley.
- Labadidi, H. C., Labadidi, R., Colak, M., & Dayan, M. (2020). Contingency effects of firm structure and environmental uncertainty on strategic planning process and firm performance: Evidence from UAE enterprises. *Strategic Change*, pp. 241-252.
- LEBSAIRA, M., & OUARAB, L. (2017, Juin). La conception d'un Tableau de Bord pour le pilotage de la performance financière d'une entreprise de grande distribution. Cas: ARDIS SPA. *Recherches économiques et managériales*(21), 32-46.
- Leclère, D. (2012). *L'essentiel de la gestion budgétaire* (éd. 2). Paris: Eyrolles.
- Leroy, M. (2018). *DCG 11 Contrôle de Gestion: l'essentiel en fiches* (éd. 2e). Paris: Dunod.
- Lessambo, F. (2018). *Auditing, Assurance Services, and Forensics*. Switzerland: Palgrave Macmillan.
- Li, H., An, N., & Liu, J. (2021, April 11). Strategic planning, strategy map and management control: a case study. *Nankai Business Review International*.
- Libaert, T., & Suart, J. (2019). Les indicateurs de pilotage. *Pilotez votre communication: évaluation, indicateurs et tableaux de bord*, pp. 41-81.
- Lichen, Y., Sujatha, P., & Susan, C. (2008). Effectiveness of the Balanced Scorecard: The Impact of Strategy and Causal Links. *Applied Management Accounting Research*, 37-55.

- Louwens, T., Blay, A., Sinason, D., Strawser, J. R., & Thibodeau, J. (2018). *Auditing & Assurance Services* (éd. 7e). New York: McGraw-Hill Education.
- Makhloufi, T., Sadaoui, F., & Badi, A. (2021). La Mise en Œuvre du Tableau de Bord de Gestion selon la Démarche OVAR: Cas de SONATRACH. *Dirassat Journal Economic*, 813-827.
- Mamabolo, A., & Kerrin, M. (2020). Performance Measurement in Emerging Market Social Enterprises using a Balanced Scorecard. *Journal of Social Entrepreneurship*, 11(1), pp. 65-87.
- Mamabolo, A., & Myres, K. (2020). Performance Measurement in Emerging Market Social Enterprises using a Balanced Scorecard. *Journal of Social Entrepreneurship*, 11(1), pp. 65-87.
- Marvin, S., Suresh, K., Norman, T., & Ganesh, V. (2011). When is a Balanced Scorecard a Balanced Scorecard?
- Mathé, A. (2015). *Comptabilité de Gestion (Vol.2) La gestion budgétaire*. France: Studyrama.
- MEFR. (2020, 4 juin). *Algérie: indicateurs et conjoncture*. Récupéré sur Direction générale du Trésor: <https://www.economie.gouv.fr>
- Merchant, K., & Van der Stede, W. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives* (éd. 4e). United Kingdom: Pearson.
- Moraga, J., Quezada, L., Palominos, P., Oddershede, A., & Silva, H. (2020). A quantitative methodology to enhance a strategy map. *International Journal of Production Economics*, pp. 43–53.
- Moura, L. F. (2020, 4 June). Factors for performance measurement systems design in nonprofit organizations and public administration. *MEASURING BUSINESS EXCELLENCE*, pp. 377-399.
- Nimpa, A., & Teulon, F. (2018). Point de vue: une étude exploratoire de l'aplicabilité du balanced scorecard dans les PME d'Afrique subsaharienne francophone. *Association de Recherches et Publications en Management, Gestion 2000*, pp. 129-143.
- Nzechukwu, P. O. (2017). *Internal Audit Practice from A to Z*. New York: Taylor & Francis Group.
- Oliveira, C., Martins, A., Camilleri, M., & Jayantilal, S. (2021, February 19). Using the Balanced Scorecard for Strategic Communication and Performance Management. *Strategic Corporate Communication in the Digital Age*, pp. 73-88.
- Oriot, F., Alcouffe, S., Boutary, M., & Misiaszek, E. (2017). Comment les dirigeants de PME mesurent-ils leur performance stratégique ? Des SMPS qui combinent indicateurs formels et mécanismes informels. *Revue Internationale P.M.E*, 289- 320.
- Parmenter, D. (2015). *Key Performance Indicators* (éd. 3e). New Jersey: Wiley.
- Peris-Ortiz, M., García-Hurtado, D., & Devece, C. (2019, February 01). Influence of the balanced scorecard on the science and innovation performance of Latin American universities. *Knowledge Management Research & Practice*, pp. 373-383.
- Perramon, J., Rocafort, A., Bagur-Femenias, L., & Llach, J. (2016). Learning to create value through the 'balanced scorecard' model: an empirical study. *Total Quality Management & Business Excellence*, 1121-1139. doi:10.1080/14783363.2015.1060853

- Pigé, B. (2017). *Audit et Contrôle interne*. Bordeaux: EMS management et société.
- Quesado, P., Aibar-Guzmán, B., & Rodrigues, L. (2016). Extrinsic and intrinsic factors in the Balanced Scorecard adoption: An empirical study in Portuguese organizations. *European Journal of Management and Business Economics*.
- Quezada, L., Aguilera, D., Palominos, P., & Oddershede, A. (2021, February 01). An ANP Model to Generate Performance Indicators for Manufacturing Firms Under a Balanced Scorecard Approach . *Engineering Management Journal*.
- Rafiq, M., Zhang, X., Yuan, J., Naz, S., & Maqbool, S. (2020, February 13). Impact of a Balanced Scorecard as a Strategic Management System Tool to Improve Sustainable Development: Measuring the Mediation of Organizational Performance through PLS-Smart. *Sustainability* .
- Ragaigne, A., & Tahar, C. (2015). *Contrôle de Gestion* (éd. 1e). Paris: Gualino.
- Rherib, N., El Amili, O., & Baba El Khourchi. (2021). L'impact de la taille et de l'âge de l'entreprise sur l'adoption du Balanced Scorecard au Maroc : Résultats d'une étude empirique. *Revue Internationale des Sciences de Gestio*, 4(2), pp. 671- 685.
- Riccardo Silvi, Monica Bartolini, Anna Raffoni, & Franco Visani. (2015). The practice of strategic performance measurement systems: models, drivers and information effectiveness. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 1-43.
- Romero-McCarthy, J., Casanueva-Fernández, A., & Daniela Garza-Leal, E. (2020). *Strategy, Power and CSR: Practices and Challenges in Organizational Management*. Emerald Publishing Limited.
- S.Kaplan, R., & P.Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. *Harvard Business School*, 71-79.
- S.Kaplan, R., & P.Norton, D. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Reveiw*, 1-16.
- S.Kaplan, R., & P.Norton, D. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston, USA: Harvard Business Press.
- S.Kaplan, R., & P.Norton, D. (2007). Using the Blanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 1-14.
- S.Kaplan, R., & P.Norton, D. (2007). Using the Blanced Scorecard as a Strategic Sanagement System. *Harvard Business Review*, 1-14.
- Selmer, C. (2019). *La boîte à outils du contrôle de gestion*. Paris: Dunod.
- Selmer, C. (2019). *La boîte à outils du contrôle de gestion*. Paris: Dunod.
- Sharma, D., & Sharma, U. (2020, March 20). Analysis of balanced scorecard usage by private companies. *Pacific Accounting Review*.
- Sulanjaku, M. (2014, November). The Contribution of Skandia Navigator in Intangibles Measurements : an Albanian case approach. *International Journal of Economics, Commerce and Management*.

- Thananchayan, K., & Gooneratne, T. (2018, December). Successful Implementation of the Balanced Scorecard in a Telecommunications Firm: An Institutional Theory Analysis. *Colombo Business Journal*, pp. 26-52.
- Thierry Libaert, & Jacques Suart. (2019). Les indicateurs de pilotage. *Pilotez votre communication: évaluation, indicateurs et tableaux de bord*, pp. 41-81.
- Tran, Y., & Nguyen, N. (2020, July 14). The impact of the performance measurement system on the organizational performance of the public sector in a transition economy: Is public accountability a missing link? *Cogent Business & Management*.
- Zahoor, A., & Saha, M. (2018, February 5). Investigating causal linkages in the balanced scorecard: an Indian perspective. *International Journal of Bank Marketing*, 36(1), pp. 184-207.
- Zerhouni, A. B. (2016, November). Investigating the factors influencing banks' adoption and development of e-banking, the case of Algeria.

ANNEXES

ANNEXE 01 : QUESTIONNAIRE

« L'adoption du Tableau de Bord Prospectif (*Balanced ScoreCard*) par les entreprises »

Je suis Mlle Sara AMRANI, étudiante en Master 2 à l'École Nationale Supérieure de Management – pôle universitaire de Kolea.

Dans le cadre de la finalisation de notre mémoire de fin d'études, nous menons une enquête sur le système de mesure de la performance de l'entreprise et l'adoption d'outils de contrôle de gestion.

Prière de nous aider en remplissant ce questionnaire. Cela ne prendra qu'une vingtaine de minutes. Vos réponses seront traitées de manière confidentielle et à but purement académique.

Nous vous remercions d'avance.

1. Adresse mail

2. Nom et Prénom

ID. Informations démographiques

ID1. Quel est votre statut dans l'entreprise ? (*Une seule réponse possible*)

- ☐ Président Directeur Général
- ☐ Directeur Général
- ☐ Directeur des finances
- ☐ Directeur Contrôle de gestion
- ☐ Directeur Audit
- ☐ Manager
- ☐ Financier / Analyste financier
- ☐ Contrôleur de gestion
- ☐ Auditeur
- ☐ Comptable
- ☐ Chef de département
- ☐ Cadre supérieur
- ☐ Autres _____ (terminer et remercier)

IE2. Depuis quand faites-vous partie de votre entreprise actuelle ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Moins d'un an
- ☐ De 1 à 5 ans
- ☐ De 5 à 10 ans
- ☐ Plus de 10 ans

IE. Identité de l'entreprise

IE1. Quel est le nom de votre entreprise ?

IE2. Quel est l'âge de votre entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Moins de 5 ans
- ☐ Entre 5 et 10 ans
- ☐ Entre 10 et 15 ans
- ☐ Plus de 15 ans

IE3. Dans quel secteur exerce-t-elle ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Public
- ☐ Privé
- ☐ Mixte
- ☐ Autres

IE4. Laquelle des propositions suivantes décrit le mieux le secteur d'activité de votre entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Hydrocarbures et Energie
- ☐ Construction, Bâtiment et Immobilier
- ☐ Industrie
- ☐ Banques / Assurance (Services Financiers)
- ☐ Transport et Distribution
- ☐ Agroalimentaire
- ☐ Télécommunication et Technologie
- ☐ Enseignement, Formation
- ☐ Beauté et cosmétique

- ☐ Pharmaceutique
- ☐ Autres _____

IE5. Votre entreprise est-elle une filiale d'un groupe multinational ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Oui
- ☐ Non

IE6. Quelle est la forme juridique de votre entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ SARL
- ☐ EURL
- ☐ SPA
- ☐ SNC
- ☐ Autres _____

TA. LA TAILLE de l'entreprise

TA1. Selon vous, quel est le montant du Chiffre d'affaires réalisé par votre entreprise en 2020, ou donnez un intervalle ?

TA2. Quel est le nombre d'effectif de votre entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Moins de 50 employés
- ☐ De 50 à 100 employés
- ☐ De 100 à 200 employés
- ☐ Plus de 200 employés

UOCG. L'utilisation des OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION

UOCG1. Parmi les propositions suivantes, à quel intervalle appartient la première installation du service de contrôle de gestion ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Moins d'un an
- ☐ Entre 1 et 5 ans

☐ Entre 5 et 10 ans

☐ Plus de 10 ans

UOCG2. Dans votre entreprise, le contrôle de gestion est-il en relation avec d'autres départements ? *(Une seule réponse possible)*

☐ Oui

☐ Non

☐ Je ne sais pas

UOCG3. Quelle est la place du Contrôle de Gestion au sein de votre entreprise selon vous ? *(Plusieurs réponses possibles)*

☐ Indépendant des autres services

☐ Lié à la direction générale

☐ Lié à la direction financière

☐ Lié aux directions opérationnelles

☐ Autres _____

UOCG4. Parmi les outils de contrôle de gestion suivants, lesquels utilisez-vous le plus ? *(Plusieurs réponses possibles)*

☐ La comptabilité générale

☐ La comptabilité analytique

☐ La gestion budgétaire

☐ Les tableaux de bord

☐ Autres _____

UOCG5. A quelle fréquence utilisez-vous les outils de contrôle de gestion suivants ? *(Une seule réponse par ligne)*

Outils	Jamais	Quotidienne	Hebdomadaire	Mensuelle	Trimestrielle	Semestrielle	Annuelle
UOCG5.1. Comptabilité générale							
UOCG5.2. Comptabilité analytique							
UOCG5.3. Gestion budgétaire							

UOCG5.4. Tableau de bord							
--------------------------------	--	--	--	--	--	--	--

UOCG6. Quel type de tableau de bord utilisez-vous ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Tableau de bord classique
- ☐ *Balanced ScoreCard* (tableau de bord prospectif)
- ☐ Les deux
- ☐ Aucun des deux

PR. PERFORMANCE

PR1. “*l’objet du Contrôle de Gestion est la performance*”, que représente-elle pour vous ?
(Une seule réponse possible)

- ☐ Efficacité (l’atteinte des résultats/objectifs)
- ☐ Efficience (parvenir à un maximum de ces résultats avec le minimum de ressources possible)
- ☐ Les deux
- ☐ Je ne sais pas
- ☐ Autres _____

PR2. Selon vous, le Contrôle de Gestion participe-t-il à la valorisation de la performance d'une organisation ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Oui
- ☐ Non

PR3. Parmi la liste suivante, quelles sont les différentes dimensions de performance généralement mesurées par votre entreprise afin d’atteindre ses objectifs ? *(Plusieurs réponses possibles)*

- ☐ Performance économique
- ☐ Performance sociale
- ☐ Performance organisationnelle
- ☐ Performance technologique
- ☐ Performance commerciale
- ☐ Performance sociétale/environnementale

☐ Performance stratégique

ABSC. ADOPTION DU BSC

ABSC1. Utilisez-vous des indicateurs qualitatifs pour construire vos Tableaux de Bord dans votre entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

☐ Oui

☐ Non

ABSC2. Les indicateurs que vous mettez dans vos tableaux de bord sont-ils : *(Plusieurs réponses possibles)*

☐ Des indicateurs financiers

☐ Des indicateurs d'activité

☐ Des indicateurs clients

☐ Des indicateurs humains

☐ Des indicateurs de qualité

☐ Des indicateurs de coûts

Les questions suivantes tentent d'évaluer les compromis qui sont faits dans votre unité commerciale en ce qui concerne la communication des mesures de performance.

ABSC3. Veuillez indiquer la réponse la plus appropriée parmi les énoncés suivants en ce qui concerne la communication des mesures de performance financières vs mesures non-financières *(Une seule réponse possible)*

☐ Seules les mesures financières sont communiquées.

☐ Les mesures financières sont communiquées un peu plus souvent que les mesures non financières.

☐ Les mesures financières et les mesures non financières sont communiquées de manière égale.

☐ Les mesures non financières sont communiquées un peu plus souvent que les mesures financières.

☐ Seules les mesures non financières sont communiquées.

ABSC4. Veuillez indiquer la réponse la plus appropriée parmi les énoncés suivants en ce qui concerne la communication des mesures de résultats vs mesures de performance *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Seules les mesures de résultats sont communiquées.
- ☐ Les mesures des résultats sont communiquées un peu plus que les mesures de performance.
- ☐ Les mesures des résultats et les mesures de performance sont communiquées de manière égale.
- ☐ Les mesures de performance sont communiquées un peu plus que les mesures des résultats.
- ☐ Seules les mesures de performance sont communiquées.

Les questions suivantes tendent d'évaluer les principaux axes de performance sur lesquels se base le système de mesure de la performance de l'entreprise.

ABSC5. Veuillez indiquer votre point d'accord ou de désaccord par rapport aux objectifs du système de mesure de la performance de l'entreprise (*Une seule réponse possible par ligne*)

Le système de mesure de la performance de l'entreprise a pour objectif de	Pas d'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	D'accord
ABSC5.1) Disposer de mesures qui reflètent l'amélioration des processus de travail			
ABSC5.2) Disposer de mesures qui reflètent la réduction des coûts et l'amélioration de l'efficacité du travail			
ABSC5.3) Disposer de mesures qui reflètent la réduction de la rotation du personnel			
ABSC5.4) Disposer d'une perspective visant à obtenir des informations sur le système de sécurité			
ABSC5.5) Investir dans les infrastructures et le système de protection des données			
ABSC5.6) la gestion des connaissances et le travail en équipe			
ABSC5.7) caractériser la chaîne de valeur interne par l'innovation, les opérations et le service après-vente			
ABSC5.8) augmenter les marges bénéficiaires et les sources de revenus			
ABSC5.9) évaluer les compétences, les talents et les connaissances			
ABSC5.10) améliorer l'exploitation des capacités			

ABSC5.11) accroître la part de marché et la notoriété de la marque			
ABSC5.12) optimiser la qualité			
ABSC5.13) disposer de mesures indiquant le rendement des capitaux employés ou ROCE			
ABSC5.14) mesurer l'engagement du personnel			

ST. STRATÉGIE

ST1. Veuillez indiquer votre point d'accord ou de désaccord par rapport aux question suivantes : *(Une seule réponse possible par ligne)*

Questions	Pas d'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	D'accord
ST1.1) La stratégie d'entreprise est-elle traduite en objectifs opérationnels ?			
ST1.2) La stratégie de l'entreprise est-elle communiquée et liée à la performance individuelle ?			
ST1.3) La stratégie de l'entreprise est-elle planifiée et ajustée en fonction des retours (feedback) ?			
ST1.4) la gestion des performances permet-elle de clarifier les attentes, de fixer des objectifs et de fournir un retour d'information ?			
ST1.5) établissez-vous une veille concurrentielle ?			

ST2. Parmi les thèmes financiers suivants, lesquels orientent la stratégie de votre entreprise ? *(Plusieurs réponses possibles)*

- ☐ La croissance des revenus
- ☐ Réduction des coûts / amélioration de la productivité
- ☐ Utilisation des actifs / stratégie d'investissement
- ☐ Autres _____

ST3. Quelle est l'orientation de la stratégie adoptée ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Stratégie de différenciation de ses concurrents par le biais de la qualité des produits ou services proposés.

- ☐ Stratégie de domination par les coûts
- ☐ Autres _____

ST4. Veuillez indiquer votre point d'accord ou de désaccord par rapport aux énoncés suivants concernant les Services aux clients (*Une seule réponse possible par ligne*)

Services aux clients	Pas d'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	D'accord
ST4.1) L'entreprise fournit des produits ou services de haute qualité			
ST4.2) L'entreprise respecte les délais de livraison			
ST4.3) L'entreprise assure la disponibilité permanente des produits ou services			
ST4.4) L'entreprise offre des délais de livraison très courts			

ST5. Veuillez indiquer votre point d'accord ou de désaccord par rapport aux énoncés suivants concernant l'Offre de produits (*Une seule réponse possible par ligne*)

Offre de produits	D'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	D'accord
ST5.1) L'entreprise apporte des changements aux produits ou services			
ST5.2) L'entreprise fournit des produits ou services ayant des caractéristiques uniques			
ST5.3) L'entreprise modifie rapidement les volumes ou le mix produit			
ST5.4) L'entreprise adapte les produits et services aux attentes			

ST6. Veuillez indiquer votre point d'accord ou de désaccord par rapport suivants concernant la Réduction des coûts (*Une seule réponse possible par ligne*)

Réduction des coûts	Pas d'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	D'accord
ST6.1) L'entreprise produit à de faibles coûts			
ST6.2) L'entreprise cherche à avoir des prix bas			

SMAN. STYLE DE MANAGEMENT

SMAN1. Quel est le modèle de structure organisationnelle de votre entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Structure hiérarchique
- ☐ Structure fonctionnelle
- ☐ Structure divisionnaire
- ☐ Structure matricielle (combinant fonctionnelle et divisionnelle)
- ☐ Structure en réseau
- ☐ Autre _____

SMAN2. Pensez-vous que le style de management peut influencer la performance de l'entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Oui
- ☐ Non

SMAN3. Lequel des styles de management suivants est le plus représentatif de votre structure d'entreprise ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Management directif (structurer)
- ☐ Management persuasif (mobiliser)
- ☐ Management délégatif (responsabiliser)
- ☐ Management participatif (associer)
- ☐ Je ne sais pas

SMAN4. Qui, dans le cas de votre entreprise, participe aux prises de décisions ? *(Plusieurs réponses possibles)*

- ☐ La direction
- ☐ Les cadres
- ☐ Les employés
- ☐ Autres _____

SMAN5. Dans quel sens circule l'information ? *(Plusieurs réponses possibles)*

- ☐ Horizontal
- ☐ Vertical ascendant
- ☐ Vertical descendant
- ☐ Transversal

ENV. ENVIRONNEMENT DE L'ENTREPRISE

ENV1. Veuillez évaluer le degré de concurrence de votre entreprise (échelle linéaire de Likert à 5 points)

	1	2	3	4	5	
Très faible	☐	☐	☐	☐	☐	Très forte

ENV2. Votre entreprise prend-t-elle en considération son environnement externe (climat politique, contexte social, etc.) dans le pilotage de celle-ci ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Oui
- ☐ Non
- ☐ Je ne sais pas

ENV3. Selon vous, vos outils de travail vous semblent-ils adaptés ? *(Une seule réponse possible)*

- ☐ Oui
- ☐ Non

ENV4. Veuillez indiquer votre point d'accord ou de désaccord par rapport aux énoncés suivants : *(Une seule réponse possible par ligne)*

Questions sur le dynamisme de l'environnement de l'entreprise	Pas d'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	D'accord
ENV4.1) Mon entreprise change fréquemment ses pratiques marketing			
ENV4.2) Le taux d'obsolescence des produits et services dans notre activité est élevé			
ENV4.3) La technologie ou le savoir-faire de notre activité évoluent très souvent			
ENV4.4) Il apparaît souvent de nouveaux concurrents dans notre secteur d'activité			
ENV4.5) L'environnement de notre entreprise est dynamique			
Questions sur la turbulence de l'environnement de l'entreprise	Pas d'accord	Ni d'accord ni pas d'accord	D'accord
ENV4.6) Le volume des ventes de notre entreprise fluctue beaucoup d'une année à l'autre			
ENV4.7) Les changements de l'environnement de notre			

entreprise sont parfois menaçants			
ENV4.8) Les changements de l'environnement de notre entreprise se produisent à intervalle court			
ENV4.9) Les changements de l'environnement de notre entreprise sont parfois nouveaux			
ENV4.10) Les changements de l'environnement de notre entreprise sont imprévisibles			
ENV4.11) L'environnement de notre entreprise est turbulent			

ANNEXE 02 : MATRICE DE CORRÉLATION

Variables	1	2	3	4	5	6	7	8	9	VIF
1. Degré d'utilisation des indicateurs du BSC	1.000									
2. Taille	0,214	1.000								-
3. Age	0,377*	0,385*	1.000							1,072
4. Propriété étrangère	-0,116	-0,160	-0,072	1.000						-
5. Stratégie de différenciation	0,691**	0,009	0,225	-0,063	1.000					1,003
6. Stratégie de domination par les coûts	0,471**	0,026	0,349*	-0,129	0,470**	1.000				
7. Structure organisationnelle « Décentralisée »	-0,123	0,195	0,229	0,103	-0,129	-0,082	1.000			-
8. Incertitude de l'environnement	0,444**	0,062	0,206	-0,381*	0,415**	0,277**	0,083	1.000		1,504
9. Intensité de la concurrence	0,748**	0,034	0,242	-0,140	0,941**	0,542**	0,188	0,574**	1.00	1,529

Notes : *Le coefficient est significatif au seuil de 0.05 ; ** Le coefficient est significatif au seuil de 0.01